الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي

"دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل.م.د) في علوم التسيير شعبة: تدقيق محاسبي

إعداد:
لقويرة سمير

إشراف:
د/ مسامح مختار

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
رحال علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة1	رئيسا
مسامح مختار	أستاذ محاضر – أ	جامعة باتنة1	مقررا
مزياني نور الدين	أستاذ محاضر – أ	جامعة سكيكدة	عضوا
كردودي سهام	أستاذ محاضر – أ	جامعة بسكرة	عضوا
عبد الصمد نجوى	أستاذ محاضر – أ	جامعة باتنة1	عضوا
خدومة الوردي	أستاذ محاضر – أ	جامعة باتنة1	عضوا

السنة الجامعية 2018–2019

عن أبي هريرة رضي الله عنه قال "قال رسول الله صلى الله عليه وسلم من سلك طريقا يلتمس فيه علما سهل الله له به طريقا إلى الجنة"

أخرجه مسلم

إهـــــــداء

إلى كل أفراد عائلتي

إلى والداي الكريمين حفظهما الله ورعاهما

إلى إخوتي الأعزاء سندي ومصدر قوتي وثقتي بنفسي

إلى جميع الأهل والأحباب

إلى قرة عيني: معمر، رفيدة نور اليقين، روان، عبد السلام

إلى كل أصدقائي معتز، خالد، أمين، حليم، رمزي، اسلام، محمد، عادل، حمزة، عبد الحق، زملائي، زميلاتي

إلى أساتذتي الأجلاء

إلى طلبتي الأعزاء

أهدي عملي هذا

لقويرة سمير

شكر وتقديـــــــــــــــــــــر

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

حديث رواه أحمد أبو داوود الترميذي

بعد الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى، أتقدم بجزيل الشكر لكل من ساعدني في إنجاز هذه الرسالة وخاصة:

الأستاذ المشرف د/ مسامح مختار، وذلك لقبوله الإشراف على هذا العمل ونصائحه السديدة وتوجيهاته القيمة

إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه الدراسة شكر خاص للمدققين الخارجيين الذين ساهموا بإجاباتهم وآرائهم في إنجاز هذه الدراسة

إلى الأساتذة المحكمين على توجيهاتهم ونصائحهم

إلى الأساتذة: أ.د/ حناشي لعلى، د/ بوشوشة محمد، د/ عرقابي عادل، د/ عبد الصمد نجوى، د/ حفاظ زحل، د/ فتحة أميرة

كما أشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم مناقشة هذا العمل

كما لا انسى أساتذتي، زملائي، ورفقائي، في درب العلم

دون أن أنسى زملائي دفعة 2014/2013

أقول للجميع شكرا لكم

لقويرة سمير

الملخص

الملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث اشتملت هذه المعايير على معايير التأكيدات الخارجية، التصريحات الكتابية، الإجراءات التحليلية واستمرارية الاستغلال، وأهمية الالتزام بهذه المعايير خلال ممارسة مهام التدقيق، كما تهدف الدراسة إلى محاولة تحديد مفهوم محدد وواضح لجودة التدقيق الخارجي بالإضافة إلى تحديد أهم المؤشرات المستخدمة لقياس هذه الجودة.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على برنامج (SPSS V20) في التحليل الوصفي للبيانات التي تم جمعها من خلال استبانة وزعت على عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، وخلصت الدراسة إلى وجود مساهمة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين استخدام معايير أدلة الإثبات محل الدراسة مجتمعة ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى وجود أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية بين أبعاد معايير أدلة الإثبات (معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال) والتي تم إصدارها في الجزائر وتحسين جودة التدقيق الخارجي، أما بخصوص نتائج اختبار كل معيار على حدى ومدى مساهمته في تحسين جودة التدقيق الخارجي فقد كان استخدام معيار الإجراءات التحليلية الأكبر ارتباطا ومساهمة في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك مقارنة ببقية المعايير الأخرى.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الخارجي، أدلة الإثبات، جودة التدقيق الخارجي.

Résumé:

Cette étude a pour objectif d'évaluer la contribution des normes des éléments probants en vue d'améliorer la qualité de l'audit externe. Cette démarche tient compte des normes de confirmations externes, des déclarations écrites, des procédures analytiques, de la continuité de l'exploitation et de la clarification de l'importance du respect de ces normes pendant la mission d'audit. Elle vise également à identifier un concept spécifique et clair pour la qualité de l'audit externe. En outre, elle permet sur le plan pratique d'identifier les indicateurs les plus importants utilisés pour mesurer la qualité d'audit.

La présente étude s'appuie sur l'utilisation du logiciel (SPSS v20) lors de l'analyse descriptive des données recueillies à travers le questionnaire destiné à un échantillon d'une population d'auditeurs externes de l'Est de l'Algérie. Ainsi, elle s'avère une contribution importante et une amélioration de la qualité de l'audit externe. Parallèlement, elle montre l'existence d'un effet positif accompagné d'une signification statistique entre les normes des éléments probants (confirmations externes, déclarations écrites, procédures analytiques et continuité de l'exploitation) qui ont été récemment instaurés en Algérie par un texte législatif avec le but d'améliorer la qualité d'audit externe. En ce qui concerne les résultats de chaque norme, il en ressort que l'utilisation de la norme des procédures analytiques est classée au premier degré en matière de contribution à l'amélioration de la qualité de l'audit externe par rapport aux autres normes abordées dans cette étude.

Mots clé : Audit, Audit externe, Eléments probants, Qualité de l'audit externe.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
إهداء	
شكر وتقدير	
الملخص	II -I
فهرس المحتويات	V-III
فهرس الجداول	VIII-VI
فهرس الأشكال	IX
قائمة المختصرات	X
مقدمة	أ-ش
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	**60-01**
تمهيد الفصل الأول	01
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق	15-02
المطلب الأول: نشأة التدقيق وتطوره التاريخي	05-02
المطلب الثاني: ماهية التدقيق	10-05
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	15-10
المبحث الثاني: مدخل للتدقيق الخارجي	36-16
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي	20-16
المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي	24-20
المطلب الثالث: المدقق الخارجي	36-25
المبحث الثالث: خطوات عملية التدقيق الخارجي	59-37
المطلب الأول: الاتفاق مع العميل	40-37
المطلب الثاني: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	56-40
المطلب الثالث: إبداء الرأي حول القوائم المالية	59-56
خلاصة الفصل الأول	60
الفصل الثاني: معايير أدلة الإثبات	**111-61**
تمهيد الفصل الثاني	61
المبحث الأول: عموميات حول معايير التدقيق الدولية	78-62
المطلب الأول: التدقيق والمحاسبة في ظل الجهود لتحقيق التوافق الدولي	66-62
المطلب الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية	70-67
المطلب الثالث: الهيئات العالمية المشرفة على التدقيق	78-70

المبحث الثاني: أدلة الإثبات	88-79
المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات وأنواعها	83-79
المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات	86-83
المطلب الثالث: حجية وكفاية أدلة الإثبات	88-86
المبحث الثالث: معايير أدلة الإثبات في الجزائر	110-89
المطلب الأول: العناصر المقنعة (500)، مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية (510)	96-89
المطلب الثاني: الإجراءات التحليلية (520)، استمرارية الاستغلال (570)	101-96
المطلب الثالث: التأكيدات الخارجية (505)، الأحداث اللاحقة" (560)، التصريحات الكتابية (580)	110-102
خلاصة الفصل الثاني	111
الفصل الثالث: جودة التدقيق الخارجي	**159-112**
تمهيد الفصل الثالث	112
المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي	125-113
المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي	119-113
المطلب الثاني: أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي	121-120
المطلب الثالث: أهداف تحقيق جودة التدقيق الخارجي	125-122
المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي	148-126
المطلب الأول: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق	134-126
المطلب الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بفريق التدقيق والمؤسسة المدققة	141-135
المطلب الثالث: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق	148-142
المبحث الثالث: المبادرات الدولية للرقابة وتحسين جودة التدقيق الخارجي	158-149
المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي	151-149
المطلب الثاني: المبادرات الدولية المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي	156-151
المطلب الثالث: المبادرات العربية المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي	158-156
خلاصة الفصل الثالث	159
الفصل الرابع: معايير أدلة الإثبات ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي "الدراسة الميدانية"	**244-160**
تمهيد الفصل الرابع	160
المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	196-161
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وشروط ممارستها	171-161

فهرس المحتويات

المطلب الثاني: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	184-172
المطلب الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	196-184
المبحث الثاني: منهجية إعداد الدراسة الميدانية	214-197
المطلب الأول: المنهجية المتبعة وإعداد استبانة الدراسة	202-197
المطلب الثاني: ثبات وصدق استبانة الدراسة	210-203
المطلب الثالث: تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة	214-211
المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة	243-215
المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة	228-215
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	237-229
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	243-238
خلاصة الفصل الرابع	244
الخاتمة	251-245
قائمة المراجع	267-252
الملاحق	

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	الفرق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي	17
(01-02)	أبرز الهيئات الدولية المنظمة لمهنتي التدقيق والمحاسبة	70
(02-02)	قائمة بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين	73-72
(03-02)	الفرق بين أدلة الإثبات التقليدية والإلكترونية	82-81
(04-02)	معايير التدقيق الجزائرية	89
(05-02)	التأكيدات التي تستعمل في جمع العناصر المقنعة	93
(01-03)	المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة	128
(02-03)	العوامل المحددة لأتعاب المدقق	133
(03-03)	عناصر برنامج مراجعة النظير	152
(04-03)	ارشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للرقابة على جودة أعمال التدقيق	158
(01-04)	سلم أتعاب محافظي الحسابات	179
(02-04)	محاور استبانة الدراسة	200
(03-04)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبانة	201
(04-04)	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الأول (معيار التأكيدات الخارجية)	204-203
(05-04)	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثاني (معيار التصريحات الكتابية)	204
(06-04)	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثالث (معيار الإجراءات التحليلية)	205
(07-04)	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الرابع (معيار استمرارية الاستغلال)	206
(08-04)	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الخامس (التخطيط لعملية التدقيق)	207-206
(09-04)	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السادس (تنفيذ عملية التدقيق)	208
(10-04)	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السابع (إبداء الرأي حول القوائم المالية)	209
(11-04)	معامل الارتباط لعبارات كل محور من محاور استبانة الدراسة	210
(12-04)	اختبار معامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات استبانة الدراسة	210
(13-04)	الاستبانات المستخدمة في الدراسة	211
(14-04)	توزيع عينة الدراسة وفقا الجنس	212
(15-04)	توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر	212
(16-04)	توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة	213
(17-04)	توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	213
(18-04)	توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي	214

(04-19)	مقياس الإجابة على فقرات الاستبانة	215
(04-20)	مقياس ليكرت الخماسي	216
(04-21)	اتجاهات الآراء حول معيار التأكيدات الخارجية	217-216
(04-22)	اتجاهات الآراء حول معيار التصريحات الكتابية	218
(04-23)	اتجاهات الآراء حول معيار الإجراءات التحليلية	220-219
(04-24)	اتجاهات الآراء حول معيار استمرارية الاستغلال	221
(04-25)	اتجاهات الآراء حول التخطيط لعملية التدقيق	223-222
(04-26)	اتجاهات الآراء حول تنفيذ عملية التدقيق	226-225
(04-27)	اتجاهات الآراء حول إبداء الرأي حول القوائم المالية	228-227
(04-28)	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى	229
(04-29)	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مساهمة المتغيرات المستقلة "معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال" في تحسين جودة التدقيق الخارجي	230
(04-30)	نتائج معادلة الانحدار للمتغيرات المستقلة وجودة التدقيق الخارجي	231
(04-31)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي	232
(04-32)	نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي	233
(04-33)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي	233
(04-34)	نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي	234
(04-35)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي	235
(04-36)	نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي	236
(04-37)	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي	237
(04-38)	نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي	237

(**39-04**)	نتائج اختبار (T Test) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس	238
(**40-04**)	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر	239
(**41-04**)	نتائج اختبار (T Test) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة	240
(**42-04**)	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية	241
(**43-04**)	نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي	242

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	مسؤوليات المدقق	30
(02-01)	الخطوات والتدابير التي يقوم بها المدقق لقبول عميل جديد	38
(01-02)	معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما	74
(02-02)	معايير التدقيق الداخلي	77
(03-02)	عوامل تقييم العناصر المقنعة	91
(04-02)	خطوات إجراء وتنفيذ الإجراءات التحليلية	97
(05-02)	خطوات تقييم استمرارية الاستغلال	100
(06-02)	أنواع التأكيدات الخارجية	102
(07-02)	أشكال الأحداث اللاحقة	106
(08-02)	أنواع التصريحات الكتابية	109
(01-03)	مفهوم جودة التدقيق حسب DE ANGELO	115
(02-03)	مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق	126
(03-03)	مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق	135
(04-03)	مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بالمؤسسة المدققة	139
(05-03)	مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بعملية التدقيق	142

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الدلالة	الرمز / CODE	Signification
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	**AICPA**	American Institut Of Cerfified Public Accountants
الاتحاد الدولي للمحاسبين	**IFAC**	International Federation Of Accountants
معهد المدققين الداخليين	**IIA**	Institute of Internal Auditors
معايير التدقيق الجزائرية	**NAA**	Les Normes algérienne d'audit
لجنة رعاية المؤسسات	**COSO**	Committee Of Sponsoring Organizations
المنظمة العالمية للتجارة	**OMC**	Organisation mondiale du commerce
معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما	**GAAS**	Generally Accepted Auditing Standards
مجلس معايير التدقيق	**ASB**	Auditing Standards Board
الجمعية الأمريكية لضبط الجودة	**ASQC**	American Society for Quality
المنظمة الأوربية لضبط الجودة	**EOQC**	European Organization for Quality Control
معيار ايزو 9000 والخاص بإدارة الجودة	**ISO 9000**	International Organization for Standardization 9000
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	**OECD**	Organisation for Economic Cooperation and Development
شهادة الدراسات العليا في المحاسبة	**DECS**	Diplôme des études supérieures en comptabilité

مقدمـــــــــة

تمهيد:

لقد تعددت الأسباب المؤدية إلى ظهور مهنة التدقيق الخارجي وزيادة الحاجة اليها، فالوظيفة الاعلامية للمحاسبة والمتمثلة في القوائم المالية المنشورة تهدف إلى مساعدة مختلف مستخدمي هذه القوائم والمخرجات المالية في عملية اتخاذ القرارات، وكلما ازدادت أهمية تلك القرارات ازداد تخوف مستعملي القوائم المالية، وذلك يعود لوجود شكوك حول مدى مصداقية وصحة المعلومات في تلك القوائم والتي قد يعتبرها هؤلاء مضللة ولا تعكس حقيقة الوضع المالي في المؤسسة ولهذا يكون التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي عاملا مهما في التقليل من هذه التخوفات، كما أن التعارض بين مصالح مستخدمي المعلومات المحاسبية وما يصاحبه من شعور لدى هؤلاء المستخدمين من امكانية وجود تحيز في هذه المعلومات وبأنها قد تكون أعدت وفقا لمصالح أطراف أخرى ولفائدة مستخدمين آخرين يؤدي إلى اللجوء إلى مدقق حسابات خارجي ليقرر مدى صحة ودقة تلك المعلومات التي تحويها القوائم المالية للمؤسسة، كما أدت التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم واتساع حجم الوحدات الاقتصادية إلى تعقيد العمليات المحاسبية والاجراءات الإدارية وغيرها من التعاملات اليومية التي تشهدها مختلف المؤسسات والكيانات الاقتصادية وقد نتج عن هذه العوامل تعقيد الوظيفة المحاسبية بهذه الوحدات وأيضا إلى تعقيد عملية اتخاذ القرارات مما دفع مستخدمي القوائم المالية إلى الاقتناع بضرورة اللجوء إلى مدقق من خارج المؤسسة ليقدم لهم ضمانات بصحة ودقة هذه القوائم، عبر تقرير مكتوب يثبت صحة المعلومات وكذلك العمليات التي تمت خلال الفترة التي يشملها هذا التقرير، وعليه تعتبر الأسباب السالفة الذكر من أبرز الدوافع التي تجعل عملية التدقيق ضرورية وذات أهمية بالغة فمستخدمي القوائم المالية يلجؤون إلى التثبت من صحتها وموثوقيتها عبر اللجوء إلى مدقق مستقل وحيادي والذي يقرر مدى عدالتها وتمثيلها للواقع الاقتصادي للمؤسسة.

يسعى القائمون بمهام التدقيق إلى تنفيذ مختلف إجراءات وأعمال التدقيق وفق مستويات جودة عالية وذلك لإضفاء أكبر مصداقية ممكنة على التقرير الذي يقدمونه بنهاية مهامهم، فجودة أعمال وإجراءات التدقيق أضحت مطلبا أساسيا لكافة مستخدمي القوائم المالية فنجد أن إدارة المؤسسة محل التدقيق تسعى إلى إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها والمصداقية على العمليات المحاسبية والإدارية التي قامت بها لذلك فهي تحرص على قيام المدقق الخارجي بأعماله بأعلى جودة ممكنة، كما يهتم العديد من الأطراف بتحقيق جودة أعمال التدقيق كمالكي الأسهم والدائنين، بالإضافة إلى البنوك ومختلف المستثمرين، ولهذا نجد أن العديد من الدراسات والأبحاث قد حاولت تحديد مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي من أجل العمل الدائم على تحسين هذه الجودة وتوفير مختلف الشروط والعوامل التي تساهم في تحسين الأداء المهني لممارسي مهنة التدقيق الخارجي، ونظرا لحدة المنافسة بين مكاتب التدقيق والمحاسبة وانفتاح الأسواق وبروز المكاتب الكبرى والعالمية، فقد رأى ممارسو هذه المهنة والأطراف التي تطلب الخدمات التدقيقية أن الجودة تعتبر عاملا مهما في اختيار مكتب التدقيق الذي سيتولى القيام بمهام التدقيق فالاختيار بين هذه المكاتب يخضع لعدة أسباب ومبررات وقد تكون الجودة عاملا مرجحا وهاما في هذا الاختيار.

نظرا لما يشهده العالم من تطورات على الصعيد الاقتصادي وكذلك لانتشار مختلف مظاهر الفساد والاجراءات غير القانونية في كبريات المؤسسات والشركات، فقد أدى ذلك إلى تزايد الاهتمام بمهنة التدقيق الخارجي باعتبارها وسيلة رقابية ناجعة وفعالة وذلك في أغلب دول العالم، حيث قامت هذه الدول بتنظيم هذه المهنة عبر سن العديد من

التشريعات والقوانين المنظمة والتي تضمن السير الحسن للمهنة بالإضافة إلى ذلك تم تأسيس العديد من النقابات والهيئات للإشراف على المهنة وهي تجمعات تضم مزاولي هذه المهنة وتقوم بإصدار قوانين ومعايير تساعدهم على أدائهم لمهامهم ولقد لعبت هذه الهيئات دورا كبيرا في محاولة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي وزيادة جودة عمل القائمين بممارستها، وتعتبر إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) من أبرز أهم المنظمات والهيئات الدولية التي تسعى دائما إلى إصدار العديد من المعايير والإرشادات والتوجيهات والتي تحاول من خلالها تطوير وتحسين ممارسات الأعمال التدقيقية لتحقيق النتائج ومستويات الأداء التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية، وعليه تعتبر هذه المعايير سواء الدولية أو المحلية جهد هام ومؤثر في إطار الجهود التي تحاول تحقيق مستويات عليا لتنفيذ أعمال التدقيق.

انطلاقا من أهمية أدلة الإثبات التي يجمعها القائمون بممارسة مهام التدقيق من أجل القيام بمختلف الاختبارات والإجراءات وعمليات الفحص والتي تساهم في التحقق من مدى دقة وعدالة المركز المالي للمؤسسة المدققة، فيمكن اعتبار أن المعايير الخاصة بأدلة الاثبات من أهم المعايير التي تهدف إلى ضمان جودة ودقة وكفاءة ما يقوم به المدقق الخارجي من أعمال، بحيث أن معايير أدلة الإثبات تعطي ارشادات حول الأدلة التي يجمعها المدقق الخارجي والتأكد من حجيتها وكفايتها وملاءمتها فالاعتماد على أدلة اثبات وفق متطلبات معايير أدلة الاثبات قد تعطي مؤشرا مهما على جودة التدقيق الخارجي، وفي هذا الإطار ونظرا لحاجة بيئة التدقيق الجزائرية لمعايير وتوجيهات ترشد وتوجه ممارسي هذه المهنة وتحسن من جودة أدائهم لمهامهم، فقد تم الشروع في إصدار معايير جزائرية للتدقيق بداية من سنة 2016، وذلك لمواجهة التحديات والتغيرات التي تحيط بالحياة الاقتصادية في الجزائر وتعقيدات العمليات التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية، ومن بين المعايير التي تم إصدارها تلك المعايير المتعلقة بأدلة الإثبات، وباعتبار أن ممارس مهنة التدقيق الخارجي هو بحاجة إلى معايير وتوجيهات من أجل تطبيق والقيام بمختلف الإجراءات التي تساعده على إتمام مهامه حيث يتم الاستعانة بهذه المعايير خلال مختلف مراحل عملية التدقيق ومن خلال هذه الدراسة سيتم التطرق لمعايير أدلة الإثبات الصادرة في الجزائر وذلك لمعرفة فيما إذا كان هناك مساهمة لمعايير التأكيدات الخارجية، التصريحات الكتابية، الإجراءات التحليلية واستمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

إشكالية الدراسة: على ضوء ما تم التطرق اليه أعلاه يمكن طرح التساؤل الآتي:

- **ما مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري؟**

أسئلة الدراسة: انطلاقا من الاشكالية المطروحة أعلاه يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يساهم استخدام معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري ؟

✓ هل يساهم استخدام معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري ؟

- ✓ هل يساهم استخدام معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري ؟
- ✓ هل يساهم استخدام معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري ؟
- ✓ هل يساهم استخدام معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري ؟

- هل توجد فروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية ؟

- ✓ هل توجد فروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس؟
- ✓ هل توجد فروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر ؟
- ✓ هل توجد فروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة؟
- ✓ هل توجد فروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية؟
- ✓ هل توجد فروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي؟

فرضيات الدراسة: للإجابة على الأسئلة الفرعية يمكن طرح الفرضيات التالية:

- ✓ **الفرضية الرئيسية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير أدلة الإثبات وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التأكيدات الخارجية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التصريحات الكتابية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار الإجراءات التحليلية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ **الفرضية الفرعية الرابعة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار استمرارية الاستغلال وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

- **الفرضية الرئيسية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

- ✓ **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ **الفرضية الفرعية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ **الفرضية الفرعية الثالثة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ **الفرضية الفرعية الرابعة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).
- ✓ **الفرضية الفرعية الخامسة:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

أسباب اختيار الموضوع: تظهر أهمية اختيارنا للموضوع وذلك للأسباب التالية:

- ✓ أهمية الموضوع في ظل انتشار الفساد المالي والإداري والحاجة إلى وجود معايير تدقيق دولية أومحلية لمحاولة التقليل والحد من هذه الظواهر.
- ✓ حداثة الموضوع وذلك باعتبار أن معايير التدقيق الجزائرية قد تم إصدارها حديثا كما أن موضوع جودة التدقيق الخارجي ومؤشرات قياس هذه الجودة تعتبر من المواضيع التي يجب البحث والقيام بالعديد من الدراسات التي تسمح بتحديد هذه المؤشرات.
- ✓ أهمية الالتزام بمعايير أدلة الاثبات ودورها الهام في اصدار حكم حول القوائم المالية بكل دقة.
- ✓ اعتبار التدقيق ومعايير التدقيق كأبرز الموضوعات التي تستقطب وتجذب الاهتمام في مجال التخصص.

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من كونها تهدف إلى التعرف على مفهوم جودة التدقيق الخارجي والمؤشرات التي تستخدم لقياسها، بالإضافة إلى العمل على معرفة مدى الارتباط بين استخدام معايير أدلة الإثبات وتحسين جودة التدقيق الخارجي، فالبعض يرى أن الالتزام بمعايير أدلة الإثبات يسمح بتحسين مستوى أداء مختلف العمليات والإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي عند قيامه بأعماله بداية بالتخطيط ثم التنفيذ وحتى إعداده التقرير وإبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة المدققة، وبما أن الكثير من الأطراف تعتبر القوائم المالية المدققة أساسا لاتخاذ أي قرار مالي بكل ثقة، فيجب على القائمين بعملية التدقيق الالتزام بمختلف معايير التدقيق والتي تساهم في تحسين جودة أعمالهم وخاصة معايير أدلة الإثبات لما لها من أهمية بالغة نظرا لاستخدامها في جميع مراحل عملية التدقيق.

أهداف الدراسة: تكمن أهداف دراستنا للموضوع فيما يلي:

- ✓ محاولة التعرف على أبرز الخطوات التي يتم القيام بها لإنجاز عملية تدقيق مؤسسة ما.
- ✓ تحديد مفهوم معين لجودة التدقيق الخارجي في ظل تعدد التوجهات واختلاف الآراء.
- ✓ تحديد أهداف وأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي ومعرفة مزايا تحقيقها بالنسبة للأطراف المستفيدة من القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

- ✓ التعرف على مختلف مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي.
- ✓ إبراز أهمية الالتزام بمعايير أدلة الاثبات الصادرة في الجزائر والإجراءات المطلوبة التي يقوم بها القائم بعملية التدقيق.
- ✓ التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وإبراز التطور التاريخي لهذه المهنة بالإضافة إلى توضيح شروط ممارستها في ضوء القوانين والتشريعات التي تنظمها.
- ✓ معرفة حجم الارتباط والتأثير بين استخدام معايير أدلة الإثبات الصادرة في الجزائر وتحسين جودة التدقيق الخارجي.

حدود الدراسة:

- ✓ **الحدود النظرية:** فيما يتعلق بالحدود النظرية لهذه الدراسة فقد تضمنت الإطار النظري للتدقيق الخارجي للتعرف على مفهومه وتحديد أهدافه وأهميته في الحياة الاقتصادية، كما تم التطرق إلى أهمية تحقيق التوافق الدولي في ممارسة مهنتي التدقيق والمحاسبة، كما تم تناول مختلف الجوانب النظرية لجودة التدقيق الخارجي ومؤشرات قياسها المختلفة، وأخيرا تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- ✓ **الحدود المكانية:** باعتبار أن هذه الدراسة تهدف إلى معرفة مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات (معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال) والتي تم إصدارها في الجزائر في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الشرق الجزائري، ونظرا لارتباط هذه الدراسة بالواقع الجزائري ارتباط وثيقا فقد تم توزيع استبانة هذه الدراسة على ممارسي مهنة التدقيق الخارجي والذين يمارسون مهامهم في مكاتب جماعية أو فردية على مستوى ولايات بسكرة، باتنة، قسنطينة.
- ✓ **الحدود الزمنية:** تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الزمنية من فيفري 2017 وحتى مارس 2018، حيث أن تحقيق نتائج الدراسة يرتبط ارتباطا وثيقا بالفترة الزمنية المستغرقة لإنجازها.

الأدوات المستخدمة في الدراسة: للإجابة على مشكلة الدراسة الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية المطروحة سوف نعتمد على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي، وذلك وفقا لما تقتضيه هذه الدراسة والعناصر المكونة لها بحيث سيتم الاعتماد على المنهج التاريخي وذلك عند تتبع نشأة مهنة التدقيق وتطورها بالإضافة إلى ظهورها كمهنة في الجزائر، كما تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من الدراسة والذي يعتمد على جمع البيانات والمعلومات التي تساعد على الوصف الدقيق لجودة التدقيق الخارجي وتنفيذ عملية التدقيق، بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية ومعايير أدلة الإثبات، أما في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة فقد تم الاعتماد على الأداة الإحصائية والمنهج الاستقرائي، بالإضافة إلى المنهج الاختباري والتحليلي.

هيكل الدراسة: بهدف انجاز هذه الدراسة في إطار منهجي وعلمي تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول وذلك كما يلي:

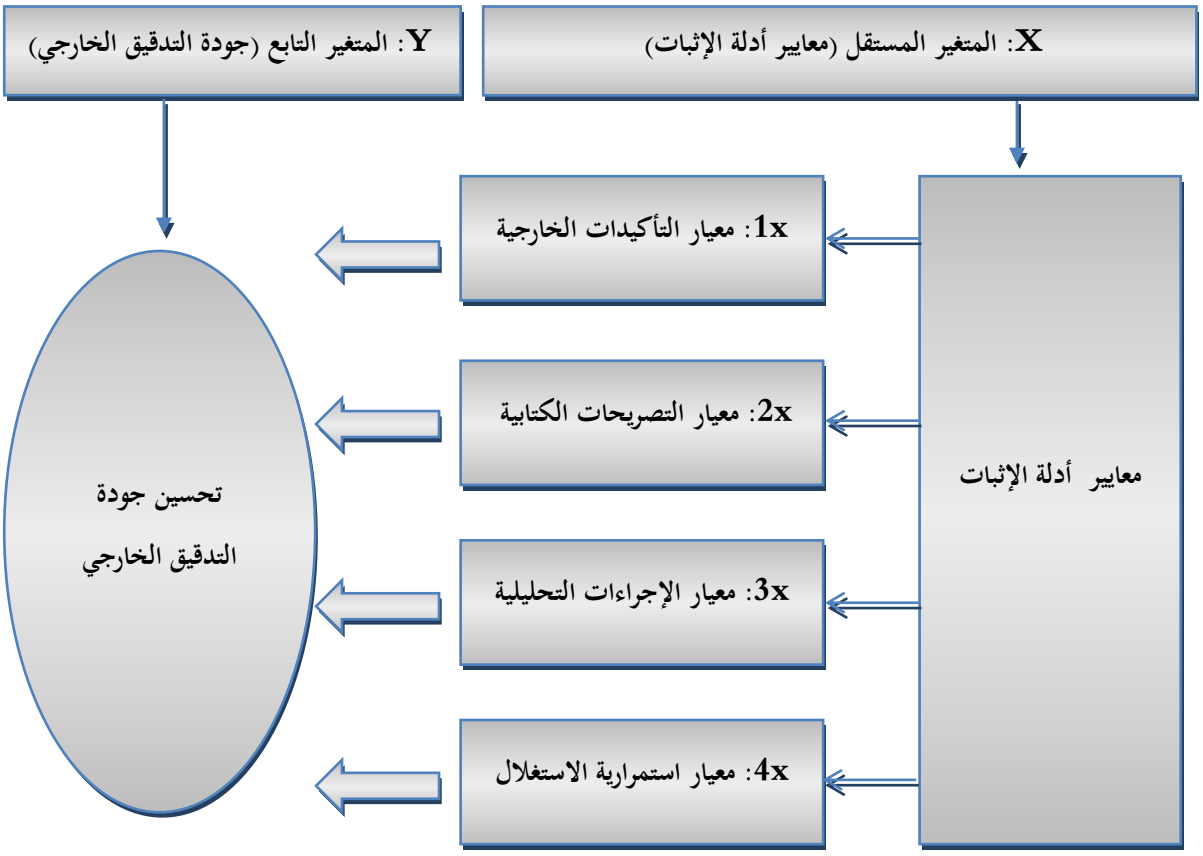
- ✓ **الفصل الأول:** يتناول الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي، وذلك ضمن ثلاث مباحث بحيث تطرق المبحث الأول إلى عموميات حول التدقيق، أما المبحث الثاني فتناول ماهية التدقيق الخارجي، في حين كان المبحث الثالث مخصصا لخطوات ومسار عملية التدقيق الخارجي.

✓ **الفصل الثاني**: تطرق الفصل الثاني إلى معايير أدلة الإثبات وذلك ضمن ثلاث مباحث، بحيث تطرق المبحث الأول إلى عموميات حول معايير التدقيق الدولية، أما المبحث الثاني فتناول أدلة الإثبات، في حين كان المبحث الثالث مخصصا لمعايير أدلة الإثبات التي تم إصدارها في الجزائر.

✓ **الفصل الثالث**: يتناول الفصل الثالث الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي، وذلك ضمن ثلاث مباحث بحيث تطرق المبحث الأول إلى ماهية جودة التدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني فقد كان مخصصا لتحديد مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي، أما المبحث الثالث فقد تناول المبادرات الدولية للرقابة وتحسين جودة أداء أعمال التدقيق.

✓ **الفصل الرابع**: أما بخصوص الفصل الرابع والذي كان مخصصا للجانب التطبيقي لهذه الدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، فقد تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث بحيث تناول المبحث الأول واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، أما المبحث الثاني فتطرق إلى منهجية إعداد الدراسة وتحليل خصائص العينة المستهدفة في هذه الدراسة، في حين كان المبحث الثالث مخصصا لتحليل إجابات المبحوثين واختبار الفرضيات.

نموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الباحث

الدراسات السابقة: ويمكن إبراز هذه الدراسات كما يلي:

✓ **دراسة عميرش إيمان 2017/2016:** وهي أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة سطيف بعنوان مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي "دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا"، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها أثناء تنفيذ مهمته، والوقوف على مدى تطبيق المدقق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا للإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق الخارجي، كما هدفت الدراسة أيضا إلى دراسة مدى ملاءمة ظروف ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في كل من الجزائر وفرنسا لتطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، من حيث عدم قيام المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي وعدم استخدامه لأساليب الإجراءات التحليلية في تقييم هذه المخاطر، وهذا راجع لوجود معوقات أثناء ممارسة المهنة تحد من تطبيقه لهذه الإجراءات، في المقابل بينت نتائج الدراسة قيام المدقق الخارجي في فرنسا بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي واستخدام الأدوات التي تمكنه من الاستجابة لها في مقدمتها الإجراءات التحليلية، هذا لإدراكه لمدى أهميتها في تخفيض هذه المخاطر إلى المستوى المقبول وقدرتها على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها في المستقبل.

✓ **دراسة بودونت أسماء 2016/2014:** وهي أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة بسكرة بعنوان محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق "دراسة ميدانية في الجزائر"، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم جودة التدقيق وإبراز أهميتها وأهدافها، وإجراء دراسة تحليلية للجوانب والزوايا المختلفة لتقييم أو الحكم على جودة عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعراض أهم إصدارات المنظمات المهنية والجهات ذات الصلة في مجال قياس جودة التدقيق، ومعرفة مدى إدراك المهنيين في الجزائر لأهمية قياس جودة التدقيق وتأييدهم للمؤشرات المقترحة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الاهتمام بقياس جودة التدقيق يساعد مكتب التدقيق على الحفاظ على سمعته ومكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى، وأن قياس جودة التدقيق يؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية بين مكاتب التدقيق، كما تم التوصل أيضا إلى أن التخصص المهني للمدقق واستخدام النظم الإلكترونية يساهم في زيادة جودة الأداء المهني.

✓ **دراسة سايح فايز 2014:** وهي أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة البليدة بعنوان أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، وقد هدفت الدراسة إلى عرض ملخص للمعايير الدولية للتدقيق وتبيان دورها وأهميتها بالنسبة للمدققين وللمستفيدين منها، ودعم الفكر المحاسبي ببعد تصوري يأخذ بعين الاعتبار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، بالإضافة إلى دعم مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للتدقيق، وتقييم درجة نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما هدفت الدراسة إلى تقييم واقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى أن نقص القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أدى لتكوين فجوة بينه وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS، كما تم التوصل إلى أن هناك تخوف كبير من طرف أغلبية المدققين من حجم النفقات التي سيخصصونها كتكوين في حالة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وأن الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر على استقلاليته نظرا للمنافسة المتأثرة بالعرض والطلب، كما أن المؤسسات في الجزائر غير مهتمة بطبيعة وجودة

الخدمات المقدمة من طرف المدقق، فهي تهتم بمقدار الأتعاب التي يتقاضاها مما أدى إلى عدم استقلالية المدقق في أداء مهامه.

✓ **دراسة حمادي نبيل 2012/2011**: وهي أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة الجزائر بعنوان أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية "دراسة حالة الجزائر"، وقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على الظروف والعوامل التي دعت لوجود الحوكمة والتدقيق فضلا عن تحديد علاقات الترابط بينهما، وتحديد الكيفية التي من خلالها يمكن الحكم على مدى جودة التدقيق، وأيضا توضيح مضمون الحوكمة وجودة التدقيق في الجزائر، بالإضافة إلى تحديد طبيعة وحجم تأثير الآليات الداخلية للحوكمة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية على جودة التدقيق في ظل متغيرات البيئة الجزائرية، وقد توصل الباحث إلى أنه توجد مجموعة من الظروف والعوامل التي تحتم وجود كل من الحوكمة والتدقيق بشكل متلازم من أبرزها انفصال الملكية عن التسيير والأزمات المالية، كما أكد الباحث على أنه يتم الحكم على مدى جودة التدقيق من خلال قياس مدى قدرة القائم بعملية التدقيق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات، أو مدى الالتزام بالمعايير المهنية، والقدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما تم التوصل إلى أن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية سيزيد من جودة التدقيق.

✓ **دراسة بن الصديق محمد 2015/2014**: وهي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة بومرداس بعنوان واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة "دراسة استبيانية"، وقد هدفت الدراسة إلى الوقوف على البيئة والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، والوقوف على مستجدات الممارسة الدولية للتدقيق، بالإضافة إلى المقارنة بين القواعد المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى أن الجزائر تسخر إمكانيات مادية وبشرية هامة من أجل إصلاح مهن المحاسبة والمراجعة في إطار سياسة الانفتاح الاقتصادي والسعي نحو الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، ولكن رغم هذه الجهود المبذولة إلا أنه توجد فجوة بين سياسية الإصلاح المبنية على التشريع وواقع الممارسة الميدانية لمهنة التدقيق الخارجي، وأن ممارسة التدقيق وعدم كفاية المعايير الأمريكية المتعارف عليها على الصعيد الدولي أدى بالهيئات والمنظمات الدولية المختصة على رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار معايير دولية للتدقيق تهدف إلى توحيد الممارسة المهنية على المستوى الدولي التي أولت لها هذه المنظمات أهمية بالغة باعتبارها مرجعا أساسيا لمستعملي المعلومة المالية في اتخاذ قراراتهم.

✓ **دراسة سهام أكرم عمر الطويل 2012**: وهي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بالجامعة الإسلامية بغزة بعنوان تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، وقد هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير متغيرات بيئة التدقيق الخارجية على جودة الأداء المهني للمدققين في قطاع غزة، ومن أجل تحقيق ذات أجريت دراسة ميدانية على 56 من مكاتب التدقيق في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج حيث أكد الباحث أن هناك بعض المتغيرات لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق مثل كبر حجم مكتب التدقيق، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملي، المنافسة بين مكاتب التدقيق، السمعة الجيدة لمكتب التدقيق، كما أن هناك بعض المتغيرات لها آثار سلبية مثل كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق وتقديم الخدمات الاستشارية، كما توصلت الدراسة إلى أن من أكثر وسائل تحسين جودة التدقيق أهمية هو وجود معايير للرقابة على الجودة داخل المكاتب، يليها إلزام هذه المكاتب بأن يجتاز مدققوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر.

✓ **دراسة خيراني العيد 2012-2013**: وهي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة ورقلة بعنوان مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة "دراسة حالة الجزائر"، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في جودة الأداء المهني للمدققين، وتحليل وتفسير مخاطر التدقيق، ودور العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى أن كل من التأهيل العلمي والعملي من أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وأن الأتعاب والدعاوى القضائية والمصلحة الشخصية من أبرز العوامل التي تشكل تهديدا لاستقلالية المدقق.

✓ **دراسة عبد السلام سليمان قاسم الأهدل 2008**: وهي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة الحديدة باليمن، بعنوان العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية – ميدانية"، وقد استهدف الباحث التعرف على مفاهيم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة التدقيق، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية التدقيق في البيئة اليمنية، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق توافق على أن خبرة فريق عمل التدقيق من أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق بشكل عام، تلا ذلك الالتزام بمعايير التدقيق، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة التدقيق، فالسمعة المهنية لمكتب التدقيق، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق التدقيق وعميل التدقيق، أما بخصوص وسائل تحسين جودة التدقيق، فقد توصل الباحث إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، حول تلك الوسائل فيما عدا الرقابة على جودة التدقيق بواسطة مراجعة النظير، والرقابة على جودة التدقيق بواسطة هيئة حكومية، وقد احتل وجود معايير للرقابة على الجودة المرتبة الأولى من حيث الأهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق بشكل عام، تلا ذلك تدعيم الاستقلال، ثم الزام مكاتب التدقيق بأن يجتاز مدققوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر.

✓ **دراسة سامح عبد الرزاق الحداد 2008**: وهي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بالجامعة الإسلامية بغزة بعنوان تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، وهدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني لمكاتب التدقيق وبيان أثر ذلك على جودة الأداء المهني، وبيان العوامل التي تؤثر على تطبيق استراتيجية التخصص المهني، وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين المتخصصين في صناعة معينة يكون لهم القدرة أكثر على اكتشاف الغش والأخطاء، وأن قبول أتعاب قليلة وإتباع سلوك متساهل مع عملاء التدقيق من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني.

✓ **دراسة فراس خضير الزبيدي 2014**: وهي مقال منشور بمجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، بجامعة المثنى بالعراق، (المجلد 3، العدد 7)، بعنوان العوامل المؤثرة على جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين "دراسة ميدانية"، وقد هدف الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق المؤداة في مكاتب التدقيق في العراق، وقد تم تحقيق هذا الهدف من خلال استبانة تم تصميمها بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة وقد كانت عينة الدراسة مكونة من 60 مدقق، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها أن عدم وجود دليل تدقيق عراقي لجودة العمل التدقيقي تسترشد به مكاتب التدقيق، بالإضافة إلى عدم اعتماد معيار التدقيق الدولي (220) يؤثر على جودة أعمال التدقيق، كما أكد الباحث من خلال النتائج المتوصل إليها على ضعف دور نقابة المحاسبين والمدققين

العراقية بتوجيه اهتمام المدققين بالحد الأدنى إلى متطلبات جودة العمل التدقيقي، وضعف الاهتمام الذاتي للعديد من المدققين بمتطلبات رقابة جودة العمل التدقيقي رغم إدراكهم بأهميتها.

- ✓ **دراسة ناهض نمر محمد الخالدي 2013**: وهي مقال منشور بمجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية بالجامعة الإسلامية بغزة (المجلد 23، العدد 1) بعنوان أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة، وقد تم التوصل إلى أن استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية في التدقيق يؤدي إلى زيادة فاعلية مرحلة التخطيط وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية، كما يرفع من جودة أعمال التدقيق وتوثيقها، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات وزيادة فعالية مكاتب التدقيق لكنها علاقة دون المتوسط نظرا لوجود عناصر أخرى تؤثر على ذلك بخلاف أساليب المعالجة الإلكترونية.
- ✓ **دراسة حمادي نبيل 2012**: وهي مقال منشور بمجلة أبحاث اقتصادية وإدارية بجامعة بسكرة، (العدد 11) بعنوان أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة المالية "دراسة ميدانية"، وقد هدفت الدراسة إلى العمل على تحسيس الوسط الاقتصادي الجزائري بأن التدقيق ليس الوسيلة الوحيدة الفعالة للرقابة على المؤسسة، وإنما توجد آليات رقابية أخرى داخل المؤسسة لا بد من الاهتمام بها والعمل على تحسينها مع إبراز أثر هذه الآليات على تحقيق جودة الممارسة المهنية داخل مكاتب التدقيق في الجزائر، وقد توصل الباحث في دراسته هذه إلى أن جودة التدقيق تتأثر بمجلس الإدارة والإفصاح كعاملين مؤثرين، في حين أن التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية تم الاستغناء عنهما كعوامل مؤثرة على جودة الأداء المهني للمدقق.
- ✓ **دراسة كريمة الجوهر، صالح العقدة وجمال أبو سردانة 2010**: وهي مقال منشور بمجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية بجامعة الزرقاء بالأردن (المجلد 10، العدد 2) بعنوان أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي وهي دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الأبعاد المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات وأثرها في مهنة التدقيق، وتسليط الضوء على أنواع المخاطر المرتبطة بالتكنولوجيا، التي يواجهها المدقق استنادا إلى نوع الخدمات التي يقدمها، بالإضافة إلى قياس أثر هذه المخاطر على عناصر جودة خدمات التدقيق، وتقديم المقترحات أو الإرشادات لإزالة المعوقات المصاحبة لتنفيذ عملية التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات، وقد تم التوصل إلى أن جودة الخدمات المقدمة تعد المتغير الرئيس الذي يقف خلف استمرارية مهنة التدقيق، وبناء على ذلك يتطلب من المهنة الاعتناء ببناء الموارد البشرية وتدريبها، للوصول إلى مستويات عالية من المهارات، بالإضافة إلى ذلك فقد تم التوصل إلى أن معرفة المدقق بتكنولوجيا المعلومات يعد إحدى الوسائل الأساسية للنجاح في مزاولته للمهنة ويتطلب ذلك إعادة النظر في الإطار المنهجي المتعلق بتأهيله، كما أن استخدام التكنولوجيا يصاحبه مخاطر كثيرة كحفظ السجلات وسلامة البيانات فضلا عن قضايا الأمن.
- ✓ **دراسة عبد الرحمن علي التويجري وحسن محمد النافعابي (2008)**: وهي مقال منشور بمجلة الاقتصاد والإدارة بجامعة الملك عبد العزيز بالمملكة السعودية (المجلد 22، العدد 1)، بعنوان جودة خدمة المراجعة "دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"، وقد هدفت الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات

التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق المؤداة بواسطة مكاتب التدقيق، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب تدقيق على آخر، وقد جمعت بيانات الدراسة من خلال استبانة تم تصميمها اعتمادا على الدراسات السابقة مع إضافة بعض العوامل محتملة التأثير ولم تتطرق لها الدراسات السابقة ثم تم تحليل البيانات وصفيا واختباريا، وأوضحت نتائج التحليل أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين هي الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال التدقيق والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها والكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية، أما أكثر عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق فهي التعامل السابق بين مكاتب التدقيق والعميل، وأتعاب التدقيق والسمعة والشهرة لشركة أو مكتب التدقيق والمحاسبة.

- ✓ **دراسة محمد إبراهيم النوايسة 2006**: وهي مقال منشور بالمجلة الأردنية في إدارة الأعمال بجامعة الزرقاء بالأردن (المجلد 2، العدد 3) بعنوان العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات تضمنت دراسة ميدانية في مجموعة من مكاتب التدقيق في الأردن، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تحقيق جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين وتحديد العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، بالإضافة إلى تحليل الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على جودة التدقيق، والخروج بإرشادات واقتراحات تساهم في تحسين جودة التدقيق في ظل التطورات الاقتصادية الحالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير واضح لمتغيرات الدراسة على جودة التدقيق حيث تتأثر بالعوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق والعوامل المرتبطة بإجراءات العمل الميداني، كما تتأثر بالأتعاب التي يتقاضاها المدقق، ويعتبر الإلمام بمعايير المحاسبة والتدقيق عاملا مؤثرا جدا على جودة التدقيق، كما تم التوصل إلى أن العوامل المرتبطة بتنظيم مكتب التدقيق أقل العوامل تأثيرا على جودة التدقيق.
- ✓ **دراسة سالم بن علي الغامدي وحسام بن عبد المحسن العنقري 2005**: وهي مقال منشور بمجلة الاقتصاد والإدارة بجامعة الملك عبد العزيز بالمملكة السعودية، (المجلد 19، العدد 2)، بعنوان آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"، وقد هدفت الدراسة إلى توضيح وكشف النقاب عن آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، على مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية، وهل هناك مشكلات ومعوقات تحول دون وفاء مكاتب التدقيق بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب التدقيق بالسعودية قد ساهم في تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب التدقيق، فضلا عن أنه ساهم في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من التعليمات والأنظمة المهنية ذات العلاقة، بالإضافة إلى ذلك، كشفت نتائج الدراسة الميدانية النقاب عن عدد من المعوقات التي تحول دون وفاء مكاتب التدقيق بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وعدد من المشكلات التي تترتب على تطبيقه.
- ✓ **دراسة Inès Gaddour 2016**: وهي أطروحة دكتوراه بجامعة **Paris-Dauphine** بعنوان المساهمة في دراسة جودة التدقيق "نهج قائم على إدارة الفريق وسلوك المدققين"، وقد هدفت الدراسة إلى تطوير واختبار نموذج توضيحي لسلوك القائمين بأعمال التدقيق، ومعرفة العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، حيث قامت الباحثة بمراجعة العديد من الأدبيات والجوانب النظرية للتدقيق لتحديد العوامل الرئيسية التي لها تأثير كبير على سلوكيات المدقق، وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على استبانة مقدمة إلى كبار مدققي الحسابات الذين يعملون في مكاتب التدقيق الكبرى والرئيسية التي

تشكل الجهات الفاعلة والرئيسية في سوق التدقيق في فرنسا، وقد توصلت الدراسة إلى أن أهمية توافق التكلفة والجهد المبذول مع جودة أعمال التدقيق، كما تم التوصل إلى أن جودة أداء مهام التدقيق تتأثر بالعديد من العوامل كالأتعاب، وضغوط الوقت أي التأخر في إتمام المهام.

✓ **دراسة Louis-Philippe Sirois, Sophie Marmousez, Dan A. Simunic 2016:** وهي مقال منشور بمجلة المحاسبة، الرقابة والتدقيق، والصادرة عن الجمعية الفرنسية للمحاسبة، (المجلد 22، العدد3)، وذلك بعنوان اقتراح مقاربة جديدة للعلاقة بين حجم مدقق الحسابات وجودة التدقيق، وقد هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة أداء مختلف مهام التدقيق، كما هدفت الدراسة إلى تبيين مختلف الطرق العلمية لحساب تكلفة التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى أن سوق التدقيق تهيمن عليه مكاتب التدقيق الكبرى، بحيث أن هذه المكاتب تقوم باحتكار سوق التدقيق لقوتها في اجتذاب العملاء ولكن لا يرجع ذلك إلى جودة ما تقدمه من خدمات.

✓ **دراسة Mami Ali 2016:** وهي مقال منشور بمجلة الاقتصاد والتنمية بجامعة المدية، (العدد 6) بعنوان العوامل الداخلية المؤثرة في جودة الأداء المهني في شركات المحاسبة والتدقيق "دراسة ميدانية من الجزائر"، وقد هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، واتخاذ التدابير المناسبة لتحسين جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق والمحاسبة، من أجل تطوير المهنتين بما يخدم المؤسسات الاقتصادية، واقتصاد البلاد ككل، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تحسين وتطوير مهارات وقدرات المهنيين في مكاتب التدقيق والمحاسبة وتحديث معارفهم من خلال المشاركة في البرامج والدورات بشكل دوري ومستمر، بالإضافة إلى ضرورة إصدار دليل أخلاقيات مهنة المحاسبة واعتماد التقنيات والتكنولوجيات الحديثة في أعمال التدقيق والمحاسبة للحد من الأخطاء، مما يؤدي إلى تقليل التكلفة والوقت.

✓ **دراسة Hussam Al- Khaddash, Rana Al-nawas, Abdulhadi Ramadan 2013**: وهي مقال منشور بالمجلة الدولية للأعمال والعلوم الاجتماعية (المجلد 4 العدد 11)، بعنوان العوامل المؤثرة في جودة التدقيق "حالة البنوك التجارية الأردنية"، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق في البنوك التجارية الأردنية بحيث تم التحقيق في تصورات المدققين الداخليين والخارجيين بالإضافة إلى المديرين الماليين بشكل عام، وقد تم التوصل على أن المشاركين في هذه الدراسة يعتقدون أن تحقيق جودة التدقيق أمر هام، كما تشير النتائج إلى وجود علاقة إيجابية وهامة بين جودة التدقيق وأداء التدقيق، وسمعة مكتب التدقيق، ورسوم التدقيق، وحجم مكتب التدقيق، وكفاءة المدقق.

✓ **دراسة Marine Portal 2011**: وهي مقال منشور بمجلة المحاسبة، الرقابة والتدقيق والصادرة عن الجمعية الفرنسية للمحاسبة (المجلد 17، العدد 1)، بعنوان محددات جودة التدقيق "حالة تدقيق المؤسسات العامة"، وقد هدفت الدراسة إلى تحديد مختلف العوامل والمؤشرات التي تؤثر على جودة الأداء المهني للمدققين عند تدقيق المؤسسات العمومية، وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة التدقيق تتأثر بالعديد من العوامل وقد قسمها الباحث في دراسته هذه إلى فئتين رئيسيتين وهي المهارات التنظيمية لمكتب التدقيق، بالإضافة الى المهارات البشرية التي يتكون منها مكتب التدقيق.

✓ **مميزات الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة:** تطرقت هذه الدراسة إلى العديد من الجوانب التي تطرقت لها الدراسات السابقة كالجوانب النظرية للتدقيق ومحاولة وضع إطار دولي لممارسة مهنتي التدقيق والمحاسبة، بالإضافة إلى التأصيل النظري لجودة التدقيق الخارجي والمؤشرات المستخدمة لقياس هذه الجودة، ومن أهم ما يميز هذه الدراسة عن

الدراسات السابقة أنها سلطت الضوء على معايير أدلة الإثبات والتي تم إصدارها في الجزائر بداية من عام 2016، ومحاولة تحديد ارتباط وتأثير تطبيق هذه المعايير على مختلف مراحل أعمال وإجراءات التدقيق (التخطيط للتدقيق، تنفيذ عملية التدقيق، إبداء الرأي حول القوائم المالية) بحيث أن الدراسات السابقة عملت على تحديد العوامل المؤثرة والمساهمة في تحقيق جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى تحديد مؤشرات قياسها دون التطرق إلى تأثير الالتزام بمعايير التدقيق في تحسين جودة الأداء المهني للمدققين بحيث أن هذه الدراسة حاولت معرفة مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات والتي تم إصدارها في الجزائر في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك وفقا لآراء عينة من ممارسي المهنة في الشرق الجزائري، حيث تم اختبار مدى مساهمة معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال في تحسين أداء مختلف مراحل وأعمال التدقيق.

الفصـــــــل الأول

"الإطار النظري للتدقيق الخارجي"

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

المبحث الثاني: مدخل للتدقيق الخارجي

المبحث الثالث: خطوات عملية التدقيق الخارجي

تمهيد:

يكتسي التدقيق منذ القدم أهمية بالغة باعتباره أحد أبرز أوجه الرقابة التي يعتمد عليها آنذاك أصحاب رؤوس الأموال والملوك، فقد كان يؤدي دورا بارزا في كشف أخطاء وتلاعبات من توكل لهم متابعة إيرادات ومصاريف هؤلاء الملوك وذلك كطريقة بدائية للرقابة، ونظرا لانفصال الملكية عن الإدارة والتطور الفكري والاقتصادي وما صاحبه من تحولات سياسية واجتماعية في كافة أنحاء العالم، وذلك بظهور المؤسسات والشركات الصناعية الكبرى في صورة شركات المساهمة مما أدى لزيادة حجم المعاملات وتوسع العمليات التجارية، ونتيجة لكل هذا التطور ظهر التدقيق بصورته الحالية كعامل مهم يتم الاعتماد عليه في التحقق من التسيير الحسن لممتلكات هؤلاء المستثمرين.

إن الهدف الأساسي للقوائم المالية التي تنشرها المؤسسة هو تقديم معلومات مفيدة وموثوقة لمساعدة مستعمليها في اتخاذ القرارات المختلفة، ومن أجل هذا يلجأ مستخدمو هذه القوائم إلى التدقيق الذي يقوم بتحديد مدى الاعتماد عليها، فالتدقيق يعتبر الوسيلة القانونية والتي تسخرها معظم التشريعات لمنح تأكيد حول صحة هذه القوائم ودرجة ارتباطها ومدى علاقاتها بالنتائج المحققة بنهاية السنة، وبالتالي توفير معلومات مالية موثوق فيها عن نشاط المؤسسة والتي يمكن الاعتماد عليها في وضع السياسات والخطط، كما يعمل التدقيق على تحقيق جملة من الأهداف فهو لم يعد يقتصر على إبداء الرأي في القوائم المالية فقط عبر الكشف عن الأخطاء التي ترتكب بقصد الغش أو التزوير أو اختلاس أموال المؤسسة أو التلاعب بنتائج نشاطها أو مركزها المالي، بل أصبح يهتم بالتحقق من الالتزام بتنفيذ الخطط والسياسات بالإضافة إلى العمل على تحقيق الرفاهية للمجتمع، وخدمة عدة أهداف مرتبطة بالمؤسسة ومحيطها.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، بحيث سيتم التطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول التدقيق، عبر عرض ماهية التدقيق بالإضافة إلى نشأة والتطور التاريخي للتدقيق بالإضافة إلى مفهومه، وفي المبحث الثاني سيتم تناول الجانب النظري للتدقيق الخارجي مع توضيح أهدافه وأهميته بالإضافة إلى القائم بأعمال التدقيق، أما المبحث الثالث فقذ خصص للخطوات الأساسية لمسار عملية التدقيق.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

يكتسب التدقيق أهمية بالغة فيعتبر حقل معرفة وميدان لممارسة مهنة، فقد مرت هذه المهنة بعدة مراحل أثرت عليها التغيرات الاقتصادية بالإضافة إلى التحولات السياسية والاجتماعية، فمفهوم التدقيق شهد تطورا كبيرا بالتزامن مع كل هذه التحولات وما تبعه من ظهور أنواع أخرى للتدقيق.

المطلب الأول: نشأة التدقيق وتطوره التاريخي

لقد مر التدقيق بعدة مراحل حتى أصبح وظيفة لا غنى عنها، لما له من دور في اكتشاف الأخطاء والتلاعبات كأهداف أولية واكبت ظهوره، حتى أصبح وظيفة تعمل على تحقيق العديد من الأهداف بالتوازي مع الهدف الرئيسي وهو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية.

لقد ظهرت الحاجة للتدقيق منذ القدم، بحيث برزت الحاجة لوجود من يراقب ويتحقق من صحة الحسابات ويمكن التطرق لنشأة التدقيق وتطوره التاريخي كما يلي:

1. نشأة فكرة التدقيق: التدقيق كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها السمع وتأخذ معنى التدقيق والرقابة والتفتيش،[1] وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان، كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصاريف، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل من موسم الحج فرصة ملائمة للاطلاع وعرض حسابات الولاة وتدقيقها، عن طريق الاستماع لما تضمنته سجلات ودفاتر الولاة من أعباء ومداخيل تخص السنة الفارطة من ولايتهم لإحدى مناطق المسلمين.[2]

لقد نشأت مهنة التدقيق وبرزت أهميتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية والمالية المثبتة في الدفاتر والسجلات والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل مؤسسات القطاع الخاص خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، بذلك نشأت حاجة صاحب أو أصحاب الكيانات والمؤسسات الاقتصادية إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات، ومطابقة ذلك لواقع حال المؤسسة، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم هذه المؤسسات وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين الملكية والإدارة مما دعا المساهمين إلى تعيين مدقق كوكيل عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.[3]

2. مراحل التطور التاريخي للتدقيق: مر التدقيق بعدة مراحل من التطور يمكن أن نستعرضها كما يلي:[4]

1.2. الفترة ما قبل 1500: في بداية هذه الفترة من التأريخ لتطور ونشأة التدقيق كانت المحاسبة مقتصرة على الوحدات الحكومية والمشاريع والمؤسسات العائلية، وكان التدقيق وعمليات المراجعة غير معروفة ويستعاض عن ذاك بأن

---

[1] Ziani Abdelhak, **Le Rôle De L'audit Interne Dans L'amélioration De La Gouvernance D'entreprise**, Thèse Pour L'obtention Du Doctorat En Sciences Economiques (Publié), Université Tlemcen, Algérie, 2013-2014, P12.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، ط 3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 17.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 17-18.

[4] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014، ص ص 31-35.

يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من المدونين أو المحاسبين العاملين لصالح هؤلاء التجار ويقومون بتسجيل وتدوين نفس العمليات، وفي نهاية فترة زمنية معينة تتم مقارنة المجموعتين عن طريق الاستماع وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب أو مدون كل مجموعة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر وكشف المتواطئين؛

أما الإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان وأيضا الفراعنة، فقد كانوا يتحققون من صحة الحسابات المدونة في السجلات والتي تخص فترة معينة عن طريق الاستماع إلى المدقق، وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة الماسة لعملية التدقيق خصوصا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا حيث تم استخدام المدققين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، وفي عام 1934 استخدمت حكومة مدينة بيزا المدققين في تدقيق الحسابات الحكومية وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر، وعموما في هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية التدقيق هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون المالية وكانت عملية التدقيق تفصيلية مع عدم وجود معرفة بنظام الرقابة الداخلية؛

2.2. الفترة من 1500 حتى 1850: خلال هذه الفترة لم يكن هناك تغير كبير في أهداف التدقيق مقارنة بالفترة السابقة، ففي هذه الحقبة كانت أهداف التدقيق لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية غير أنه حدثت بعض التحولات والتطورات تتعلق أساسا بالجانب الإداري لهذه المؤسسات وهي:

- ✓ انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمدققين؛
- ✓ تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج، وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المؤسسة ورغم ذلك استمر تنفيذ التدقيق بصورة تفصيلية؛

جدير بالذكر أنه خلال هذه الفترة ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق وذلك في مدينة فينيسيا الإيطالية عام 1581، حيث تأسست كلية روكسوناتي (Roxonati) والتي كانت تتطلب ستة (6) سنوات من التمرن بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وفي عام 1669 أصبح اكتساب العضوية في هذه الكلية شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ويحظر لغير المنتسبين لها تقديم خدمات التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبح التدقيق مهنة مستقلة وذلك بعد إنشاء جمعية المحاسبين القانونية بأدنبرة عام 1854 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير عام 1773.[1]

3.2. الفترة من 1850 حتى 1905: شهدت هذه الفترة نموا وتطورا اقتصاديا كبيرا وذلك بعد الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة وعليه تم الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، حيث استلم الأفراد المتخصصون الوظائف الإدارية في تلك المؤسسات الكبرى، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك المؤسسات، وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيأ للتدقيق للبروز كمهنة إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم؛

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 18.

خلال هذه الفترة تم إسناد وتعزيز فكرة وجود طرف محايد بإصدار قانون الشركات البريطاني عام 1862، والذي نص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب المسيرين بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها، أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881، والولايات المتحدة الأمريكية 1882، ألمانيا 1896، كندا 1902، أستراليا 1904، فنلندا 1911، وكذلك فإن التوسع في ملكية الأسهم والسندات وما استدعاه ذلك من إنشاء الأسواق المالية، وسع استعمال خدمات المدققين الذي يستطيعون اظهار تقييم نتيجة أعمال المؤسسات ومراكزها المالية بحياد واستقلالية.[1]

كما لعبت السياسة المالية والضريبية دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة التدقيق وذلك لأن تطور السياسة المالية للدولة وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة هي الرقابة الضريبية والفحص الضريبي مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى خدمات المدققين.[2]

4.2. الفترة من 1905 حتى 1960: يعتبر التأكد والتحقق من القيود المحاسبية أساس لعملية التدقيق، ولكن خلال العشرينيات من القرن 19 شهد التدقيق تطورا ملحوظا ومصاحبا للنمو السريع للأسواق المالية بالإضافة إلى عواقب الأزمة الاقتصادية عام 1929،[3] وفي هذه الفترة وخاصة بعد عام 1940 وبظهور المؤسسات الكبيرة في شكل شركات المساهمة، وتبني أنظمة الرقابة الداخلية التي أصبح المدقق يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية التدقيق حدثت تغييرات هامة في ممارسة مهنة التدقيق، والتي تعود إلى زيادة حجم المؤسسات وتوسعها وكبر العمليات التي تقوم بها مما أدى إلى زيادة تكلفة التدقيق، ما أدى إلى التحول من تدقيق الحسابات تدقيقا تفصيليا إلى التدقيق بالعينات.[4]

وفي هذه الفترة أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عشرة معايير متعارف عليها وهي تمثل حتى الآن الأساس لعملية التدقيق، كما تم الإعلان عن ضرورة تعيين المدقق بواسطة حملة الأسهم مع توجيه تقريره إلى هؤلاء المساهمين وعقد اجتماع بين المدقق والمساهمين لاعتماد القوائم المالية والتقرير، كما أنه وخلال هذه الفترة استبدلت عبارة صحيح وحقيقي في تقرير المدقق بعبارة عرضت بعدالة بعد إدراك المهنيين عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما وبشكل مطلق فمن غير المتوقع أن يعرض معدو القوائم المالية قوائم دقيقة تماما، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من القوائم المالية ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف تلك الأحكام والتقديرات المحاسبية.[5]

5.2. الفترة من 1960 حتى 1990: شهدت هذه الفترة بروز أهداف عديدة ومتنوعة للتدقيق وهو ما يعرف بالأهداف الحديثة للتدقيق، فالتدقيق لم يعد مجرد أداة لإبداء الرأي عن مدى صحة القوائم المالية المنشورة أو وسيلة لاكتشاف الغش والأخطاء في دفاتر وسجلات المؤسسة بل أصبح يعمل على تحقيق مجموعة جديدة من الأهداف الحديثة كمراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة، وتحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 18-19.

[2] زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 4، العدد 4، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2015، ص 55.

[3] Michel weill, **L'audit Stratégique**, 3 éme Ed, Edition Afnor, Paris, France, 2007, P 37.

[4] Chekroun Meriem, **Le Rôle L'audit Interne Dans Le Pilotage Et La Performance Du Système De Contrôle Interne**, Thèse Pour L'obtention Du Doctorat En Sciences Economiques (Publié), Université Tlemcen, Algérie, 2013-2014, P 17.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes-Oxley**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص 12.

وقد شهد عام 1980 ظهور مفهوم مخاطر التدقيق، وهو مرادف لعدم اليقين ويستخدم هذا المفهوم للتعبير عن عدم اليقين بشأن الأحداث أو نتائجها التي يمكن أن يكون لها تأثير كبير على أهداف وغايات التدقيق،[1] ومع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية أصبحت أهداف التدقيق لا تنحصر في إبداء الرأي في مدى صحة القوائم المالية، بل توسعت المجالات التي يقوم التدقيق بإبداء الرأي حولها مثل التدقيق التسويقي والبيئي بالإضافة إلى التدقيق الاجتماعي.[2]

6.2. الفترة من 1990 وحتى وقتنا الحاضر: شهدت هذه الفترة الانهيار المالي للعديد من المؤسسات الاقتصادية الكبرى ولعل أبرزها شركة انرون في عام 2001 حيث أدى هذا الانهيار إلى خسارة المستثمرين لأموالهم التي كانوا قد استثمروها في أسهم انرون،[3] حيث أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل اهتمام وتركيز من طرف المحاسبين والمدققين بشكل كبير جدا بعد أحداث انهيار شركة انرون وغيرها من المؤسسات الرائدة وتحميل مكتب التدقيق آرثر واندرسون جزءا من مسؤولية هذا الانهيار، واتهام هذا المكتب بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة المنهارة عبر بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.[4]

وفي أعقاب هذه الانهيارات الاقتصادية للمؤسسات في عدد من الدول المتقدمة فقد شهدت هذه المرحلة ظهور قواعد حوكمة الشركات، وتزامن مع ظهور تلك القواعد إصدار العديد من القوانين منها قانون ساربنس اوكسلي (Sarbanes-Oxley) عام 2002، والذي وصف حين صدوره بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيرا في الإفصاح المالي وممارسات مهنة التدقيق ودور نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات، كذلك تم إصدار العديد من التعليمات والقواعد من طرف لجنة سوق المال الأمريكي منها القواعد الخاصة بفحص أتعاب المدقق، واستهدفت كل هذه القواعد والقوانين توفير إطار لحماية أصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية، من خلال توفير قدر كافي وملائم من الإفصاح المحاسبي الموثوق فيه يساهم في تقليص حدة المشاكل المترتبة عن عدم تماثل المعلومات.

المطلب الثاني: ماهية التدقيق

يمثل التدقيق الوسيلة العملية لتقييم مدى تعبير القوائم المالية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل الفحص، كما يهتم التدقيق بالتحقق وفحص عدة جوانب تخص نشاط المؤسسة فأصبح بذلك وظيفة مهمة تعمل من أجل ضمان تحقيق أهداف المؤسسة.

1. مفهوم التدقيق: تعددت مفاهيم وتعاريف التدقيق والتي نذكر منها ما يلي:

عرف التدقيق وفقا للجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق بمعهد المحاسبين الأمريكي (AICPA) عام 1973 على أنه "عملية منظمة للحصول على أدلة إثبات وتقويمها عن نتائج الأحداث والعمليات الاقتصادية للتحقق من مدى مطابقة هذه النتائج لبعض المعايير المحددة من قبل ثم توصيل هذه النتائج لأصحاب المصلحة".[5]

---

[1] Fekih Nassima, Ziani Abdelhak, **Du Risque D'audit à L'audit Des Risques**, Revue Stratégie Et Développement, Vol 3, Numéro 5, Université Mostaganem, Algérie, 2013, P 89.

[2] Chekroun Meriem, Op Cit, p 17.

[3] الزين يونس، عبد الحميد حسياني، **خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة "حالة فضيحة شركة انرون"**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 6، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص 385.

[4] رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 94.

[5] عارف عبد الله عبد الكريم، **المراجعة المتقدمة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 13.

كما عرفته منظمة العمل للمحاسبة والمراجعة الفرنسية على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[1]

كما عرف (Bonnault et Germond) التدقيق على أنه "اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[2]

في حين عرف منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة التدقيق بأنه "عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة، وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة، وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون المؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".[3]

كما عرف التدقيق على أنه "فحص انتقادي من أجل التأكد من صحة القوائم المالية المعبرة عن نشاط المؤسسة، ومدى مطابقتها للواقع، من أجل الحكم على مدى حسن التسيير فهو الأداة التي تسعى من أجل تحقيق أهداف المؤسسة".[4]

من خلال ما سبق يمكن تعريف التدقيق على أنه "عملية منظمة يقوم بها شخص مؤهل ومستقل، تتضمن القيام بفحص انتقادي لدفاتر وسجلات المؤسسة وتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية فيها وتحديد مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين السارية، ثم إعداد تقرير يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد حول مدى تعبير القوائم المالية المنشورة عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ثم توصيل نتائج التقرير للأطراف المعنية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات".

ومن التعاريف السابقة نجد أن التدقيق يتضمن عدة نقاط ذات أهمية وهي:

- ✓ **التدقيق عملية منتظمة:** لقد أبرزت مجمل التعاريف أهمية وضرورة الانتظام في أداء عملية التدقيق ويقصد بذلك تخطيط عملية التدقيق، وهذا يعني أن المدقق يقوم بأعماله وفق أسس ومبادئ علمية مخططة فالأعمال التدقيقية بما تتضمنه من إجراءات وخطوات ليست عملية عشوائية، وإنما يجب أن يتم تخطيطها بطريقة سليمة حتى يمكن أن تحقق أهدافها بطريقة كفؤة وفعالة، وبذلك تبرز أهمية وضرورة التخطيط في عملية التدقيق؛
- ✓ **تجميع الأدلة الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية:** ويمثل ذلك لب عملية التدقيق بحيث يجب على المدقق جمع الأدلة والمعلومات التي تساهم في تحديد ما إذا كانت المزاعم والادعاءات تتضمنها القوائم والتقارير التي

[1] مسعود صديقي، **دور المراجعة Audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد 1، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص 65.

[2] بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 3، جامعة المدية، الجزائر، 2015، ص 17.

[3] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002-2003، ص13.

[4] Khelassi Reda, **L'Audit Interne**, 2 éme Ed, Edition Houma, Alger, Algérie, 2007, P 22.

تصدرها المؤسسة محل التدقيق تعكس الواقع المالي للمؤسسة وتتخذ هذه الأدلة أشكالا مختلفة وتتعدد السبل الممكنة لجمعها؛

✓ **عملية التدقيق تتم بواسطة شخص مؤهل ومستقل:** إن اللجوء للمدقق للحصول على تأكيد يتعلق بمصداقية القوائم المالية أمر ضروري وملح من أجل الحصول على تطمينات حول تلك القوائم، وحتى يكون للرأي الذي يبديه المدقق أثره المتوقع يجب أن يتمتع بالتأهيل اللازم والاستقلالية بالإضافة إلى الموضوعية فكل هذه العوامل وغيرها تعطي لرأيه قيمة ينال من خلالها ثقة مختلف مستخدمي ومتخذي القرارات على ضوء مزاعم الإدارة؛

✓ **مدى مطابقة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعة:** بحيث أنه من الضروري أن يتم وضع معايير وذلك لاستخدامها كأساس للتقييم والحكم وقد تكون مجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف، ففي حالة التدقيق المالي فإن المدقق يعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمعايير للحكم، وتتعدد المعايير المساعدة على الحكم حسب نوع التدقيق ففي حالة تدقيق الالتزام بالسياسات والقوانين فقد تكون القوانين والسياسات واللوائح كمعايير للحكم؛

✓ **تبليغ المهتمين بشؤون المؤسسة بنتيجة التدقيق:** يهدف المدقق من خلال قيامه بمختلف أعمال التدقيق إلى الخروج برأي فني محايد حول ما تضمنته القوائم المالية من معلومات، وإعلام الفئات المستخدمة لتلك المعلومات ضمن تقرير يمثل المنتج النهائي لعملية التدقيق والذي يعتبر وسيلة للاتصال بينه وبين هؤلاء المستخدمين.

مما سبق يتضح لنا أن عملية التدقيق ترتكز على ثلاثة عناصر أساسية وهي تتمثل فيما يلي:

✓ **الفحص:** ويقصد به فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها، بالاعتماد على مختلف الأدلة والقرائن للتثبت من سلامة القياس الكمي والنقدي لمختلف الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة؛

✓ **التحقق:** ويقصد بالتحقق الحكم على مدى صدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق خلال فترة زمنية محددة؛

✓ **التقرير:** ويقصد به تضمين نتائج أعمال المدقق من فحص وتحقيق في تقرير يتضمن رأي المدقق، ويقدم إلى الجهات المختلفة التي تعتمد عليه في اتخاذ القرارات كشهادة حول مدى صحة القوائم المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

2. الفرق بين التدقيق والمحاسبة: يتضح مما سبق أن التدقيق هو وظيفة تقويمية للمعلومات التي تضمنتها ادعاءات الإدارة في حين أنه من المعروف أن المحاسبة هي وظيفة تهتم بتسجيل مختلف العمليات المعبرة عن الأحداث الاقتصادية خلال فترة زمنية ويمكن توضيح الفرق بينهما في النقاط التالية: [1]

1.2. طبيعة العمل: تعتبر المحاسبة بمثابة عمل إنشائي تبدأ بتسجيل العمليات من واقع الوثائق والمستندات المؤيدة لها وانتهاء بإعداد القوائم المالية، بينما التدقيق يعتبر بمثابة عمل تحليلي انتقادي يبدأ بفحص القوائم المالية وما تحتويه من بيانات ومعلومات وينتهي بإعداد تقرير يبين فيه المدقق رأيه حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق؛

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص ص 26-28.

2.2. مجال العمل: تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات التي تعبر عن مختلف الأحداث الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة وتلخيص وتفسير نتائج هذه العمليات ثم إعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة خلال تلك الفترة، بينما يقوم التدقيق بفحص بيانات ومعلومات تلك القوائم المالية وإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالتها، وعليه فمجال عمل المحاسبة يقتصر على تحليل العمليات وتسجيلها في حين أن التدقيق هو إبداء الرأي في نتائج تسجيل هذه العمليات؛

3.2. المدخلات والمخرجات: تعتبر المستندات والوثائق المختلفة والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات والأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة كمدخلات للمحاسبة، في حين تعتبر القوائم المالية كمخرجات للمحاسبة وهي بمثابة مدخلات لعملية التدقيق، بينما تتمثل مخرجات التدقيق في الرأي الفني المحايد الذي يتضمنه التقرير الذي يصدره المدقق؛

4.2. الاستقلال والحياد: تعتبر المحاسبة أحد نشاطات المؤسسة وتابعة لإدارتها وتنفذ تعليماتها وسياساتها فلا تتمتع بالاستقلالية فهي خاضعة تماما للإدارة، بينما التدقيق وحدة مستقلة عن المؤسسة لا يرتبط برابط التبعية للإدارة ولا يخضع لسلطتها؛

5.2. تبعية العمل: يبدأ التدقيق بعد انتهاء عمل المحاسبة فالأعمال التي يقوم بها المدقق مرتبطة ارتباطا وثيقا بإنجاز أعمال المحاسبة، فلا يمكن الانطلاق بأعمال التدقيق إلا بعد انتهاء المحاسبة وإعداد القوائم المالية المتعلقة بتلك الفترة محل التدقيق؛

6.2. الوظائف: يعتبر القياس والاتصال وظيفة لكل من المحاسبة والتدقيق بحيث تختلف طبيعتهما في كل مرة، فالقياس المحاسبي في المحاسبة يهدف إلى قياس نتيجة الأعمال خلال فترة زمنية معينة وتنتهي بإعداد القوائم المالية، بينما القياس في التدقيق يهدف إلى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي عبر فحص القوائم المالية في حين أن الاتصال المحاسبي فيهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها، بينما الاتصال في التدقيق يهتم بإعداد المدقق لتقرير يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية؛

7.2. القواعد والمبادئ: تتم عملية إعداد وتسجيل البيانات المحاسبية خلال السنة المالية استنادا إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، بينما تتم عملية التدقيق وفقا لقواعد ومعايير التدقيق المتعارف عليها؛

8.2. فجوة الثقة: لا يتم قبول مخرجات المحاسبة أي القوائم المالية من مستخدميها ما لم يتم تدقيقها من قبل مدقق حيادي ومستقل، لأن إعدادها يتم بواسطة الإدارة مما يؤكد أن التدقيق يضفي درجة كبيرة من الثقة في القوائم المالية؛

9.2. المستندات والدفاتر: فالمحاسبة لها مستنداتها كالدفاتر والسجلات ودفاتر اليومية والأستاذ والجرد والتقارير المحاسبية، بينما التدقيق له أوراق عمل خاصة بعملية التدقيق؛

10.2. المسؤولية: تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية واحتوائها على أخطاء أو غش من صميم عمل الإدارة ومسؤولياتها، في حين أن مسؤولية التدقيق مهنية وقانونية تحددها النصوص القانونية بالإضافة إلى قواعد وآداب السلوك المهني، ولا يعتبر المدقق مسؤولا عن كشف الأخطاء إلا ما يظهره فحصه العادي منها، بحيث يخلي مسؤوليته ببذل العناية المهنية اللازمة الملائمة في عملية التدقيق وعدم التقصير في أداء عمله.

3. فروض التدقيق: تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة البداية لأي تفكير بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة له،[1] وتتمثل فروض التدقيق فيما يلي:[2]

1.3. قابلية القوائم المالية للفحص: ويعني هذا الفرض أن يكون هناك إمكانية لفحص القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها وتقييمها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود تدقيق، وعليه فهذا الفرض مرتبط تماما بوجود التدقيق، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:[3]

- ✓ **الملاءمة:** وذلك يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها؛
- ✓ **القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلا إلى النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها؛
- ✓ **البعد عن التحيز:** أي إعداد القوائم المالية بطريق عادلة وموضوعية دون التحيز لأي مستخدم على حساب آخر؛
- ✓ **القابلية للقياس الكمي:** أي قابلية التعبير عن العمليات والأحداث الاقتصادية رقميا فالنقود من المقاييس الكمية المستعملة في المحاسبة.

2.3. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق ومصلحة الإدارة: من الواضح وجود تبادل للمنفعة بين المدقق وإدارة المؤسسة، فالمدقق يعتمد على الإدارة في الحصول على معلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد حول واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية لوضع المؤسسة، في حين أن الإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المدقق، وذلك لغرض تقدم المؤسسة ورخائها ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم تدقيقها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم التأكد من صحتها؛

3.3. خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء عادية أو تواطئية: يثير هذا الفرض مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتعارف عليها؛

وعليه فهذا الفرض يثير نقطة هامة وهي مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض سوف لا يساعده في اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المدقق اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فلن يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها، ولذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.[4]

---

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 30-31.

[2] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 2006، ص ص 12-15.

[3] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 31.

[4] نفس المرجع، ص 33.

4.3. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات، كما يجعل التدقيق اقتصادي وعملي بتبني التدقيق الاختباري بدلا من التدقيق التفصيلي؛

5.3. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها؛

6.3. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح لذا بات من الضروري على المدقق في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في إجراءات ونظام الرقابة الداخلية؛

7.3. مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط: ويعني هذا الفرض قيام المدقق بعمله كمدقق للحسابات، وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة، على ألا تخل هذه الاتفاقية بمعايير التدقيق وعلى استقلالية المدقق في عمله؛

8.3. يفرض المركز المهني للمدقق التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: يقوم هذا الفرض على أن المدقق يفترض أن يكون ملما وملتزما بمتطلبات والتزامات مهنة التدقيق التي حددتها المنظمات والهيئات المنظمة للمهنة، ومن تلك الالتزامات معايير التدقيق المتعارف عليها بما من شأنه أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية واكتشاف الأخطاء والتحريفات التي تطال القوائم المالية، وإذا أخل المدقق بواجباته المهنية أو لم يوفي بها على الوجه المطلوب فإنه يتعرض للمساءلة، وتحميله مسؤولية ذلك كما أن المدقق يستطيع أن ينفي مسؤوليته عن الأخطاء التي تحتويها هذه القوائم إذا أثبت أنه قد بذل العناية المهنية المطلوبة وأنه قام بمراعاة كافة قواعد وأصول المهنة.[1]

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

توجد أنواع متعددة للتدقيق والتي تختلف باختلاف المعيار الذي ينظر من خلاله إلى التدقيق، كما تختلف وتتعدد باختلاف الهدف من التدقيق خاصة مع التطور الاقتصادي وتطور احتياجات الأفراد الذين يرغبون في الحصول على معلومات وتأكيدات حول نشاط المؤسسة.

ويمكن تبويب وتصنيف أنواع التدقيق على النحو التالي:

1. أنواع التدقيق من حيث الجهة التي ينظر له منها: ويمكن تحديدها كالآتي:

1.1. من حيث مجال أو نطاق التدقيق: يمكن تقسيم التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى تدقيق كامل وجزئي،[2] وذلك كما يلي:

- ✓ **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق لا يكون للمدقق نطاق محدد للفحص، بل يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية محل التدقيق؛

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 47.

[2] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية (منشورة)، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص 25.

✓ **التدقيق الجزئي:** وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق حيث تقوم الجهة التي قامت بتعيينه بوضع بعض القيود على نطاق أو مجال عملية التدقيق، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها ونشير هنا إلى أن المدقق تنحصر مسؤوليته في حدود النطاق أو المجال المتفق عليه، كما يجب عليه أن يذكر في تقريره بالتفصيل ما قام به من أعمال وذلك حتى لا يكون مسؤولا على ما لم ينص عليه الاتفاق، وحتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلا تدقيقه وبذلك يحمي نفسه من أية مسؤوليات كهذه.

2.1. من حيث الالزام القانوني: يمكن تقسيم التدقيق من حيث الالزام القانوني إلى تدقيق الزامي واختياري وذلك كما يلي:[1]

✓ **التدقيق الالزامي:** وهو ذلك النوع من التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، بحيث تنص بعض القوانين واللوائح على أنه يجب على المؤسسة الالتزام بتعيين مدقق يقوم بتدقيق القوائم المالية للسنة وإبداء رأيه حولها قبل أن تصبح متاحة للجمهور؛

✓ **التدقيق الاختياري:** وهو غير ملزم قانونيا حيث يمكن أن تقوم بطلبه إدارة المؤسسة أو طرف ثالث وتقوم الادارة بالطلب على هذا النوع من التدقيق من أجل تقييم طريقة التسيير الحالية بغية تحديد أوجه القصور وتحسينها، وأيضا الحاجة إلى تجنب حدوث غش أو أخطاء أو احتيال، كما قد تقوم أطراف أخرى بالطلب على التدقيق التعاقدي كحالة الطلب على القروض أو قيام النقابات العمالية بطلب تدقيق تعاقدي، كما أن الاكتتاب العام للأوراق المالية لمؤسسة ما، سيكون أساسا لعمليات تدقيق الحسابات بشكل تعاقدي.[2]

ويسمى تدقيقا تعاقديا لأنه يتم وفقا لعقد محدد بين المدقق وعميله يحدد من خلاله طبيعة المهمة والهدف منها ويتم كذلك بصفة شاملة أو جزئية حسب العقد المبرم بين المؤسسة والمدقق، وعليه فالمدقق سيكون مسؤولا في حدود ذلك العقد فقط.[3]

3.1. من حيث القائم بعملية التدقيق: كما يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى تدقيق خارجي وداخلي،[4] وذلك كما يلي:

✓ **التدقيق الخارجي:** ويقوم به شخص يتم تعيينه من خارج المؤسسة للقيام بفحص البيانات والسجلات المحاسبية للمؤسسة والوقوف على مدى قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية عن الوضع الاقتصادي للمؤسسة، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات.[5]

✓ **التدقيق الداخلي:** إن من أبرز التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي هو المفهوم الدي قام بطرحه معهد المدققين الداخليين (IIA) في نشرته الرسمية لعام 1999 حيث يمثل"ذلك النشاط المستقل والموضوعي والذي يصمم من أجل

---

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص ص 34-35.

[2] Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité Et Audit**, 2éme Ed, Edition Dunod, Paris, France, 2009, P P 407-408.

[3] شريقي عمر، مرجع سابق، ص 24.

[4] محمد أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 2.

[5] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 30.

تقديم ضمانات تتعلق بدرجة تحكم المؤسسة في عملياتها، وتقديم النصائح والتوجيهات والإرشادات من أجل خلق قيمة مضافة في المؤسسة".[1]

يتولى القيام بالتدقيق الداخلي هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة، وذلك من أجل تحقيق أهداف متعددة ونذكر منها:[2]

- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط استراتيجية المؤسسة وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الاستراتيجية؛
- تحسين فاعلية عمليات الرقابة؛
- تقييم وتحسين فاعلية عمليات حوكمة الشركات.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أكبر كفاية إنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية وغيرها مما يسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها.[3]
- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.[4]

4.1. من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: يمكن تقسيم التدقيق من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات إلى نوعين أساسين هما: [5]

✓ **التدقيق التفصيلي (الشامل):** وفيه يقوم المدقق بمراجعة جميع الدفاتر والسجلات والمستندات أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير التي لايوجد بها عدد كبير من العمليات، أما في في حالة المؤسسات كبيرة الحجم فسيؤدي ذلك إلى زيادة أعباء التدقيق وتعارض ذلك مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار؛

✓ **التدقيق الاختباري:** وفي هذه الحالة يقوم المدقق بتدقيق جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)، ولقد أدى كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات إلى اللجوء لهذا النوع من التدقيق، كما أدى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية بالسماح للمدقق بفحص عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة لها.

5.1. من حيث توقيت عملية التدقيق: يتم تقسيم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق إلى نوعين أساسين هما تدقيق نهائي ومستمر وذلك كما يلي:[6]

✓ **التدقيق النهائي:** ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية الختامية وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، ومن الواضح أن هذا النوع من التدقيق يعد

---

[1] Jaques Renard, **Théorie Et Pratique De L'audit Interne**, 6 éme Ed, Edition D'organisations, Paris, France, 2008, P51.

[2] نور الدين مزياني، **ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية "دراسة ميدانية"**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص ص 192-193.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 30.

[4] Philna Coetzee, Houdini Fourie, **Perceptions On The Role Of The Internal Audit Function In Respect Of Risk,** African Journal Of Business Management, Vol 3, Numéro 13, 2009, P 960.

[5] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 26.

[6] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص 31.

مناسبا فقط عند تدقيق المؤسسات صغيرة الحجم حيث يكون حجم العمليات ليس كبيرا، بالإضافة إلى عدم تعقيد العمليات التي قامت بها المؤسسة.[1]

يتميز التدقيق النهائي بعدة مزايا نذكر منها ما يلي:[2]

- تخفيض احتمالات تلاعب الموظفين داخل المؤسسة المدققة عن طريق تعديل البيانات والأرقام في المستندات والسجلات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية؛
- انخفاض تكاليفه مقارنة بالتدقيق المستمر، فبما أن هذا النوع يتم مرة واحدة وفي نهاية السنة ستكون تكلفته أقل من القيام بالتدقيق بشكل دوري خلال السنة.

بمقابل تميز التدقيق النهائي ببعض المزايا ولكن يعاب عليه ما يلي:[3]

- قد يؤدي استخدام التدقيق النهائي إلى تراكم للأعمال وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق؛
- قد يستغرق التدقيق النهائي وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده المحدد؛
- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية علاجها وتصحيحها أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء، لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعبات سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.

✓ **التدقيق المستمر**: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة ودورية للمؤسسة محل التدقيق ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع من التدقيق يصلح لتدقيق المؤسسات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.[4]

ومن مزايا هذا النوع من التدقيق ما يلي:[5]

- متابعة عمليات المؤسسة أولا بأول مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات إن وجدت في وقت مبكر وإتاحة الفرصة لتداركها؛
- المساعدة في إنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية نظرا لشعور العاملين بوجود المدقق وتردده عليهم باستمرار؛
- يساعد المدقق على زيادة وتوسيع نطاق الفحص والتدقيق؛
- الانتهاء من عملية التدقيق في الوقت المناسب دون الانتظار لفترة طويلة؛
- المساعدة في انتشار عمل التدقيق والفحص والمتابعة داخل مكاتب التدقيق على مدى السنة المالية مما يتيح فرصة التدريب والتعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المدققين حديثي العهد بالتدقيق أو حديثي التخرج.

أما أوجه النقد التي توجه لهذا النوع من التدقيق فهي:[6]

---

[1] عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، ط3، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص 31.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 27.

[3] شريقي عمر، مرجع سابق، ص 27.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 31.

[5] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص 192-194.

[6] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 33-34.

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أي أرقام أو قيود في المستندات والسجلات بعد تدقيقها سواء كان ذلك بحسن نية أو بقصد الغش لتغطية اختلاس ما، اعتقادا أن المدقق لا يعود ثانية لتلك السجلات المدققة؛
- قد يتسبب في تعطيل عمل الموظفين بين الفترة والأخرى عند زيارة المدقق لتدقيق ما يكون قد أثبت في الدفاتر والسجلات الخاصة بالفترة السابقة، ولكنه يستطيع التغلب عن ذلك بحسن اختياره للفترات التي يزور فيها المؤسسة؛
- وجود احتمال لسهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له، لكنه يستطيع تجاوز هذا الخطر بالرجوع إلى ما يسجله من ملاحظات، هذا علاوة على وجود برنامج للتدقيق يثبت فيه ما تم إنجازه خطوة بخطوة؛
- احتمال نشوء صلات تعارف وصداقة بين المدقق وموظفي المؤسسة المدققة، بسبب كثرة تردده على المؤسسة مما يسبب حرجا للمدقق عند اكتشافه لغش أو خطأ وعند كتابته للتقرير بنهاية المهمة.

2. أنواع التدقيق من حيث الهدف: نظرا لتعدد الأهداف والأنشطة داخل المؤسسة أصبحت هناك حاجة لتتبع مدى كفاءة وفعالية هذه الأنشطة عبر القيام بعمليات تدقيق ورقابة متعددة وعليه يمكننا تبويب التدقيق على النحو التالي:

1.2. التدقيق الضريبي: ويتم اللجوء إلى هذا النوع من التدقيق لأجل التعرف على المخاطر الضريبية التي قد تتعرض لها المؤسسة، وذلك من أجل تمكين المؤسسة من التحكم في وضعها الضريبي، ووضعها في أحسن وضعية ضريبية،[1] وعليه يسمح التدقيق الضريبي بالحصول على مؤشرات حول حجم المخاطر الضريبية التي تتعرض لها المؤسسة، بالإضافة إلى التحقق من انتظام وفعالية التسيير الضريبي (الجبائي) بهدف تجنيب المؤسسة مخاطر ضريبية يمكن أن تؤثر سلبا على وضيعتها المالية.[2]

2.2. التدقيق القانوني: ويطلق عليه البعض تدقيق الالتزام أو التوافق أو بتدقيق الاتساق أو الامتثال، ويقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية، والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية ومدى الالتزام بالأنظمة المعمول بها.[3]

3.2. التدقيق الإداري: وهو يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، ويدرس هذا النوع من التدقيق مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهيكل التنظيمي بتحاليل واقتراحات قصد ترقية تلك النشاطات وتطوير المؤسسة باعتبارها نظام معقد ومفتوح على محيط متقلب، وعليه فعلى المدقق أن يتعدى تدقيق الجوانب المالية، فهدف تدقيق العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عبر تزويدها بتحاليل موضوعية، وتقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة حولها، مما يمكن الإدارة ويساعدها على أداء مسؤولياتها بكل كفاءة وفعالية.[4]

---

[1] Isidore Feujo, **Guide Des Audits**, Edition Afnor, Paris, France, 2005, P 79.

[2] فتحة أميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس–باتنة"**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص 191.

[3] مسعود صديقي، لخضر أوصيف، **المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية "دراسة حالة مجمع صيدال"**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 6، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011، ص 87.

[4] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، الجزائر، 2008، ص 16.

4.2. التدقيق الاجتماعي: ويقصد به " فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة والذي يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادي لها وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية، ومدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها وتحديد مدى مساهمتها في تحقيق الرفاهية للمجتمع ككل"،[1] وتتمثل الجوانب الرئيسية التي يتم تدقيقها فيما يلي:[2]

- ✓ التدقيق في الوظيفة عبر قيام المدقق بتحليل شروط ومحتوى منصب العمل والتي تؤدي إلى إصدار حكم حولها وتقديم مقترحات للتحسين؛
- ✓ التدقيق في تنظيم وقت العمل مما يسمح للمؤسسة بتحسين كفاءتها في أداء أعمالها؛
- ✓ تدقيق عمليات التكوين التدريب؛
- ✓ تدقيق والتأكد من جودة نظام المكافآت؛
- ✓ تدقيق نظام التواصل داخل المؤسسة لكشف ما يعوق المناخ الاجتماعي داخل المؤسسة.

5.2. التدقيق البيئي: ويقصد به "الفحص الذي يهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة".[3]

6.2. تدقيق الجودة: وتعرف على أنها مراجعة منهجية ومستقلة لتحديد ما إذا كانت الأنشطة والنتائج المتعلقة بالجودة تستوفي الشروط المحددة مسبقا وما إذا كانت هذه الشروط يتم تنفيذها بفعالية وتكون قادرة على تحقيق الأهداف.[4]

7.2. التدقيق البنكي: يتم تنفيذ التدقيق البنكي الداخلي من قبل موظفين مؤهلين ومؤهلين ومستقلين على المستوى التشغيلي، أما التدقيق البنكي الخارجي فيتم تنفيذه من قبل مدقق خارجي مستقل، ويقوم بفحص قانوني لمختلف الأنشطة والعمليات.[5]

8.2. التدقيق التسويقي: ويقصد به "اختبار للمركز التسويقي للمؤسسة وقياس درجة تحقيق الأهداف التسويقية وتحديد الأهداف في هذه الخطة، وتقييم الأداء والنتائج ووسائل الرقابة على عملية تنفيذ الخطة".[6]

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 243.

[2] Chara Feriel, **L'intégration Des Nouvelles Pratiques De La Responsabilité Sociale Des Entreprises Dans La Mission De L'audit Social,** Revue Des Sciences Économiques De Gestion Et De Commerce, Vol 20, Numéro 1, Université Alger, Algérie, 2016, P P 95-97 .

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة البيئية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 134.

[4] David Autissier, **L'impact Des Démarches Qualité Sur Les Pratiques D'audit Interne :Vers Une Nouvelle Typologie De L'audit Interne**, 20éme Congrès De L'Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 1999, P 6.

[5] Zaafrane Mansouria**, L'audit Et Le Contrôle Des risques Dans Le Milieu Bancaire Cadre De Référence Des Banques Algériennes**, Revue Les Cahiers Du POIDEX, Numéro 6, Université Mostaganem, Algérie, 2016, P 13.

[6] قراع آمال، محمد إبراهيم عبيدات، **نموذج مفاهيمي للعوامل المؤثرة في تطبيق عملية المراجعة التسويقية في مجال الصناعة الفندقية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 4، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2016، ص 59.

المبحث الثاني: مدخل للتدقيق الخارجي

تمثل القوائم المالية مجموعة من التأكيدات التي تقدمها إدارة المؤسسة حول الوضعية المالية لها وتجنبا لتحيز معدي هذه التأكيدات تلجأ العديد من الأطراف إلى التدقيق المستقل والمحايد لتقرير مدى صحة ما تحتويه هذه القوائم، عبر تعيين مدقق يتمتع بالموضوعية والاستقلال يتولى التأكد من ادعاءات الإدارة المعدة لهذه القوائم.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق آلية مهمة لتقرير فيما إذا تم الالتزام بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، وتقرير مدى الالتزام بالنظم الرقابية واللوائح القانونية وذلك من أجل تقديم تطمينات للأطراف المستخدمة للقوائم المالية بغرض اتخاذ القرارات التي تراها ملائمة.

1. مفهوم التدقيق الخارجي: تعددت التعاريف التي تناولت هذا النوع من التدقيق، والتي نذكر منها ما يلي:

حيث عرف على أنه "عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعة وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة، عن الفترة المالية محل التدقيق ويتولى القيام به شخص خارجي عن المؤسسة".[1]

كما يعرف باعتباره فرع من فرعي التدقيق الرئيسيين الداخلي والخارجي، بأنه "الأداة الرئيسية، المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق بمعناه المتطور والحديث والشامل هو نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق".[2]

وعرف أيضا على أنه "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها، بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة".[3]

بذلك يتضح أن التدقيق هو "عملية منظمة ومخططة يقوم به طرف من خارج المؤسسة يتمتع بالحياد والاستقلال، من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية خلال فترة معينة، عبر فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفحص النظام المحاسبي المولد لهذه البيانات، بما يلبي رغبات واحتياجات مستخدمي هذه البيانات من مستثمرين وبنوك وهيئات حكومية وغيرها".

2. الفرق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي هو وظيفة تهدف إلى حماية أصول المؤسسة وتأمينها، كما يضمن فعالية جميع الأنظمة والإجراءات التي تحدد المهام وتمكين المؤسسة من تحقيق جميع أهدافها وعليه

---

[1] Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, Edition Economica, Paris, France, 1996, P 12.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 40.

[3] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 62.

* يقصد بالتدقيق والمدقق فيما يأتي التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي ما لم يتم الإشارة إلى عكس ذلك.

فالتدقيق الداخلي هو قيمة مضافة حقيقية،[1] ويعتبر التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي الفرعين الرئيسيين للتدقيق، وبالرغم من ذلك فهناك العديد من الاختلافات بينهما وهذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول (01-01): الفرق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي

أوجه المقارنة	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
الهدف	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية التي تخص فترة زمنية معينة وتوصيل النتائج إلى الأطراف المهتمة بها.	تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية من خلال القضاء على الإسراف، واكتشاف الأخطاء والتلاعبات في الحسابات بالإضافة إلى التأكد من سلامة وصحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات.
شخص المدقق	شخص طبيعي أو معنوي مستقل من خارج المؤسسة.	موظف من داخل للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.
نطاق وحدود التدقيق	يتحدد نطاق عمل المدقق الخارجي وفقا للعقد الموقع بين المدقق وعميله والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.
التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص مرة واحدة نهائية أو بصفة دورية طوال السنة المالية (مستمرة) وهو إلزامي وفقا للقانون السائد.	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية وهو ذو صفة اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.
المستفيدين	جميع مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات.	إدارة المؤسسة التي قامت بتعيين المدقق الداخلي.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 18.

انطلاقا من الجدول (01-01) نجد أن هناك فروق عديدة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ويمكن تحديد نقاط الاختلاف في نقاط تباين رئيسية تتعلق بالهدف من التدقيق والشخص القائم به، وهناك اختلافات أخرى لا تقل أهمية تتعلق بنطاق وحدود التدقيق وأيضا التوقيت المناسب للأداء، بالإضافة إلى المستفيدين من التدقيق، ولكن كل هذا لا يخفي أن هناك اختلافا مهما بينهما يتمثل في ظروف نشأة وظهور كل منهما فالتدقيق الداخلي كان من أبرز أسباب ظهوره والحاجة إليه تطور مفهوم المؤسسة والبحث عن تحسين الأداء، في حين أن أسباب ظهور التدقيق الخارجي هو انفصال الملكية عن الإدارة ورغبة أصحاب الملكية في الاطمئنان على ممتلكاتهم.

[1] Mohemed Ben Ladghem, Abdesselam Ben Diab Dellah,Mohamed Saidani, **L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comptes**, Revue Les Cahiers Du Mecas, Vol 12, Numéro 1, Université Tlemcen, Algérie, 2016, P 181.

ومع هذا ينبغي التأكيد أن هناك ارتباطا كبيرا بينهما فالمدقق الخارجي قد يعتمد على تقارير التدقيق الداخلي عند قيامه بتدقيق جوانب معينة في المؤسسة، حيث أن هناك علاقة تكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:[1]

- ✓ يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة تحافظ على دقة وشفافية ما يتم تسجيله بالدفاتر وانعكاسه على عدالة الإفصاح؛
- ✓ توفير كافة المعلومات للمدقق الخارجي خاصة فيما يتعلق بتوزيع المهام والمسؤوليات داخل المؤسسة؛
- ✓ يساعد التدقيق الداخلي في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وكشوف ومرفقات بعض حسابات الميزانية؛
- ✓ قد يستفيد المدقق الخارجي من أوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدقق الداخلي؛
- ✓ التقليل من التفاصيل ويجعل المدقق الخارجي يركز على الأمور الجوهرية؛
- ✓ يعتمد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي فيما يخص عمليات الفروع وعمليات الجرد التي تتم فيها في حالة المؤسسات ذات الفروع المنتشرة جغرافيا؛
- ✓ يؤدي الاستعانة بالتدقيق الداخلي إلى اكتشاف التلاعبات نظرا لتواجد المدقق الداخلي الدائم بالمؤسسة واحتكاكه بكافة المستويات الإدارية.

3. أسباب الحاجة للتدقيق: برزت الحاجة الملحة إلى التدقيق المحايد نتيجة لعدة أسباب تجعل من متخذي القرارات يلجئون إلى هذه الوسيلة لتقليل مخاطر المعلومات واتخاذ العديد من القرارات المهمة وتتمثل هذه الأسباب فيما يلي:[2]

1.3. البعد: هناك فاصل كبير بين معدي القوائم المالية والمستفيد من المعلومات التي تبرزها هذه القوائم، هذا الفاصل يجعل من التدقيق المحايد ضرورة ملحة، فالمستخدم أو متخذ القرار غير قادر شخصيا على التحقق والتأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية لأسباب عدة منها:

- ✓ عدم تخصص متخذ القرار في التدقيق؛
- ✓ عدم توفر الوقت الكافي لإتاحة الفرصة لمتخذي القرارات والمهتمين جميعهم ليدققوا القوائم المالية؛
- ✓ عدم إمكانية تواجد جميع هؤلاء المهتمين في موقع المؤسسة ليتابعوا السير الطبيعي لنشاطها والحكم على قانونية وصحة جميع العمليات التي تتم بها؛

كما لا يمكن أن يقوم المساهمون مباشرة بإدارة المؤسسة بل الكثير من المساهمين لا يحضرون إليها، فهذا سيطرح نقاط اختلاف كثيرة كمدى قدرة المؤسسة على استيعاب مئات المساهمين في مقر المؤسسة بالإضافة إلى عدم قدرة هؤلاء على ترك أعمالهم الأخرى، فيتحملون نتيجة ذلك عبئا اقتصاديا لذلك لجأت كافة التشريعات المعاصرة إلى إناطة عملية التدقيق إلى مكتب متخصص بالتدقيق ليقوم بخدمات التأكيد المتعلقة بالقوائم المالية؛

[1] بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات "دراسة حالة المؤسسات الاقصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي"**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 6، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2016، ص 258.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 40-43.

2.3. التعقيد: مع التطور الاقتصادي الذي يشهده العالم وما تميزت به العقود الأخيرة بتعقيد كبير لمختلف العمليات المحاسبية والمالية، فقد تعددت عمليات الاندماج والسيطرة كما انتشرت تجارة المشتقات المالية وعمت التجارة الإلكترونية، فأصبحت البيانات والمعلومات الاقتصادية التي تعدها وتقدمها الإدارة أكثر تعقيدا، فصار من الصعب على مستخدمي هذه المعلومات المالية استيعاب مدلول هذه العمليات وفهمها والثقة بالأرباح الناجمة عن تلك العمليات المعقدة وما تنطوي عليه من خطر، ما أدى بمستخدمي هذه المعلومات إلى اللجوء لمدققي الحسابات الذي يتمتعون بالحياد والاستقلال عن مختلف الأطراف للحصول على ضمانات حول مدى صحة هذه المعلومات التي تقدمها مختلف القوائم والتقارير المالية، وذلك كخيار حتمي للحد من خطر هذه المعلومات وجعلها أكثر فهما وبيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، فعمليات شراء الأسهم والسيطرة على مؤسسات جديدة تتطلب معلومات موثوقة من أجل إتمام مثل هذه العمليات وتحقيق العائد المتوقع؛

3.3. تحيز معد المعلومات: قد لا تتعارض مصلحة معد المعلومات مع المستفيد منها فيتم عرض القوائم المالية وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن دون اللجوء إلى الغش أو التلاعب في إعدادها وفي بعض الأحيان قد تتعارض مصالح معد هذه المعلومات مع المستفيد منها، فقد يرغب الطرف المعد للقوائم المالية مثل الإدارة في إظهار أن المؤسسة قد حققت ربحا بشكل يخالف الواقع لتحافظ على سمعتها والمكافآت الممنوحة لها، أو تحافظ على سعر السهم أو تتمكن من الاقتراض للحصول على أموال تمكنها من تسديد والوفاء ببعض التزاماتها وتبعد إفلاسا محتملا فتعرض قوائمها المالية على أنها قد حققت أرباحا كما قد ترغب في تخفيض الأرباح للتهرب دفع الضرائب، أو للمحافظة على سعر منخفض للسهم وغيرها وعليه فوجود حوافز لمعد القوائم المالية لتضليل المجتمع المالي يجعل الحاجة ماسة لوجود مدقق محايد وإذا نظرنا إلى المسألة من وجهة نظر الضرائب وتوقعنا أن من مصلحة الممول أن يعد بيانا ضريبيا يحتوي على أرباح أقل، صار من الضروري الاعتماد على مدقق ضريبي أو مراقب دخل للمحافظة على أموال الخزينة وإعداد إقرار ضريبي يتطابق مع الأرباح المحققة خلال تلك الفترة؛

4.3. ضخامة حجم المؤسسات والعمليات المالية: لقد أدى اتساع حجم التجارة المحلية والدولية إلى اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية وتضخم لحجم العمليات المالية التي تقوم بها، فكل هذا جعل الخوف من الخطأ أو تدبير الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية متوقعا، مما أدى إلى اللجوء لمدقق يقدم تأكيدا يتعلق بمصداقية هذه القوائم كأمر ضروري وملح للحد من هذه التلاعبات وتصحيح الأخطاء؛

5.3. مساهمة مكاتب التدقيق بتحمل الخطر: ويعد من أبرز الأسباب التي تدفع بمستخدمي القوائم المالية إلى اللجوء إلى التدقيق، بحيث أن متخذي القرارات يتحملون خطرا كبيرا متمثلا بضياع أموالهم كليا أو جزئيا كالمساهمين الذين يشترون أسهمهم في المؤسسة بناء على قوائم مالية مضللة مما يؤدي إلى انخفاض سعر هذه الأسهم عند بيان الواقع، كما أن البنوك التي تقدم قروضا قد تفقد معظمها إذا أفلست المؤسسة وعليه لاشك أن الأطراف المتضررة ستلجأ إلى القضاء لمحاولة استرداد بعض حقوقها أو الحصول على تعويضات نتيجة للخسائر التي منيت بها، لكن إمكانية الاسترداد ضعيفة جدا إذ أن الإدارة التي أفلست المؤسسة في عهدها ليس لديها سمعة تخشى عليها بعد الإفلاس، كما أنها لن تتمكن من دفع تعويضات مهمة للمتضررين بسبب ضعف الإمكانيات الاقتصادية أما إذا كانت القوائم المالية قد خضعت للتدقيق وعززت بتقرير من مكتب التدقيق، فإن هذا المكتب سيخضع للمساءلة والمقاضاة ويطالب بتحمل

المسؤولية، مما يجعل الأطراف المستفيدة من المعلومات أكثر أمانا خاصة أن مكاتب التدقيق تعتمد على رصيد معنوي كبير من السمعة والشهرة كما أن لديها إمكانات اقتصادية تجعلها أقدر على دفع التعويضات، كما أن هذه المكاتب تدفع الكثير من إيراداتها مقابل التعويضات التي يتوجب عليها دفعها نتيجة القضايا المرفوعة ضدها أمام المحاكم، ولا شك أن تحمل مهنة التدقيق لهذا الخطر يعزز الطلب عليها ويبرر الأتعاب التي تتقاضاها.

ومما سبق يتبين لنا أن هناك حاجة كبيرة وملحة لوجود طرف ثالث حيادي يمنح تأكيدات تتعلق بما يتم نشره من معلومات، ويعتبر البعد من الأسباب الرئيسية التي تؤدي للطلب على التدقيق فانفصال الملكية عن الإدارة أجبر أصحاب رؤوس الأموال للبحث على وسيلة تلبي غايتهم وهي الفكرة الأساسية التي أدت لظهور وظيفة التدقيق سابقا، فتظافر هذا العنصر مع مجموعة أخرى من العوامل كتعقيد العمليات المالية، تحيز معدي القوائم المالية وغيرها أدى لضرورة وجود من يقوم بإضفاء موثوقية على ما تدعيه الإدارة، ومما سبق أيضا نجد أن السبب الذي قد يعتبر أكثر تشجيعا على الاستعانة بطرف خارجي للقيام بعملية التدقيق هو مساهمة مكاتب التدقيق بتحمل الخطر الذي قد يحدث في حالة المصادقة على قوائم مالية تتضمن عدة تحريفات وتلاعبات، قد تؤدي بإلحاق الضرر بالطرف المستخدم لها مما يجبر هذه المكاتب على القيام يتحمل مسؤولية تصل إلى حد تعويض الطرف المتضرر.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

للتدقيق أهمية بالغة وأهداف عدة يسعى إلى تحقيقها ويقوم به أشخاص أو مكاتب مستقلة هدفها فحص وتقييم البيانات الختامية وإبداء الرأي حول صحتها وعدالتها، فالاستعانة بالتدقيق لتدقيق القوائم المالية السنوية له العديد من المزايا بالنسبة للمؤسسة ذاتها ومحيطها عموما.

تتعدد أهداف التدقيق وتنقسم إلى أهداف خاصة وأهداف أخرى عامة، كما أن للتدقيق أهمية بالغة للعديد من الأطراف ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1. أهداف التدقيق: ويمكن التطرق إلى أهداف التدقيق كما يلي:

1.1. الأهداف العامة: تطورت أهداف التدقيق بتطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية وباختلاف الشكل القانوني للمؤسسات التي يتم تدقيق حساباتها، وقد مرت مهنة التدقيق بمراحل متعددة برز فيها التعارض في المصالح بين إدارة المؤسسة وأصحاب رؤوس الأموال والأطراف المعنية الأخرى، وتتمثل تلك المراحل في:[1]

- ✓ **المرحلة الأولى:** خلال الفترة الأولى من تاريخ مهنة التدقيق قبل عام 1920 كانت مهنة التدقيق تمارس بشكل أساسي تلبية لرغبات الإدارة أو أصحاب الملكية الذين كانوا يملكون رؤوس الأموال والمؤسسات في ذلك الوقت، وقد كان الاهتمام موجها أساسا لاكتشاف الأخطاء والغش الذي يمكن أن يقع من جانب العاملين في المؤسسة، كما كان التركيز الأساسي حينها يقوم على الفحص المستندي لجميع العمليات المالية، فيتم اختبار ومراجعة العمليات المالية كافة في حين كان الاهتمام بالرقابة الداخلية سطحيا وكان نطاق الفحص يتركز على التفاصيل مع بعض الاختبارات؛
- ✓ **المرحلة الثانية:** بدأت المؤسسات مع بداية العشرينات الاعتماد بشكل واضح على رأس المال من جمهور المستثمرين، والذي أخذ بصفة عامة شكل الأسهم المباعة إلى طرف ثالث لا يمارس وظيفة إدارية، وإزاء هذا التطور في

[1] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص 69-70.

بيئة الأعمال بدأ هدف التدقيق يتطور من مجرد اكتشاف الأخطاء والمخالفات إلى إبداء الرأي الفني المحايد وتحديد صدق وعدالة القوائم المالية، وقد استبدلت نتيجة لذلك عبارة صحيح وحقيقي والتي كانت تستخدم في بداية العهد بالتدقيق عند التعبير عن النتائج المتعلقة بالقوائم المالية بعبارة عرضت بشكل عادل وصادق بعد أن أدرك منظمو المهنة والمشرفين عليها عدم وجود قوائم مالية صحيحة تماما وبشكل مطلق؛

✓ **المرحلة الثالثة:** أدى توسع الأسواق واشتداد المنافسة وما صاحبه من سباق زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف إلى اتجاه الدول المختلفة نحو إصدار التشريعات الخاصة بالمؤسسات والضرائب، مما أدى إلى زيادة الطلب على خدمات التدقيق، حيث لم يعد ينظر إلى المدققين على أنهم وكلاء عن مجموع المساهمين يرعون مصالحهم في المؤسسات التي يقومون بمراجعة أموالها ومدخراتها، بل توسع مجال اهتمام التدقيق إلى التأكد من الوضعية الضريبية للمؤسسة وتدقيق مدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والالتزام بالأنظمة البيئية.

ومما سبق يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة وذلك كما يلي:

✓ **الأهداف التقليدية:** يمكن حصر مجمل الأهداف التقليدية للتدقيق في نواح عدة أهمها:[1]

- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق بما يسمح بالاعتماد عليها في تقرير ورسم الخطط والسياسات الإدارية واتخاذ القرارات؛
- التأكد من صحة المعلومات المحاسبية المثبتة في الدفاتر وسجلات المؤسسة من أجل اكتشاف ما يوجد بها من أخطاء وغش وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- وضع ضوابط وإجراءات تعمل على تقليل ارتكاب مختلف التلاعبات وتحول دون وقوعها عبر تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية والزيارات الفجائية للمدقق.

✓ **الأهداف الحديثة:** هناك العديد من الأهداف الحديثة للتدقيق والتي تواكب الظروف الاقتصادية السائدة حاليا وهي تتمثل في:[2]

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيقها للأهداف عبر المساعدة في تحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- مساعدة الإدارة عبر تقديم ارشادات لها من أجل تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق القضاء على جميع مظاهر الإسراف والتبذير في جميع نواحي النشاط وتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة؛
- نتيجة للتحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات أصبح العمل على تحقيق أقصى قدر من الرفاهية للمجتمع من أبرز الأهداف الحديثة للتدقيق، حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح هو الهدف الأسمى بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل به المؤسسة.

---

[1] سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة (منشورة)، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص ص 73-74.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 22.

2.1.الأهداف الخاصة: يسعى المدقق من خلال أعماله التدقيقية إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي للمؤسسة والتي تتضمنها القوائم المالية، لذلك ينبغي على هذا الأخير القيام بالفحص والتأكد من التسجيل السليم لكل الإيرادات والمصاريف التي تخص السنوات السابقة، وتقييم الأهداف والخطط بالإضافة إلى تقييم الهيكل التنظيمي ومراقبة عناصر الأصول والخصوم، وانطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق والتعاريف السابقة ومن خلال الأهداف العامة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:[1]

✓ **الوجود والتحقق:** يسعى المدقق في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبي الذي يعد هذه القوائم تقر بوجود بعض العناصر في المؤسسة كالتثبيتات والمخزونات عند تاريخ معين، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال القيام ببعض الإجراءات كالجرد المادي؛

✓ **الملكية والمديونية:** يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق عبر التأكد من أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا، أي أن هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية وبأن الخصوم هي التزام عليها، بحيث لم تدمج للأصول عناصر أخرى ليست ملكا للمؤسسة، والتأكد من وجود الديون والتي تستحق لأطراف أخرى وبالتالي تقديم قوائم مالية موثوقة للأطراف المستخدمة لها؛

✓ **الشمولية أو الكمال:** بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات التي تمت بصلة إلى الحدث، وبغية الوصول إلى الشمولية يجب التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية؛

✓ **التقييم والتخصيص:** يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق الاهتلاك أو تقييم المخزون، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وعليه يرى الكثير من المتتبعين أن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن تحقيق الأهداف التالية:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش؛
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى؛

✓ **العرض والافصاح:** تسعى الأطراف المستخدمة للقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة، وذلك من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية وتم إعدادها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، وتعتبر هذه المعلومات قابلة للفحص من طرف المدقق ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة؛

[1] طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سابق، ص ص 15-20.

2. أهمية التدقيق: يكتسب التدقيق أهمية بالغة بالنسبة للعديد من الفئات ويعبر عن ذلك كونه أداة تقييمية ورقابية فعالة، وفيما يلي نوضح أهم الجهات التي تهتم بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة:

1.2. الجهات الخارجية: هناك الكثير من الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة والتي يهمها الاطمئنان إلى ما تنشره من معلومات مالية والتأكد من دقة قوائمها المالية المنشورة ومن بين هذه الجهات:[1]

- ✓ **البنوك**: تعتمد البنوك كثيرا على تقرير المدقق فالبنوك يهمها الاطمئنان إلى سلامة المركز المالي للمؤسسة، وذلك لمنحها قروضا وتسهيلات ائتمانية، والتعرف على مدى قدرة المؤسسة الراغبة في الحصول على القروض على السداد؛[2]
- ✓ **الدائنون**: أما الدائنون فيهمهم الاطمئنان إلى قوة وسلامة المركز المالي للمؤسسة والربحية الحالية والربحية المحتملة لها مستقبلا، وكذلك درجة السيولة لمعرفة مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان الممكن والتعامل معها مستقبلا؛
- ✓ **العملاء**: تعتبر القوائم المالية مصدر للمعلومات وهو ما ينطبق على فئة زبائن المؤسسة، فهي تعتبر مصدر أساسي للمعلومات التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط وذلك كما يلي:[3]
  - أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛
  - أساس لتجنب العسر المالي أو الإفلاس.
- ✓ **المستثمرون**: يهتم المستثمرون بالتقارير المالية ويؤكدون على ضرورة دقتها للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها في المستقبل، ومدى ازدهار المركز المالي للمؤسسة وذلك بهدف تقدير حدود الاشتراك أو المساهمة في رأس مالها أو تداول أسهم رأس المال والتعامل فيها، وإمكان اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة في سوق المال والاستثمار.[4]

2.2. أصحاب رأس المال: يعتمد الملاك أي أصحاب رأس المال اعتمادا كبيرا على التدقيق خصوصا في المؤسسات الاقتصادية الكبرى، ونظرا لازدياد عدد المساهمين خصوصا في شركات المساهمة فإنه يصبح من المتعذر أن يقوموا بإدارة مساهماتهم سواء منفردين أو مجتمعين، لذلك فإنهم ينتخبون عادة من بينهم مجلسا لإدارة مؤسساتهم ومن هنا انفصلت الملكية عن الإدارة، ونظرا لانعدام الخبرة يتعذر على هؤلاء الملاك ممارسة حقهم في الرقابة على من وكلوهم بإدارة هذه المؤسسات، فقد كان من الطبيعي أن يعهد أصحاب رأس المال إلى شخص محايد من خارج المؤسسة لتدقيق حساباتها وقوائمها المالية حتى يطمئنوا إلى مدى دقة وتعبير القوائم المالية المنشورة لحقيقة نشاطها.[5]

3.2. مجلس إدارة المؤسسة: تولي إدارة المؤسسة عناية كبيرة للبيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها سجلاتها وقوائمها المالية، إذ أنها تعتمد عليها اعتمادا كبيرا في رسم سياسات المؤسسة والتخطيط للمستقبل ومتابعة تنفيذ الخطط والسياسات وتقييم أداء العاملين بها، واتخاذ القرارات المناسبة في الحالات المختلفة، كما يهمها الكشف عن الأخطاء

---

[1] يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، **أصول المراجعة**، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، 2001، ص ص 29-30.

[2] أحمد نور، **مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990، ص 7.

[3] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص 23.

[4] تونسي نجاة، **تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد 4، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015، ص 131.

[5] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص 23.

أولا بأول ومن ثم فهي تعتمد على التدقيق للاطمئنان إلى سلامة السجلات والمعلومات المستخرجة من الدفاتر المحاسبية من أجل القيام بأعمالها وتحقيق أهدافها.[1]

4.2. النقابات العمالية: تعتمد النقابات العمالية كثيرا على القوائم المالية المنشورة في مفاوضتهم للإدارة عند تحديد المنح والأجور، ومن المهم للعاملين الاطمئنان إلى دقة وعدالة تعبير القوائم المالية للمؤسسة عن وضعها المالي الحقيقي، وذلك من أجل الاطمئنان إلى نصيبهم في الأرباح واستمرار تواجدهم بالعمل.[2]

5.2. الأجهزة الحكومية: إن اهتمام الدولة بما يجري في مختلف المؤسسات يرجع إلى محاولاتها الدائمة لرفع مستوى رفاهية أفرادها، والقضاء على معوقات التنمية والمشاكل الاقتصادية أو يرجع إلى هيمنة الدولة على جزء من النشاط الاقتصادي ولذلك تقوم بواجب الإشراف عليه، وترغب دائما في تقييم أدائه أو قد يكون السبب صدور تشريعات مالية معينة، وأيا كان السبب في اهتمام الدولة بأنشطة المؤسسات فإنه من الملاحظ أن نسبة كبيرة من البيانات التي تطلبها الأجهزة الحكومية بيانات محاسبية مالية وكمية، وأنها تفضل دائما أن تكون هذه البيانات قد خضعت للتدقيق حتى تستطيع الاعتماد عليها فيما تستخلصه من نتائج عن نشاط المؤسسات الاقتصادية، وفيما يلي نشير إلى بعض الجهات الحكومية التي يهمها تدقيق حسابات هذه المؤسسات:[3]

- ✓ **مصلحة الضرائب:** يجب على الممولين أن يقدموا إقرارات سنوية عن أرباحهم أو خسائرهم إلى مصلحة الضرائب وهذه الإقرارات يتم الاستعانة بها في حصر وعاء الضريبة والقسط الواجب دفعه، وتناشد إدارة الضرائب الممولين تحري الصدق وعدم التلاعب فيما تحتويه إقراراتهم الضريبية من بيانات وقد اتجه المشرع إلى المدققين ليتخذ منهم أداة لتوثيق إقرارات الممولين أفرادا ومؤسسات اقتصادية لمعاونة مصلحة الضرائب على تحديد الضريبة وفقا لبيانات صحيحة، وحتى لا تقوم المصلحة باللجوء إلى التحديد الجزافي على صافي الأرباح أو الدخول المقدرة؛

ويلزم أغلب المشرعون الضريبيون في مختلف الدول المؤسسات والممولين من الأفراد أن يقوموا بتقديم إقراراتهم معتمدة من أحد المحاسبين المقيدين بالسجل الوطني للمحاسبين والمدققين المزاولين للمهنة، والهدف من هذا النص هو ضمان دقة المعلومات المحاسبية التي تظهرها الإقرارات الضريبية السنوية للمكلفين وهو ما يبرز أهمية التدقيق؛

- ✓ **الاقتصاد الوطني:** إن قياس الناتج والدخل القومي يتطلب إعداد حسابات اقتصادية قومية تعدها جهات التخطيط العليا في الدولة مثل ووزارة التخطيط، ويتم إعداد هذه الحسابات القومية أو الوطنية على مستوى الدولة ككل بحيث أن الحسابات القومية أي الوطنية يتم إعدادها عن طريق المجاميع الكلية للأنشطة الاقتصادية، والتي يتم الوصول إليها عن طريق تجميع البيانات والمعلومات المحاسبية من المؤسسات الاقتصادية الفرعية التي تكون الاقتصاد القومي في مجموعه، وعليه فالبيانات المحاسبية المطلوبة من المؤسسات الاقتصادية يجب أن تكون قابلة للتجميع بغرض الحصول على إجماليات قومية ذات مفهوم اقتصادي معين ودون الوقوع في أخطاء تؤثر على مغزاها، فتجميع العناصر المتناظرة في حسابات النتيجة وقوائم المركز المالي يتطلب أن تكون مبنية على المبادئ والفروض المحاسبية وخالية من أي خطأ أو غش أو تلاعب، وبالتالي يمكن استقراء الناتج القومي والدخل القومي والاستعانة بالبيانات والمعلومات الحالية التي تمت تدقيقها في التخطيط للمستقبل عن طريق تحديد السياسات ووضع الخطط والبرامج.

---

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، مرجع سابق، ص 23.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 17.

[3] يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص ص 26-28.

المطلب الثالث: المدقق الخارجي

التدقيق هو عملية فحص للدفاتر والسجلات والمستندات من قبل شخص فني محايد للخروج برأي حول عدالة القوائم المالية، وعليه نجد أن أحد العناصر والأركان الرئيسية له هو الشخص المحايد الذي يقوم بإجراء عملية التدقيق والذي يعرف بالمدقق.

ويقصد به الشخص القائم بأعمال التدقيق الخارجي، والذي يعمل على تدقيق القوائم المالية للمؤسسة أساسا، بحيث تعددت التعاريف التي تناولت شخص المدقق، بالإضافة إلى الواجبات التي يقوم بها والحقوق التي يتمتع بها، والمسؤوليات التي يتحملها، ويمكن التطرق إلى ذلك كما يلي:

1. تعريف الشخص القائم بالتدقيق (المدقق): تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم شخص المدقق ونذكر منها ما يلي:

عرف المدقق على أنه "الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق الحسابات لاختبار المعاملات الأساسية التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية".[1]

وعرف أيضا بأنه "الشخص المؤهل والمستقل والذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة التدقيق وتقديم تقريره إلى الجهة التي عينته".[2]

كما عرف بأنه "شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة محل التدقيق، يعين بواسطة الملاك ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهامه، وهدفه الرئيسي هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة، وهو مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم، وبالإضافة إلى تدقيق القوائم المالية للمؤسسة فإنه يمكنه أيضا القيام بمهام تدقيق الالتزام والتدقيق التشغيلي لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في مكتب تدقيق ويزاول مهنته هذه بترخيص معتمد وفقا للقوانين المنظمة لهذه المهنة".[3]

مهما تعددت التعاريف فقد أجمعت كل الكتابات على أن المدقق هو "الشخص الذي يعين من خارج المؤسسة ويتمتع بالكفاءة والخبرة والتأهيل العلمي لمزاولة مهام التدقيق، كما أنه يتميز بالاستقلال والحياد ويعمل على إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة خلال فترة معينة، بعد جمعه للأدلة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق".

2. الخدمات التي يقدمها المدقق: يزاول المدقق عمله ضمن مكتب للتدقيق والمحاسبة وهي تنظيمات مهنية تأخذ شكل مكتب أو مؤسسة مهنية، يشترك فيها مدققون ومحاسبون وهما الشكلان الشائعان في الكثير من دول العالم وتعمل

---

[1] Spencer Pickett, **The Essential Handbook Of Internal Auditing**, 2 nd Ed, John Wiley & Sons LTD, West Sussex, England, 2005, P 30.

[2] زياد عبد الحليم الذبية، حمزة يوسف أبو قبع، **بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية "دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 8، العدد 1، جامعة البليدة، الجزائر، 2017، ص 159.

[3] محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 45.

وفقا للشروط والقوانين المنظمة للمهنة في كل دولة، وتقدم هذه المكاتب العديد من الخدمات للجمهور والتي تتمثل فيما يلي:[1]

1.2. خدمات إبداء الرأي والتأكيدات: تمثل النسبة الأكبر من الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق وتهدف خدمات إبداء الرأي إلى إضفاء الثقة على تأكيدات الإدارة التي تتضمنها القوائم المالية ويمكن تقسيم هذا النوع من الخدمات إلى ما يلي:

- ✓ **خدمات التدقيق:** وتعتبر الخدمة الرئيسية التي تؤديها مكاتب التدقيق والمحاسبة، وتهدف عمليات التدقيق إلى خروج المدقق برأي فني محايد حول القوائم المالية التي تعدها الإدارة كهدف رئيسي؛
- ✓ **أداء إجراءات متفق عليها:** عبارة عن عقد اتفاق بين طرف ثالث والمدقق على إتباع إجراءات محددة تهدف إلى الحصول على دليل إثبات بشأن صحة معلومات معينة، فعندما تقوم مؤسسة معينة باقتناء مؤسسة أخرى فإنها قد تتعاقد مع مدقق من أجل تطبيق إجراءات معينة ترتبط بتقييم أصول تلك المؤسسة وغيرها من الأعمال، وقد تطلب إدارة الشركة القابضة من المدقق أن يقوم بالاتفاق مع إحدى مؤسساتها التابعة بالتصديق على الإجراءات التي اتبعتها المؤسسة لقياس العائد على الاستثمار في أحد مصانع المؤسسة التابعة، كما أن التقرير الدي سيعده المدقق بنهاية مهامه سوف يقتصر استخدامه على طالب التقرير فقط.[2]
- ✓ **خدمات الفحص:** على النقيض من عملية التدقيق توفر خدمة الفحص تأكيد محدود أو إيضاح معين فغالبا ما يقدم المدقق مثل هذا التأكيد المحدود المرتبط بالقوائم المالية الدورية (ربع سنوية أو سداسية) حيث أن ذلك التأكيد الذي توفره عملية الفحص أكثر محدودية، بالتالي فإن الإجراءات المرتبطة بتلك العملية هي أقل توسعا وتكلفة مقارنة بأداء عملية التدقيق.

2.2. خدمات المحاسبة: وهي عملية إنشائية بحيث تقوم العديد من مكاتب التدقيق والمحاسبة بتقديم خدمات المحاسبة لعملائها، وبصفة خاصة العملاء الذين تتميز أعمالهم بصغر الحجم حيث لا يتوافر لديهم الأفراد المؤهلين لإمساك الدفاتر والتدريب أو الخلفية لإعداد القوائم المالية، وعليه تقوم مكاتب التدقيق والمحاسبة بأداء كل أو بعض تلك الأعمال المحاسبية، بحيث يتنقل أحد أفراد مكتب المحاسبة والتدقيق إلى مقر العميل ويقوم بإعداد القوائم المالية أو تنقل جميع المستندات إلى مقر مكتب المحاسبة والتدقيق وتعد القوائم المالية هناك، وهذا لا يتعارض مع أدبيات السلوك المهني أو معايير التدقيق لكن ينبغي على المؤسسة أن تبين أن طبيعة هذه الخدمة المقدمة من قبل المدقق هي محاسبة وليست عملية تدقيق وذلك حرصا على استخدام القوائم المالية للعميل.[3]

3.2. الخدمات الضريبية: تمثل الخدمات الضريبية جانبا هاما من إجمالي الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والتدقيق، وتتراوح تلك الخدمات عادة ما بين إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها إلى خدمات التخطيط والفحص الضريبي، وقد تتضمن الخدمات الضريبية تقديم اقتراحات بالاندماج مع مؤسسات أخرى أو شراء واقتناء مؤسسة قائمة بذاتها وتقديم النصح للعميل بهدف تقليل ما يدفعه من ضرائب إلى أقل حد ممكن، وتقديم إرشادات بحيث يمكن

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص 45-50.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 94.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 36.

الاستفادة من بعض المزايا الضريبية كما تتضمن الخدمات الضريبية تقديم معلومات إلى العميل بشأن بعض الأمور الضريبية التي لها الصفة الدولية، ونظرا لأهمية ذلك النوع من الخدمات فقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة خاصة بمسؤوليات وممارسات الخدمات الضريبية وقد صدر عنها عدة نشرات وإيضاحات تعرف وتحدد مسؤوليات المدقق عند ممارسة مثل هذا النوع من الخدمات.

4.2. الخدمات الاستشارية: لقد أصبح الطلب على خدمات المدقق في تزايد مستمر فمن خلال الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق عبر إعداده للقوائم المالية لعملائه أو تدقيقها، أصبح أكثر إلماما بالنظم المحاسبية لعملائه ومطلعا على الكثير من الأمور المرتبطة بأنشطة المؤسسة الأمر الذي ترتب عليه وجود خبرة مهنية، تمكنه من تقديم الاستشارات التي تتراوح ما بين اقتراح التحسينات على الأنظمة المحاسبية القائمة أو إنشاء نظم جديدة أو أداء مسح تسويقي لخدمة العميل، وفي بعض الأحيان مساعدة العملاء على الحصول على بعض المهارات والكوادر الإدارية المؤهلة.

ومن العوامل التي ساهمت في توسيع مكاتب التدقيق لنطاق خدماتها الاستشارية ما يلي:[1]

- ✓ تلبية الطلب المتزايد على الخدمة الاستشارية؛
- ✓ الاستخدام الأفضل للطاقة والخبرات الموجودة في مكاتب التدقيق في تحقيق أرباح أكبر وزيادة حجم النشاط؛
- ✓ تنمية قدرات العاملين بمكاتب التدقيق وتحقيق الإثراء الوظيفي لديهم وإعطاؤهم المجال لتطبيق الخبرات المتوافرة لديهم في مجالات حقيقية.
- ✓ تحقيق الإلمام والدراية الكاملة للمدققين بالأنشطة المختلفة مما يسمح بالارتقاء بالمستوى المهني لديهم.

ورغما عن ذلك يجب على المنظمات المهنية والجهات المنظمة لمهنة التدقيق تحديد بدقة الخدمات التي يمكن للمدقق تقديمها ووضع معايير وإصدار تشريعات لضبطها، فممارسة المدقق لمهام متعددة مع قيامه بمهام إبداء الرأي تتضمن عدة مخاطر كخطر فقدانه لاستقلاله وحياده في نظر مستخدمي القوائم المالية الذين يعتمدون على تلك المعلومات المدققة، حيث أن طبيعة تلك الخدمات تجعل من المدقق يلعب دور المدافع أو المؤيد لعميله مما قد يترتب عليه التضحية بقدر من الموضوعية المطلوبة منه في مثل هذه الحالات، كما قد يتدخل المدقق في المهام التسييرية وهو ما يتنافى مع مبدأ مهم ومتعارف عليه هو عدم تدخل المدقق في أمور التسيير بتاتا.

3. واجبات المدقق: بالإضافة إلى المهمة الرئيسية للمدقق وهي إصدار تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد وفي إطار قيامه بهذا الواجب الأساسي تبرز العديد من الواجبات التي يجب القيام بها ومن أهمها ما يلي:[2]

1.3. حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين: بحيث على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره، وتقديمه إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن:

- ✓ فيما إذا كان قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله؛
- ✓ انتظام الدفاتر والسجلات؛

[1] صالح حامد محمد علي آدم، **تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال السودانية**، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 4، جامعة الزاوية، ليبيا، 2014، ص ص 272-273.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص 68-72.

- ✓ الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير والملخصات المختلفة؛
- ✓ عمليات الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها المؤسسة قد تم مراعاة القواعد المتعارف عليها عند إعدادها؛
- ✓ وجود مخالفات معينة لأحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة؛
- ✓ ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح وخسائر وأن الميزانية تظهر المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛

2.3. التحقق من أصول وخصوم المؤسسة: يجب على المدقق فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والخصوم، وبالتالي عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية؛

3.3. فحص الدفاتر والسجلات: على المدقق أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات دفتر الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي المؤسسة؛

4.3. التحقق من الإيرادات والمصاريف: على المدقق فحص عناصر قائمة الدخل وذلك للتحقق من أنها تظهر النتيجة الحقيقية لنشاط المؤسسة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية محل التدقيق؛

5.3. التحقق من الالتزام بالمبادئ المحاسبية وأصول المهنة: كما يجب على المدقق أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها، ومن أمثلة هذه القواعد ما يلي:

- ✓ تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية؛
- ✓ احتساب الإهتلاك لهذه الأصول وفقا للطرق والمعدلات المعمول بها في المؤسسة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسباب معينة يقتنع المدقق بها ووفقا لما جرى عليه العرف المحاسبي بالنسبة للمؤسسات والأنشطة المماثلة؛
- ✓ ثبات طرق تقييم المخزون السلعي؛
- ✓ إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكوينه ومدى ملاءمة معدله لرصيد المدينون في المؤسسة؛
- ✓ عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة والتي يتم تحميلها على حساب الدخل حتى لا يترتب عليها عند زيادتها عن اللازم تخفيض الأرباح، وبالتالي تخفيض نصيب المساهمين من الأرباح التي يتقرر توزيعها، وأيضا التهرب من الضرائب عن طريق تخفيضها لأنها سوف تحتسب على أساس أرباح ضئيلة غير حقيقية، كما قد يؤدي تخفيض هذه الأرباح التي يمكن احتجازها لعدم تدعيم المركز المالي في شكل احتياطات مختلفة وعدم إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛

6.3. التأكد من التزام المؤسسات بالقوانين: يجب على المدقق التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها؛

7.3. فحص نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه وفق خطوات معينة، حتى يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة؛

8.3. تقديم التوصيات والاقتراحات اللازمة: يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة للأغراض التالية:

- ✓ معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها؛
- ✓ عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك؛
- ✓ حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.

4. حقوق المدقق: وهي تتمثل فيما يلي:[1]

1.4. حق الاطلاع: ويتمثل ذلك في حق طلب المستندات والدفاتر والسجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير لنتيجة معينة أو حدث اقتصادي ما، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط المؤسسة التي سيقوم بتدقيقها؛

2.4. حق طلب البيانات والإيضاحات: يحق للمدقق طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة، وطلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له؛

3.4. حق الحصول على نسخ من الإخطارات المرسلة للمساهمين: من حق المدقق الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين كالإخطارات التي يرسلها مجلس الإدارة لهؤلاء، لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين بالمؤسسة؛

4.4. حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد: للمدقق الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الاستعجال، فقد تحدث بعض الأمور الطارئة بالمؤسسة تهدد مركزها المالي واستقرارها كسوء التصرف من الإدارة ووجود حالات انحراف وتلاعبات خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، لإحاطتهم علما بما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته تماما أمامهم؛

5.4. حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه: يحق للمدقق أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات؛

6.4. تحديد وقت الجرد: يحق للمدقق تحديد وقت وحضور عملية الجرد لموجودات والتزامات المؤسسة محل التدقيق حتى يتحقق من عدالة القوائم المالية لواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه؛

7.4. حق مناقشة قرار عزله: يحق للمدقق مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة للمساهمين ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزله عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير عليه وعلى القرارات التي يتخذها خلال مهام التدقيق.[2]

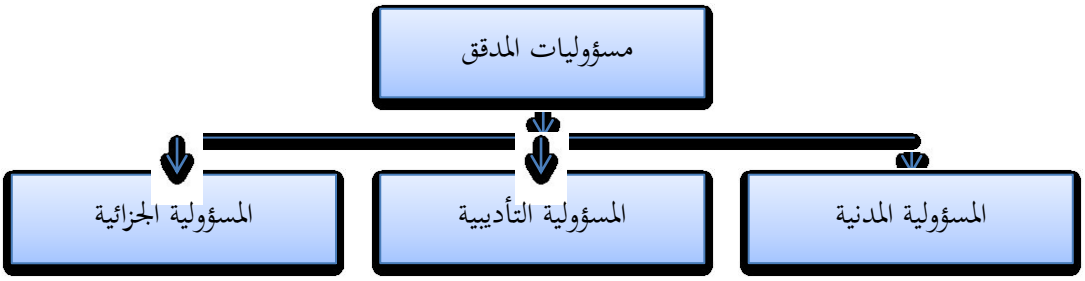
---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص ص 90-91.

[2] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 75.

5. مسؤوليات المدقق: تزايدت عدد القضايا المرفوعة ضد مزاولي مهنة التدقيق بشكل ملحوظ، وساعد في ذلك تضافر عدة عوامل من أهمها حالات عدم الالتزام بتطبيق معايير الجودة اللازمة، أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة والمطلوبة مما يؤدي إلى تحمل مسؤوليات مختلفة حسب الحالة ويوضح الشكل التالي المسؤوليات التي يتحملها المدقق وذلك كما يلي:

الشكل (01-01):مسؤوليات المدقق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة.

وانطلاقا من الشكل (01-01) يتضح أن المدقق يتحمل ثلاث مسؤوليات وهي المسؤولية المدنية، المسؤولية التأديبية والجزائية وهو ما سيتم التطرق إليه كالآتي:

1.5. المسؤولية المدنية: ويمكن توضيحها كما يلي:

✓ **مفهوم المسؤولية المدنية:** وتنشأ هذه المسؤولية بالنسبة للمدقق نتيجة لوجود بعض القصور في نواحي تتعلق بعمله كوجود إهمال عند أداء أعماله، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة، ويتحمل المدقق المسؤولية المدنية أيضا في حالة وقوعه في بعض الأخطاء أثناء مهمته، مما يستوجب تحميله التزاما بتعويض الضرر الناشئ عن هذا الاهمال أو التقصير.[1]

وهذا ما يميزها عن كل من المسؤولية الجزائية والتأديبية اللتين يترتب عليهما فرض عقوبة جزائية أو انضباطية على مرتكب الفعل الموصوف بالجريمة أو المخالفة بقصد الردع وليس تعويض المتضرر.[2]

✓ **أركان المسؤولية المدنية:** لإثبات المسؤولية المدنية يتعين توفر الأركان الثلاثة التالية:[3]

- **الخطأ والإهمال:** يعتبر الخطأ والإهمال هو الركن الأول من أركان المسؤولية المدنية فيجب على المدقق الالتزام ببذل العناية المهنية المعقولة، وإجراء الاختبارات التي يقدر هو أهميتها والتي تتناسب مع حسابات المؤسسة، ويقع عبء إثبات الخطأ المهني على من يدعيه، حيث يتعين عليه إثبات أن المدقق لم يبذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة؛
- **وقوع الضرر:** لإثبات المسؤولية المدنية فلا يكفي وقوع الخطأ بل يجب توفر الضرر أيضا، ووفقا للقواعد العامة يتحمل من يدعي وقوع الضرر عبء إثباته ومقداره، فإذا أدى إهمال المدقق إلى وقوع اختلاسات فإن التعويض يقدر بقيمة المبالغ المختلسة؛

[1] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص 153.

[2] أسعد محمد علي وهاب، **التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 56-57.

[3] جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص 153-154.

- **وجود العلاقة السببية:** يراد بالسببية قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول والضرر الذي أصاب المتضرر، وتطبيقا لذلك المبدأ العام فإن مسؤولية المدقق لا تنعقد إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ المصوب إليه.

✓ **أنواع المسؤولية المدنية:** نظرا لتعدد الأطراف التي قد تتأثر بتقرير المدقق فإن المسؤولية المدنية التي قد يتعرض لها قد تأتي من أكثر من مصدر ويمكن بيان ذلك على النحو التالي:

- **مسؤولية المدقق تجاه العميل:** تتمثل مسؤولية المدقق تجاه عميله في النواحي التالية:[1]

○ ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بينه وبين العميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل، فمن الملاحظ أن هذا العقد يعتبر حجر الزاوية في أي مسؤولية تجاه العميل، ومن ثم فإن فشله في تنفيذ بنود العقد والخدمات المنصوص عليها فإنه سيعرض نفسه للمساءلة من قبل العميل؛

○ ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وأن عدم بذل هذه العناية يعرض المدقق للمساءلة نتيجة للإهمال العادي في أداء المهام المطلوبة، وعليه يجب أن يوظف كامل خبرته ومهارته كما يتطلب في هذه الحالة مراعاة التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوب وإبراز المقصود بالمستوى المطلوب سواء من حيث تحديد مسؤولية المدقق تجاه القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها، أو من حيث درجة ومدى المهارة والخبرة المطلوبة في المدقق والتي تتخذ كأساس لتفسير مستوى العناية المهنية الملائم؛

○ الإهمال الجسيم ومن أمثلة الإهمال الجسيم عدم أداء خطوات التدقيق المطلوبة وحالة مزاولة المدقق واجباته دون بذل العناية المهنية الكافية، ويجب الإشارة إلى أن المدقق يعتبر مسؤولا عن الإهمال الجسيم تماما كمسؤوليته عن الإهمال العادي أو التلاعب؛

○ الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة؛

- **المسؤولية تجاه الطرف الثالث:** والمقصود بالطرف الثالث جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وذلك بخلاف العميل وهو الطرف الذي قام بتوقيع العقد مع المدقق ومن بين هذه الأطراف حملة الأسهم الحاليين والمحتملين، البنوك والعمال والدائنين وتنشأ مسؤولية المدقق تجاه الغير مع أن هؤلاء الغير ليسوا أطرافا في العقد المبرم، نتيجة لاعتمادهم على رأي المدقق الذي يحدد مدى صدق تمثيل القوائم المالية لنتائج النشاط والمركز المالي للمؤسسة وعلى ضوء ذلك يتحدد مدى الاعتماد على تلك القوائم المنشورة، وعليه إذا لحق بهم أي خسارة أو ضرر ناتج عن اعتمادهم على تلك القوائم بسبب احتوائها على معلومات مضللة فلهم كامل الحق في مساءلة المدقق عن ذلك.[2]

2.5. المسؤولية الجزائية: ويمكن توضيحها كما يلي:

✓ **مفهوم المسؤولية الجزائية:** وهي المسؤولية التي تنشأ عندما يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية المدققة إلى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجزائية للمدقق والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات والعقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجزائية

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص 131-133.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 131.

للمدقق ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة الجمهور والأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق بمدى صدق وسلامة القوائم المالية وأية خدمات إدارية واستشارات أخرى.[1]

✓ **العناصر الأساسية للمسؤولية الجزائية:** وتتحقق المسؤولية الجزائية بتوفر ثلاثة عناصر أساسية وهي:[2]

- **العنصر القانوني:** لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جزائية إلا بوجود نص قانوني؛
- **العنصر المادي:** يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا؛
- **العنصر الأخلاقي:** حدوث الخطأ عمدا.

✓ **حالات المساءلة الجزائية للمدقق:** يتم مساءلة المدقق مساءلة جزائية في الحالات التالية: [3]

- **جرائم التهرب الضريبي:** وتتمثل جرائم التهرب الضريبي في حالات عدة من أهمها:

○ **الاشتراك في جريمة التهرب من أداء الضريبة:** تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالأمانة وتفقده الثقة والاعتبار، ويتم مساءلة المدقق جزائيا باعتباره مدقق حسابات الممول الذي قام بالتهرب من أداء الضريبة وذلك في حالة أنه كان فاعلا أصليا أو شريكا في ارتكاب هذه الجريمة أي أن تكون ناشئة عن تصرفه كفاعل أو شريك، مع توافر الإدراك أي قدرته على فهم أعماله وتقدير النتائج المترتبة عنها؛

○ **إخفاء وقائع جوهرية عند اعتماد الإقرار الضريبي للممولين:** تهتم مختلف التشريعات الضريبية في العالم بالإقرارات الضريبية التي يقوم الممولون بتقديمها للإدارة الضريبية ويزداد الاهتمام بها والاعتماد عليها متى كانت هذه التصريحات معتمدة من طرف مدقق مستقل ومحايد، لذلك تعتبر مسؤولية جزائية إذا قام المدقق بما يلي:

– إخفاء الوقائع التي علمها أثناء تأديته لمهام التدقيق ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الوثائق عن حقيقة نشاط الممول؛

– يتم مسائلة المدقق جزائيا إذا قام بإخفاء الوقائع التي علمها أثناء تأديته لمهمته عن أية تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الأرباح وزيادة الخسائر.

- **إفشاء أسرار المهنة:** يتعرض المدقق للمساءلة الجزائية بسبب إفشاء أسرار المؤسسة محل التدقيق، لذلك يجب عليه الالتزام بالمحافظة على الأسرار المهنية للعميل وإلا سيعرض نفسه للعقوبة، فهو من المهنيين الذي يتم اللجوء إليهم والاستعانة بخدماتهم من أجل حفظ الحقوق والمصالح لذلك يجب أن يكون من قام بطلب هذه المعونة في حالة اطمئنان كامل فالبوح بأسرار عمله قد يؤدي إلى ضياع حقوق للمجتمع والصالح العام في حالات معينة؛
- **التوقيع على بيانات كاذبة بنشرات إصدار الأسهم والسندات:** إن توقيع المدقق على نشرات إصدار أسهم أو سندات شركات الأموال، والتي تتضمن بيانات كاذبة أو مخالفة فإنه يعرض المستثمرين وأصحاب المصالح لتحمل مخاطر إهدار أموالهم المستثمرة مما يعرضه لتحمل مسؤولية جزائية نظير قيامه بالتوقيع على هذه البيانات الكاذبة؛
- **قبول التعيين لتدقيق شركات الأموال على خلاف ما هو مقرر:** توضح القوانين المنظمة لمهنة التدقيق كيفيات تعيين المدقق، فقد أوضحت هذه القوانين عدة حالات لا يجوز فيها تعيين مدقق ما، خاصة مع وجود تعارض لمصالحه

---

[1] محمد بشير غوالمي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص 131.

[2] شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص 97.

[3] حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011، ص ص 192-199.

مع مصالح الغير مما قد يؤثر على استقلاليته وحياده وعليه لا يجوز الجمع بين العمل كمدقق والاشتراك في تأسيس المؤسسة أو عضوية مجلس الإدارة، أو القيام بأي عمل إداري أو استشاري في المؤسسة بالإضافة إلى بطلان التعيين في بعض حالات القرابة وعليه فإنه يحظر على المدقق تولي مهام التدقيق في ظروف تماثل العناصر المذكورة بحسب القانون؛

- **تعمد وضع تقرير كاذب:** يتحمل المدقق مسؤولية جزائية في حالة تعمده وضع تقرير كاذب يتضمن معلومات غير صحيحة ومخالفة لما توصل إليه أثناء أدائه لأعماله، أو إخفاءه لوقائع جوهرية أو أغفل عمدا هذه الوقائع بحيث تكون هذه الوقائع ذات تأثير على القوائم المالية.[1]

3.5. المسؤولية التأديبية: قد يتعرض المدقق لنوع ثالث من المسؤولية بجانب المسؤوليات المدنية والجزائية يطلق عليها المسؤولية التأديبية، حيث يسأل فيها المدقق أمام المنظمات المسؤولة عن تنظيم المهنة والتي ينتمي إليها، وهناك العديد من التصرفات التي إذا ثبت ارتكابه لها فإنها ستعرضه لتحمل هذه المسؤولية، ومن أمثلة هذه التصرفات:[2]

- ✓ إذا أعطى بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عمولة أو سمسرة أو حصة من أتعابه لشخص آخر مقابل حصوله على عملية التدقيق؛
- ✓ إذا حاول الحصول على عمل معين من أعمال المهنة بشكل يتنافى مع كرامة المهنة كالإعلان أو إرسال منشورات أو خطابات للعملاء والدخول في مناقصات على الأتعاب أو غير ذلك من الوسائل؛
- ✓ التأثير على العاملين لدى زميل آخر ليتركوا الخدمة من أجل العمل لديه وبدون الإخطار المسبق لذلك الزميل؛
- ✓ إذا وقع على بيانات تتعلق بمؤسسة له مصلحة شخصية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة؛

6. أخلاقيات وقواعد السلوك المهني للمدقق: يفترض أن يتمتع ممتهن المحاسبة والتدقيق بالأخلاقيات والكفاءة في أداء الأعمال، فالالتزام بالقيم والمتطلبات الأخلاقية يسهم في تحقيق مقاصد التدقيق ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1.6. مفهوم الأخلاقيات: ويقصد بها "مجموعة المبادئ والقيم التي تأخذ في تفكيرنا مدلولا معينا نحترمه ونقدره والسلوك الخلقي أمر هام وضروري للمجتمعات لكي نؤدي أعمالنا بصفة منتظمة، وبتعبير آخر فإن الأخلاقيات هي بمثابة الرابط بين أجزاء المجتمع، ذلك أن الأخلاقيات هي من تسمح لنا بالاعتماد على الآخرين الذي يجب التعامل معهم ونفترض فيهم الأمانة وعليه فإن فقدان الثقة في التعامل مع المحيطين بنا سواء التجار، المهنيين وغيرهم فإن ذلك سوف يؤدي إلى فقدان ومحو عملية الاتصال بالمجتمع".[3]

أما الأخلاقيات في التدقيق فهي تتمثل في "مجموعة القيم والسلوكيات الواجب التحلي بها أثناء ممارسة المدقق لمهامه، والتخلي عن التصرفات والأعمال التي تسيئ لشخصه أو المهنة، من أجل تحقيق أهدافه وزيادة ثقة مستخدمي القوائم بالنتائج التي يتم التوصل إليها".

2.6. أهداف الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني: تتعدد أهداف الالتزام بالقواعد الأخلاقية والسلوكيات الواجب أن يتحلى بها ممارس مهنة التدقيق ونذكر منها ما يلي:[4]

- ✓ رفع مستوى مهنتي التدقيق والمحاسبة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة؛

---

[1] سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 111.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سابق، ص ص 202-203.

[3] يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 84.

[4] مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة**، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،، 2014، ص 84.

- ✓ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- ✓ تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرعون؛
- ✓ بث الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الطوائف التي تعتمد في اتخاذ القرار على القوائم المالية المدققة.

كل هذا يبين أهمية قواعد السلوك المهني فأبرز الأسباب الداعية لوجودها هي منح الطمأنينة والضمان لكل مستخدمي القوائم المالية، وتنبع هذه الطمأنينة من تأكيد المدققين بأنهم سيحافظون فيما سيقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية وأخلاقية ومهنية رفيعة.

3.6. المبادئ الأخلاقية العامة: وهي مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في شخص المدقق، وتتمثل فيما يلي:[1]

- ✓ **مبدأ النزاهة:** ويطلق عليه أحيانا مبدأ الاستقامة بحيث يجب على المدقق أن يكون مستقيما وشريفا وصريحا أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية التدقيق؛
- ✓ **مبدأ الموضوعية:** أي على كل شخص مهني أن يكون عادلا ومنصفا محايدا وغير متحيز في أداء أعماله، وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداد تقريره ونتائج عمله؛
- ✓ **مبدأ الاستقلالية:** عدم الخضوع للضغوطات التي تحاول التأثير على نتائج عمله بنهاية المهمة؛
- ✓ **مبدأ الكفاءة:** على المدقق المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة، وبذل العناية المهنية اللازمة؛
- ✓ **مبدأ السرية:** على المدقق ومساعديه المحافظة على سرية المعلومات التي يطلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم، وعلى وجه الخصوص عدم نقلها إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك.

4.6. أنواع قواعد السلوك المهني: قد ينظر إلى أنواع قواعد السلوك المهني من حيث الجهة التي وضعتها، أو ينظر إليها من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها وفيما يلي هذه الأنواع:[2]

- ✓ **من حيث الجهة أو السلطة التي وضعتها:** تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما:
  - **قواعد قانونية:** ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، والتي تنص عليها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق؛
  - **قواعد تنظيمية:** ويقصد بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وسلوك المهنة؛
- ✓ **من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها:** تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما:
  - **قواعد مكتوبة:** وهي تلك القواعد المثبتة كتابة سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطات التشريعية أو التنفيذية في البلد أو صادرة عن المنظمات المهنية في شكل نشرات؛
  - **قواعد عرفية:** ويقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المدققون ويلتزمون باتباعها ويتمسكون باحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون الحاجة إلى إصدارها في شكل وثيقة مكتوبة.

---

[1] قادري عبد القادر، **أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهنة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 5، العدد 9، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015، ص ص 109-112.

[2] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، مرجع سابق، ص 81.

5.6. قواعد السلوك المهني: وهي تتمثل فيما يلي:[1]

✓ **الاستقلال:** يجب على العضو الممارس أن يكون مستقلا عند أدائه لخدماته المهنية طبقا لما تتطلبه الأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالمهنة والقواعد المهنية الصادرة من الهيئات المهنية؛

ويعتبر الاستقلال مفقودا في حالات معينة كتدقيق حسابات المؤسسات التي يكون للمدقق مصلحة مباشرة فيها ولذلك يمنع على المدقق ممارسة مهمة التدقيق لما لها من أثر على شرط الاستقلالية وعلى الأخص في الحالات التالية:

- المؤسسات التي يكون فيها شريكا أو قريبا لأحد المؤسسين أو المساهمين أو أحد أعضاء مجلس الإدارة إلى الدرجة التي تحددها القوانين المنظمة للمهنة في كل دولة؛
- المؤسسات التي يساهم في تأسيسها أو يكون في مجلس إدارتها أو التي يقدم لها خدمات استشارية أو إدارية؛
- المؤسسات التي تماثل أنشطتها التجارية أنشطة المؤسسات التي يكون عضوا في مجلس إدارتها؛
- المؤسسات التي يكون المدقق فيها شريكا لأحد موظفيها أو لأحد الشركاء فيها أو شريكا للمؤسسة نفسها والتي هي محل التدقيق؛
- المؤسسات التي يكون المدقق مقترضا منها أو من أحد مدراءها أو أعضاء مجلس إدارتها فيما عدا:
  - القروض المقدمة من المؤسسات المالية الحكومية المتخصصة في الاقتراض؛
  - القروض المقدمة من المؤسسات المالية الأخرى المغطاة بالكامل؛

✓ **الأمانة والاستقامة:** يجب على المدقق أن يتصف بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله بالنزاهة والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين وأن يتصف بالاستقامة التي تتجلى في عدم الإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها؛

✓ **الالتزام بالمعايير:** على المدقق الذي يقدم الخدمات التدقيقية وغيرها من الخدمات كخدمات الاستشارة أن يلتزم بمعايير المهنة التي تحكم تلك الخدمات وعليه تبرير الانحراف عن تلك المعايير؛

✓ **اقتران اسم المدقق بالقوائم المالية:** يجب على المدقق إرفاق التقرير مع أي قوائم أو معلومات مالية يقترن اسمه بها ويوضح نوع الخدمة التي قام بها ومدى مسؤوليته؛

✓ **السرية:** لا يجوز للمدقق إفشاء المعلومات التي توصل إليها من خلال أدائه لأعماله أو استخدامها لمنفعته الخاصة إلا بموافقة من العميل، كما لا يجوز للأعضاء العاملين في برامج مراقبة جودة الأداء المهني أو الأعضاء الذين يتولون التحقيق في مخالفات الأعضاء إفشاء المعلومات السرية الخاصة بأحد العملاء التي تصل إلى علمهم؛

✓ **الأتعاب والأتعاب المشروطة:** يجب أن تكون الأتعاب التي يتقاضاها المدقق نظير أعماله المقدمة متناسبة مع الوقت والجهد المبذول، ولا يجوز عرض أو تقديم الخدمات المهنية إلى عميل بموجب اتفاق ينص على عدم دفع أتعاب إلا إذا تم التوصل إلى قرار محدد أو نتيجة معينة أي إذا كانت قيمة الأتعاب التي سيتقاضاها المدقق تتوقف بطريقة أو بأخرى على نتائج أعماله؛

[1] محمد الفيومي، ابراهيم المليحي، آمال الصباغ، **المراجعة علما وعملا**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص ص 91-98.

✓ **تحديد الأتعاب:** لا يجوز للمدقق أن يفاوض العملاء بطريق مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر، كما يحظر عليه الدخول في منافسة زميل في الحصول على عمل يقوم به الأخير عن طريق عرض أو قبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول؛

✓ **الاتصال بالمدقق السابق:** على المدقق الذي يطلب منه أحد العملاء تقديم خدماته التدقيقية أن يستفسر من زميله السابق عما إذا كانت لديه أيه اعتراضات مهنية تحول دون قبوله عملية التدقيق، وعلى المدقق أن يقدم لزميله الذي من المتوقع أن يحل محله في تقديم أية خدمات مهنية لأحد عملائه أية إيضاحات تطلب منه، وذلك بعد أخذ موافقة العميل؛

✓ **السلوك الحسن:** يجب على المدقق أن يقوم بتجنب جميع الأعمال التي تسيئ لسمعته أو لسمعة المهنة وكذا عليه تحاشي القيام بأي تصرفات تسيئ للعلاقة بينه وبين زملائه؛

✓ **الحصول على العمل المهني:** لا يجوز للمدقق الحصول على عمل مهني بطريقة كاذبة أو مضللة أو خادعة سواء كان ذلك بالإعلان أو بأي شيء آخر كاجتذاب العملاء ويحظر عليه أن يسلك كل ما من شأنه البحث عن العملاء عن طريق الإلحاح أو المضايقة أو الإكراه؛

✓ **العمولات وأتعاب الإحالة:** يحظر على المدقق دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا له أو لأحد مساعديه، كما لا يجوز له قبول عمولات نظير نصحه للغير بشراء منتجات أحد عملائه، ويجوز للمدقق قبول دفع أتعاب إحالة شريطة أن تكون الإحالة بين مكتب المدقق الممارس والمكاتب التي يتعاون معها وأن يفصح للعميل عن قبول دفع هذه الأتعاب؛

✓ **اسم المكتب ونشاطه:** لا يجوز للمدقق ممارسة أعماله إلا في ظل أحكام نظام الهيئات المنظمة للمهنة من معايير وقواعد مهنية، كما لا يجوز للمدقق ممارسة أعماله تحت اسم يكون غير معتمد من الجهة المختصة، ويجوز للمدقق مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق كمالك أو شريك في مؤسسة مهنية وأن يحتوي اسم هذه المؤسسة على اسم واحد أو أكثر من الشركاء، وإذا كان المكتب يمتلكه فرد واحد فيتعين عليه أن يمارس المهنة بإسمه؛

✓ **أموال العملاء:** على المدقق الذي في عهدته أموال تخص العملاء الالتزام بما يلي:

- الاحتفاظ بهذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية وعن أموال مكتبه؛
- تخصيص واستعمال هذه الأموال للأغراض المحددة لها فقط؛
- أن يكون على استعداد لتقديم حساب وتفسيرات عن هذه الأموال وأية معلومات تخص استعمالها لأي شخص له الحق في المساءلة أو أي جهة من حقها المطالبة بالحصول على هذه المعلومات؛

✓ **مزاولة الأعمال الأخرى:** للمدقق أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وآداب المهنة شريطة:

- أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكلمة لطبيعة عمله، كتقديم الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية وجميع الأعمال ذات الطبيعة القائمة على الاستشارة، على ألا يجمع بين هذه الأعمال والقيام بتدقيق الحسابات لعميل واحد في وقت واحد؛
- أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية، كتملك الأوراق المالية، والمزارع والعقارات والاشتراك في المؤسسات.

المبحث الثالث: خطوات عملية التدقيق الخارجي

يتمثل الهدف الرئيسي لعملية التدقيق في معرفة فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للمؤسسة، وحتى يتمكن المدقق من الوصول إلى تحقيق هذا الهدف يتوجب عليه اتباع مجموعة من الخطوات والإجراءات والقيام ببعض الاختبارات، ثم إصدار تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد وهذه الخطوات تعبر عن مسار لعملية التدقيق.

المطلب الأول: الاتفاق مع العميل

قبل بداية المدقق لمهامه يجب عليه الاتفاق مع المؤسسة التي سيقوم بتدقيقها وتوضيح بنود هذا الاتفاق في عقد يسمى رسالة الارتباط، حيث يتم توضيح الهدف من تدقيق القوائم المالية، بالإضافة إلى نطاق الأعمال التي سيؤديها المدقق وغيرها من العناصر التي يرى المتعاقدون ضرورة إدراجها ضمن هذا الاتفاق.

من أجل تحقيق المدقق لهدفه الأساسي وهو إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة، سيقوم بإتباع مجموعة من الخطوات بداية بالاتفاق مع العميل ثم التخطيط لعملية التدقيق ولا بد على المدقق القيام بجمع المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والقيام باختبار الأرصدة والتأكد من صحة الحسابات، وبنهاية أعمال التدقيق يقوم المدقق بإعداد التقرير.[1]

تسعى المؤسسات لمنح الموثوقية والمصداقية لقوائمها المالية فتلجأ للاستعانة بمدقق والاتفاق معه على تدقيق هذه القوائم، وفي هذا الإطار نميز حالتين هما مباشرة المدقق لعلاقة عمل مع عميل جديد أو استمراره مع عميله القديم، وفي كلتا الحالتين هناك إجراءات محددة وتدابير معينة يتم اتخاذها من طرف المدقق أو المؤسسة المدققة،[2] ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1. الاستمرار مع العميل الحالي: إن تقييم المدقق للعميل ليست بالعملية التي تحدث مرة واحدة فيجب إعادة تقييم العملاء كل سنة للتأكد من استمرار استيفائهم لمعايير مكتب التدقيق الذي يمثله المدقق، فهناك العديد من الأسباب التي قد تؤدي إلى إنهاء العلاقة مع العميل الحالي، وعليه يجب أن يخضع الاحتفاظ بالعميل إلى تدقيق خاص ومن الأسباب المؤدية لعدم الاستمرار مع العميل الحالي نذكر منها ما يلي:[3]

- ✓ الشك في أمانة الإدارة؛
- ✓ التأخر في سداد الأتعاب أو عدم سدادها؛
- ✓ عدم الاتفاق في أمور عدة تتعلق بالمحاسبة والتدقيق.

2. قبول عميل جديد: مما لا شك فيه أن معظم المدققين يسعون للحصول على عملاء جدد إلا أنه يجب على المدقق توخي الحذر قبل قبول أي عميل جديد، كل هذا يملي عليه الاستقصاء على العملاء المرتقبين قبل قبولهم، وفي حالة

---

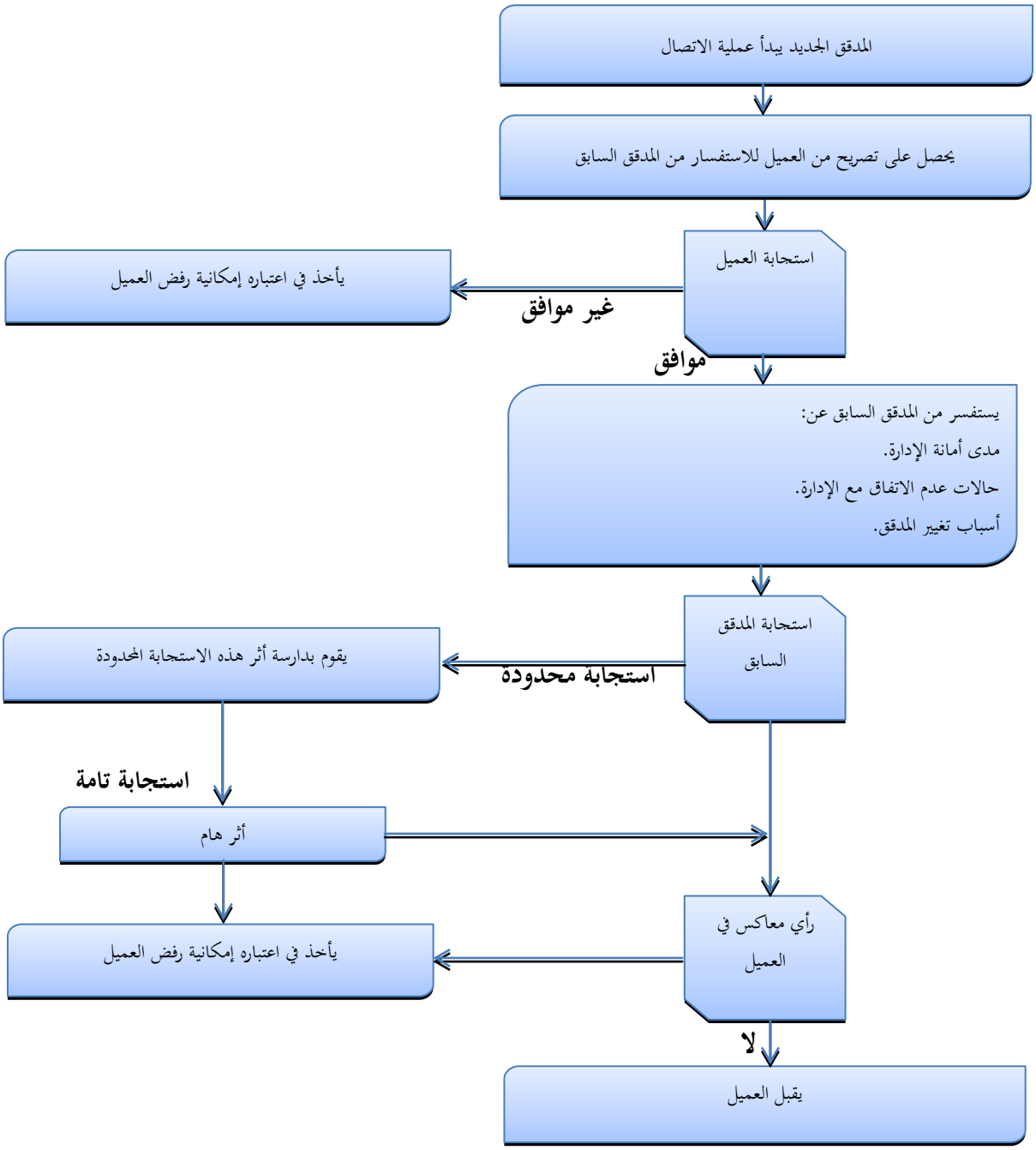
[1] Hamini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office Des Publication Universitaires, Alger, Algérie, 2003, P 41.

[2] محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1995، ص 173.

[3] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 169.

ظهور أي مؤشر على عدم سلامة سلوك المؤسسة أو مديريها، يجب الأخذ في الاعتبار إمكانية رفض هذه المؤسسة كعميل مرتقب وذلك وفق مؤشرات محددة،[1] ويوضح الشكل التالي خطوات قبول العميل الجديد:

الشكل (01-02): الخطوات والتدابير التي يقوم بها المدقق لقبول عميل جديد



المصدر: عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 172.

يقع على عاتق المدقق المرتقب عند توليه مهمة التدقيق مسؤولية الاتصال بالمدقق السابق بعد أخذ موافقة العميل، وفي حالة عدم استجابته للطلب فإن المدقق يأخذ في الاعتبار إمكانية رفض العميل، وفي حال استجابة العميل يطلب

[1] محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 173.

المدقق المرتقب من المدقق السابق استفسارات فيما يتعلق ببعض الأمور مثل مدى أمانة الإدارة والحالات التي حدث فيها عدم اتفاق بينه وبين الإدارة بخصوص تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ومعايير التدقيق وبعض الأمور الهامة الأخرى وأسباب رغبة الإدارة في تغييره، وفي حالة وجود أي وجه من أوجه القصور من ناحية العميل أي رأي معاكس في العميل المرتقب فيجب أن يؤخذ بجدية عند اتخاذ قرار قبول أو رفض العميل، وفي حالة عدم استجابة المدقق السابق أو كانت استجابته محدودة وعدم تقديمه للمعلومات الكافية للمدقق الجديد وكان أثر عدم الاستجابة يخفي أمور هامة وجوهرية فإن المدقق يأخذ في اعتباره إمكانية رفض العميل الجديد، وفي حالة وجود استجابة تامة من المدقق السابق وعدم وجود رأي معاكس في العميل يقبل المدقق الجديد المهمة.

3. رسالة الارتباط (الالتزام): يعد المدقق رسالة يوجهها إلى العميل في حال قبوله القيام بتدقيق مؤسسته، وتظهر هذه الرسالة شكل الارتباط وحجم عمل التدقيق ومداه والأجر الذي سوف يدفع، وهي تشكل معيارا للعمل الذي سيقوم به المدقق، وتعد هذه الرسالة وسيلة لتجنب أي سوء فهم بين المدقق والعميل، وتجدر الإشارة إلى أن المدقق يعد هذه الرسالة عند تدقيق المؤسسة لأول مرة وبالنسبة للسنوات القادمة من المدة المتفق عليها بينه وبين العميل ليس من المهم إعداد رسالة ارتباط جديدة ويتم الإشارة لذلك في رسالة الارتباط الأولى.[1]

في عمليات التدقيق المتكررة تبقى رسالة الارتباط الأولى هي نفسها، ولكن بالنسبة للحالات الخاصة هناك إمكانية لمراجعة شروط خطاب الارتباط عندما يكون هناك تغيير في شروط المؤسسة المدققة، لذلك فمن الممكن إلغاء الرسالة القديمة واستبدالها بأخرى جديدة أو إجراء تعديل.[2]

وعليه تمثل رسالة الارتباط العقد الذي يربط المدقق بالمؤسسة قيد التدقيق وقد تحتوي على البنود ونقاط الاتفاق التالية: [3]

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

[1] Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, **Audit Et Commissariat Aux Comptes**, Edition Gualino, Paris, France, 2007, P P 87-88.

[2] Yahiaoui Moufida, Mecif Khaled**, Le Rôle Des Technologies De L'information Et De La Communication (TIC) Dans L'application Des Normes Internationales D'audit ISA En Algérie «Cas Pratique D'une Mission De Commissariat Aux Comptes»**, Revue De Sciences Humaines, Vol 7, Numéro 1, Université Oum El Bouaghi, Algérie, 2017, P 44.

[3] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق، ص ص 217-219.

- ✓ 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 التدقيق؛
- ✓ ترتيبات متعلقة باستخدام المدققين الداخليين والموظفين الآخرين للعميل؛
- ✓ ترتيبات تتعلق بالاتصال مع المدقق السابق إن وجد في حالة كان التدقيق لأول مرة؛
- ✓ الإشارة إلى أية اتفاقات إضافية بين العميل والمدقق.

المطلب الثاني: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

بعد قيام المدقق بالاتفاق مع المؤسسة على بنود وشروط الاتفاق، فإنه يعمل على التخطيط لعملية التدقيق من أجل الوصول إلى برنامج للقيام بمهامه، كما يقوم المدقق بالتعرف على المؤسسة محل التدقيق عن قرب واطلاعه على الوثائق والسجلات الخاصة بها، ثم القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيام بالاختبارات اللازمة من أجل الوصول إلى رأيه الفني المحايد.

يكتسي التخطيط لأعمال التدقيق أهمية بالغة وذلك من أجل تحقيق أهداف التدقيق، بحيث يسمح للمدقق بتنفيذ عملية التدقيق وفق برنامج محدد وواضح، قبل التقرير عن النتائج التي تم التوصل إليها ويمكن التطرق إلى ذلك كما يلي:

1. التخطيط لعملية التدقيق: ويمكن توضيح مرحلة التخطيط كما يلي:

1.1. مفهوم التخطيط: وهو "إعداد المدقق لخطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة وتخصيص وتقسيم الأعمال على المساعدين مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب عليهم للتأكد من تنفيذهم للخطط الموضوعة"،[1] كما يتضمن تطوير برنامج فعال للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليكون التخطيط عبارة عن طريق يتم تحديده بشكل مسبق لتحقيق هدف عملية التدقيق.[2]

2.1. أهمية التخطيط: للتخطيط أهمية كبيرة ويمكن توضيح كما يلي:[3]

- ✓ **تنظيم أعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل أفضل:** من أهم خصائص التدقيق الانتظام أي أن الأعمال التي يقوم بها المدقق تكون مخططة ومعروفة مسبقا، وعليه فالتخطيط يسمح للمدقق بالتعرف على الخطوات اللاحقة بنهاية كل مرحلة، كما يساعد على التشديد على عنصر الخطر المتعلق بكل بند؛
- ✓ **تخفيض وقت التدقيق:** إن التخطيط لعملية التدقيق يسمح بمعرفة الفترة التي تستغرقها الأعمال التدقيقية، وعليه يستطيع المدقق ضبط الفترة بدقة وتفادي تضيع الوقت في تحديد المراحل اللاحقة بنهاية المرحلة قيد الانجاز؛

---

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، مرجع سابق، ص 80.

[2] عبد الرزاق محمد سعيد فرج، نضال عمر زلوم، **مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط في عملية التدقيق والتزامهم بها**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 17، العدد 2، جامعة المنامة، البحرين، 2014، ص ص 36-37.

[3] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 149-150.

✓ **تقليل المفاجآت المحتملة:** يرى الكثير من الخبراء أن التخطيط المناسب يمكن المدقق من التحديد والمعرفة المسبقة للمشاكل التي قد تواجهه أثناء قيامه بعمله، وبالتالي فالتخطيط يمكنه من منعها أو التقليل من حدوثها؛

إن الهدف الأساسي من التخطيط لعملية التدقيق يتمثل في أن هذه الخطوة تحدد أغلب الأعمال والاجراءات التي سيقوم بها المدقق، لذلك فهي تمثل أبرز الأسباب التي تتحكم في نجاح أو فشل مهمته، فالنتائج التي سيتوصل إليها المدقق في نهاية عملية التدقيق تنطوي على أهمية كبيرة وبالتالي عليه أن يولي كل مرحلة من مراحل هذه المهمة العناية والاهتمام اللازم.

3.1. الاعتبارات اللازمة عند التخطيط لعملية التدقيق: يعتبر تخطيط أعمال التدقيق ووضعها في شكل برنامج من العناصر الأساسية لتنفيذ عملية التدقيق، وعند القيام بذلك يجب أن يأخذ المدقق في الحسبان بعض الاعتبارات الإدارية والفنية التالية:

✓ **الاعتبارات الفنية:** وتتمثل الاعتبارات الفنية فيما يلي: [1]

- نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية؛
- الأهمية النسبية ودرجة الخطر؛
- ظروف وبيئة المؤسسة محل التدقيق؛
- نتائج تقييم المدقق للتدقيق الداخلي؛
- نتائج أعمال التدقيق في السنوات السابقة؛
- مستوى الجودة المرغوب فيها؛

✓ **الاعتبارات الإدارية:** وتتمثل الاعتبارات الإدارية التي يأخذها المدقق في الحسبان في الآتي: [2]

- الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق؛
- حجم مكتب التدقيق؛
- حجم المؤسسة محل التدقيق؛
- نظام الاتصال مع المدققين السابقين؛
- التكلفة؛
- مرونة برنامج التدقيق مع المستجدات الإدارية.

4.1. الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق: عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديدة ونظرا لعدم معرفته بالمؤسسة التي تولى تدقيقها، سيكون مجبرا على القيام ببعض الخطوات التي تمكنه من جمع بعض المعلومات حول هذه المؤسسة من أجل القيام بمهامه، وهو ما يعرف بالخطوات التمهيدية للتدقيق والتي تكون قبل مباشرة تنفيذ عملية التدقيق وخلال هذه المرحلة يتم القيام بما يلي: [3]

---

[1] عطا الله خليل، **العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد 2، جامعة دمشق، سوريا، 2000. ص ص 35-42.

[2] نفس المرجع، ص ص 42-47.

[3] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص ص101-103.

✓ **التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات:** تختلف شروط التعيين وإجراءاته باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق، ومن هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك فعند تدقيق شركات المساهمة على المدقق الاطلاع على عقد تأسيس المؤسسة بالإضافة إلى القانون الأساسي لها، وذلك في حالة كونه المدقق الأول أي في بداية عمر المؤسسة، وإلا فعليه الاطلاع على قرار الجمعية العامة للمساهمين الخاص بتعيينه أو إعادة تعيينه في حالة تعيينه خلال حياة المؤسسة أي أنه عين ليكون خلفا لمدقق آخر، فيتوجب عليه الاتصال به فقد يكون من الأسباب والمبررات التي يبديها المدقق السابق لتنحيته أو عزله أو استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهمة الجديدة، أما في الحالات الاستثنائية فعليه الاطلاع على قرار تعيينه الصادر من الجهة التي عينته كالجهات الحكومية المرتبطة بأنشطة التجارة والصناعة، أما في شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية فعليه الحصول على عقد مكتوب من صاحب المؤسسة أو الشريك المسير؛

✓ **الاتصال بالمدقق السابق:** تقتضي قواعد السلوك المهني أن يقوم المدقق الجديد بالاتصال بالمدقق السابق وذلك بهدف الحصول على معلومات واستفسارات عن بعض الأمور التي قد تؤثر على عملية الفحص التي صادقت المدقق السابق أثناء أدائه لمهامه كما أن دراسة أوراق التدقيق الخاصة بالمدقق السابق تعطي معلومات عن الأحداث غير المؤكدة والخسائر المحتملة.[1]

✓ **التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة:** تتوقف هذه الخطوة أيضا على الشكل القانوني للمؤسسة ففي شركات المساهمة وحيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية بموجب القانون، فليس هناك تحديد لنطاق عملية التدقيق حيث يجيز أغلب المشرعون للمدقق الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وحق طلب البيانات والإيضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله، لذلك فعملية التدقيق هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد أو تضييق نطاقها، أما في شركات الأشخاص والملكيات الفردية أين تكون المسؤولية تضامنية بين الملاك، وحيث الرقابة الداخلية اختيارية لا تتدخل التشريعات لتنظيم أحكام عملية التدقيق ونطاقها فقد تكون شاملة أو جزئية، ولكن يجب تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المدقق وعميله؛

✓ **الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة:** وهذه الخطوة تسمح له أن يتعرف على البيئة التي تعمل بها المؤسسة المدققة (الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والبيئية، ...)، وتنفذ هذه الخطوة من خلال مقابلات مع المديرين، ودراسة التوثيق الداخلي للشركة (كتيبات الإجراءات، الرسوم البيانية التنظيمية والمذكرات....)، واستعراض الحسابات والقوائم المالية السنوية، والبحث عن وثائق خارجية عن المؤسسة وقطاع نشاطها.[2]

وعليه يجب على المدقق جمع المعلومات الكاملة عن المؤسسة الذي أسند إليه تدقيق حساباتها، ويرى الكثير من الكتاب أن المعلومات التي يتم جمعها تختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة أيضا، ففي الشركات المساهمة عليه أن يطلع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للمؤسسة للتعرف على مقرها ومركزها القانوني، ومدة المؤسسة وغرضها، ورأس مالها وعما إذا كانت للمؤسسة مؤسسات أخرى تابعة أو أنها تتبع لمؤسسة قابضة أو مسيطرة، بالإضافة إلى معرفة

[1] زوهري جليلة، **أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق "دراسة استبيانية لواقع التدقيق في الجزائر بالنسبة للأطراف المعنية"**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 3، العدد 2، جامعة الشلف، الجزائر، 2017، ص 39.

[2] Zaafrane Mansouria, **L'efficacité Du Commissariat Aux Comptes En Vertu De L'application Des Normes ISA(International Standards On Auditing),** Revue Finance Et Marchés, Numéro 5, Université Mostaganemn, Algérie, 2016, P 102.

السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد الجمعية العامة والتصويت على قراراتها والأحكام الخاصة بالسنة المالية وإعداد قوائمها المالية وتوزيع الأرباح، وأحكام تخصيص الاحتياطات؛

أما في شركات الأشخاص فعليه الاطلاع على عقد تأسيس المؤسسة وذلك لمعرفة رأس المال الإجمالي وحصة كل شريك والجهة التي تقوم بالإدارة والرواتب والمكافآت الخاصة بهم، وكيفية اقتسام الأرباح والخسائر، والمبالغ التي يسمح بها لكل شريك بالسحب في حدودها والأحكام الخاصة باحتساب فوائد على حصص رأس المال أو المسحوبات، وهناك بعض المعلومات المشتركة التي يجب على المدقق جمعها مهما كان الشكل القانوني للمؤسسة كدراسة الخرائط التنظيمية للمؤسسة والتعرف على توزيع السلطات والمسؤوليات بالمؤسسة والحصول على صورة من تواقيع الموظفين المختصين بالتوقيع على الشيكات وما شابه، كما يجب معرفة ما إذا كان للمؤسسة فروع، وهل تمسك حساباتها بنفسها أو تمسك حساباتها عن طريق المركز الرئيسي، فكل هذه النقاط في مجملها تضع المدقق في حالة ذهنية تجعل من السهل عليه القيام بمهمته وتنفيذها على أحسن وجه؛

- ✓ **القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة والتعرف على النواحي الفنية لها:** يجب على المدقق القيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة التي سيدققها، مما يمكنه من الاطلاع على سير العمل بها من حيث الانتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات مما يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج التدقيق بعد أن يتفهم طبيعة المؤسسة وعملياتها المختلفة؛
- ✓ **فحص النظام المحاسبي للمؤسسة:** يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة سواء كان دفتريا أم آليا، والاطلاع على سجلات المؤسسة والدفاتر الإلزامية منها والاختيارية، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات؛
- ✓ **الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة:** وهنا يتعرف المدقق على المركز المالي للمؤسسة والقيام بتحليل مبدئي للقوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة، لأن هذا يساعد في رسم خطة عمله وتفاصيلها، وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقارير التدقيق للسنوات السابقة وتقارير مجلس الإدارة؛
- ✓ **التعرف على العاملين في المؤسسة ومدى مسؤولية كل منهم:** في هذه الخطوة يتعرف المدقق على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما عليه أن يحصل على كشف بالأسماء، وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للمؤسسة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات؛
- ✓ **فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية:** يقوم المدقق بالتعرف على أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة والاطلاع على الإقرارات والتصريحات الضريبية لها ليقتنع بكفاية الاقتطاعات للضريبة؛
- ✓ **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** لعل هذه الخطوة من أهم الخطوات التمهيدية التي يقوم بها المدقق قبل الشروع في عملية التدقيق، فقد تحولت عملية التدقيق من كاملة وتفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الاحصائية والاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل لذلك يقوم بدراسة مبدئية لهذا النظام قبل تقييمه خلال المراحل اللاحقة لعملية التدقيق.

تكتسي الخطوات التمهيدية التي يقوم بها المدقق قبل الانطلاق في عملية التدقيق أهمية كبيرة، لذا فعليه مراعاة جميع النواحي المذكورة أعلاه خاصة لدى قيامه بتدقيق المؤسسة لأول مرة لأن مثل هذه الخطوات توفر له المعرفة بالمؤسسة ومحيطها الداخلي بالإضافة إلى سير الأعمال فيها كل هذا يسهل على المدقق عملية التخطيط للتدقيق وإعداد برنامج

يتلاءم وطبيعة المؤسسة وينسجم مع مختلف الظروف السائدة بها، كما يجب الإشارة إلى أن المدقق قد يستغني عن القيام ببعض الخطوات في حالة قيامه بتدقيق مؤسسة قام بتدقيقها سابقا.

5.1. تطوير خطة التدقيق وإعداد برنامج أعمال التدقيق: بعد قيام المدقق بالاطلاع على مختلف الجوانب المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، أصبح بإمكانه وضع الخطوط العريضة لممارسة عمله، عبر وضع برنامج للتدقيق.

✓ **مفهوم برنامج التدقيق:** يقصد به "برنامج العمل والخطة التي يضعها المدقق للقيام بعمله بحيث تصف هذه الخطة النهج العام والإجراءات التي سيقوم بها، والتي تتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية، آخذا بعين الاعتبار طبيعة النشاط ومدى تعقيد المهمة ومنهجية العمل والتقنيات المستخدمة خلال العملية التدقيقية، كما يحدد برنامج التدقيق الوقت اللازم لتنفيذ هذه الإجراءات".[1]

✓ **أهداف برنامج التدقيق:** يعتبر برنامج التدقيق من أهم أدوات السيطرة والرقابة على أعمال التدقيق وهذا البرنامج يجب أن يعد في شكل مكتوب، يوضح فيه جميع خطوات وإجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية ليتمكن المدقق من إبداء رأيه في القوائم المالية، ويعمل برنامج التدقيق على تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:[2]

- يعتبر دليلا على العمل المؤدى، فعندما تنفذ إحدى خطوات التدقيق يقوم المدقق المنفذ بالتوقيع في المكان المحدد لذلك بجانب تلك الخطوة في البرنامج لبيان أنها قد نفذت؛
- يعتبر وسيلة للرقابة على الوقت المستنفذ في مهمة ما، فبرنامج التدقيق عادة ما يشتمل على الوقت المقدر واللازم لأداء كل خطوة من خطوات التدقيق وتوجد خانة به لتسجيل الوقت المستنفذ الفعلي في أداء تلك الخطوة، وبالتالي يمكن لأعضاء فريق التدقيق أن يحددوا على وجه التقريب مقدار الوقت الذي يجب أن يطلب لخطوة معينة من خطوات التدقيق، ويمكنهم طلب توسيع الإجراءات أو المساعدة من المدقق الرئيسي إذا كان الوقت اللازم للمهمة يبدو قليل أو كثير؛
- يقدم توجيهات وإرشادات لأعضاء فريق التدقيق ذوي الخبرة المحدودة حيث يبين خطوات التدقيق المحددة التي يجب على كل عضو في الفريق تنفيذها؛
- يوفر أدلة عن التخطيط الجيد لأعمال التدقيق ويسمح بفحص النطاق المقترح للتدقيق فالبرنامج يقدم لأعضاء فريق التدقيق من مديرين وشركاء وغيرهم الفرصة لمراجعة النطاق المقترح للتدقيق قبل أن يتم القيام بالعمل.

✓ **أنواع برامج التدقيق:** من المتعارف عليه أنه لا يمكن وضع برنامج موحد للتدقيق وتطبيقه على جميع المؤسسات، وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة والتي تميزها عن غيرها وعليه يمكن القول بأن هناك نوعين من برامج التدقيق هما:[3]

- **برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مسبقا:** وهي نماذج مطبوعة ثابتة تحتوي على كل الخطوات يطلب من مساعدي المدقق التقيد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يتم الحصول عليه من بيانات ومعلومات من المؤسسة، ولهذه البرامج مزايا عديدة منها:
  - أنها تعتبر تعليمات صريحة وموضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها؛

[1] Dov Ogien, **Comptabilité Et Audit Bancaires**, 2éme Ed, Edition Dunod, Paris, France, 2008, P 435.

[2] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 180-182.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 143-145.

- أنها ضرورية في المؤسسات الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل؛
- أنها تمكن وتساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه؛
- أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية كما تحول دون تكرار لبعض الخطوات؛
- يمكن لمساعد للمدقق أن يتمم العمل دون عناء أو ضياع وقت في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل.

بالرغم من هذه المزايا يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية وتحد من قدرة المتدرب على الابتكار والتجديد، ولكن يمكن ملاقاة هذا العيب إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة، واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة حذفا كانت أو إضافة، كذلك على المدقق أن يقوم بمراجعة البرنامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسبا من التعديلات.

- **برامج تدقيق متدرجة:** في هذا النوع من البرامج يتم تحديد الخطوط العريضة لعملية التدقيق، أما التفاصيل وكمية الاختبارات وما شابه فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق وذلك طبقا لظروف الحال أي أنه يتماشى مع ما تستجد به عملية التدقيق، وميزة هذا النوع من البرامج أنه يترك لموظفي مكتب التدقيق مجالا واسعا لاستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية في اتباع ما يرونه ضروريا ومناسبا من الخطوات والأساليب.

2. تنفيذ عملية التدقيق: ويمكن توضيح الأعمال التي يقوم بها المدقق خلال هذه المرحلة وذلك كما يلي:

1.2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يكتسي نظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة لما له من دور في حماية أصول المؤسسة والمساهمة في تحقيق أهدافها، لذلك يعمل المدقق على فهم وتقييم هذا النظام لمعرفة أوجه القصور فيه وإعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة وضعف.[1]

✓ **مفهوم نظام الرقابة الداخلية:** يقصد بذلك "النظام الذي يتكون من خطة المؤسسة وجميع الإجراءات المعتمدة والمتبعة داخل المؤسسة وذلك من أجل حماية أصولها والتحكم في دقة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى رفع وتحسين الأداء وضمان التطبيق والالتزام بتعليمات الإدارة."[2]

كما عرفت الرقابة الداخلية بأنها تلك "السياسات والإجراءات التي تتبانها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان على الوصول إلى هدفها المتمثل في ضمان التنفيذ العملي المنظم واللازم للعمليات، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية وحماية الموارد واكتشاف الاحتيال والخطأ ومنعهما وضمان دقة السجلات المحاسبية واكتمالها، وتهيئة معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب."[3]

---

[1] Reguig Abdelmalek, Ben tabet Bouziane, **L'audit De La Paie, Quelle Approche Adoptée Par Le Commissaire Aux Comptes Dans Le Contexte Algérien**, Revue Des Etudes Financières, Comptabilité Et Administratives, Numéro 5, Université oum El Bouaghi, Algérie, 2016, P 16.

[2] Mokhtar Belaiboud, **Pratique De L'audit**, Edition Berti, Alger, Algérie, 2011, P 23.

[3] حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 24، العدد1، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص 265.

✓ **أهداف نظام الرقابة الداخلية:** من أبرز أهداف وجود نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة ما يلي:[1]

- ضمان صحة ومصداقية المعلومات وزيادة قدرة الاعتماد عليها؛
- حماية الأصول والسجلات من المخاطر كالسرقة، التلف والضياع؛
- تنمية الكفاية الإنتاجية والاستخدام الأمثل للموارد؛
- التشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة؛
- الحد من الأخطاء والغش والمخالفات وسوء الاستخدام.

✓ **أدوات نظام الرقابة الداخلية:** يرتكز نظام الرقابة الداخلية على ثلاث أدوات رئيسية وهي:[2]

- **الرقابة الإدارية:** وهي تشمل خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة وتتبع حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة وتقارير الأداء،[3] ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية:[4]
  - الموازنات التخطيطية؛
  - التكاليف المعيارية؛
  - الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية؛
  - تقارير الكفاية الدورية؛
  - دراسات الحركة والزمن؛
  - الرقابة على الجودة؛
  - نظام تقييم الأداء؛
  - البرامج التدريبية.
- **الرقابة المحاسبية:** تشمل مجمل الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية وهي تهدف إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية لزيادة درجة الاعتماد عليها، وتعتبر الإدارة المالية بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية،[5] ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية:[6]
  - استخدام حسابات المراقبة؛

---

[1] إبراهيم يوسف جويفل العبادي، **دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الإنفاق الحكومي**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 2، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2014، ص 270.

[2] مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص175.

[3] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص ص 328.

[4] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 89-88.

[5] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 21.

[6] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 90.

- استخدام موازين التدقيق الدورية والفرعية؛
- استخدام أسلوب المصادقات؛
- مذكرات التوفيق مع البنك؛
- اعتماد العمليات بواسطة أفراد مسؤولين واعتماد قيد التسوية وتصحيح الأخطاء بواسطة فرد آخر مسؤول؛
- فصل واجبات الإدارة المالية عن الإدارات الأخرى؛
- توافر نظام مستندي سليم؛
- اتباع نظام الجرد المستمر والجرد المفاجئ؛
- التدقيق الداخلي.

- **الضبط الداخلي**: يعتمد على مجموعة من الإجراءات التي تقوم على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات بالإضافة إلى فصل الواجبات والمهام المتعارضة، بحيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية ومستمرة مع عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد فهو يهدف إلى ضمان السير الحسن للعمل.[1]

✓ **خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المدقق بفحص وتقييم هيكل وإجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق، لتحديد مدى قوة النظام ومكامن الضعف فيه وذلك وفق الخطوات التالية:[2]

- **تخطيط أعمال فحص نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المدقق بتخطيط أعمال فحص نظام الرقابة الداخلية، لأغراض إبداء الرأي في هيكلها، ويمكن له أن يحقق ذلك عن طريق فحص المستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة عن مدى فعالية هذا النظام، وعن طريق إجراء الاستفسارات الملائمة، بحيث أنه عند قيامه بتخطيط أعمال تكليفه كمرحلة تمهيدية يقوم بفحص تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، آخذا بعين الاعتبار طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة والقوانين واللوائح التي تخضع لها، ودراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وشكلها القانوني وهيكل رأسمالها، وعلى المدقق أن يأخذ في الاعتبار مدى وجود إدارة للتدقيق الداخلي بالمؤسسة، حيث أن وجود إدارة للتدقيق الداخلي يعني متابعة مستمرة لهيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة للتأكد من فعالية وكفاءة تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية؛

- **الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية:** يحصل المدقق على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية وذلك عن طريق حصوله على معلومات تفصيلية وكاملة عن المعلومات التي تتدفق داخل النظام المحاسبي والتي تتضمن كافة العمليات والمبادلات التي قامت بها المؤسسة، والحصول كذلك على المعلومات الخاصة بأنشطة الرقابة الداخلية في المؤسسة والتي يتم القيام بها لتحقيق أهداف الرقابة، وللحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية يجب عليه أن يفهم مكونات هذا النظام والتي تتضمن بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة، وأن يتعرف على مدى تنفيذ تلك المكونات في الواقع العملي؛

[1] عطا الله سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 50.

[2] محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص ص 61-73.

يمكن للمدقق أن يقوم بعمل العديد من الاستفسارات وأن يطلب ويطلع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالسياسات والنظم المطبقة في المؤسسة للحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية، وهناك العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لفهم ودراسة هيكل الرقابة الداخلية نذكر منها:[1]

- **الاستبيان:** يضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وردها للمدقق الذي بدوره يتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل؛

يتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات بـ (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة وتدل الإجابة بـ (لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية، ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق وتوفير الوقت، كما أن معظم الموظفين يفضلون هذه الطريقة بخلاف الاستفسارات الشفوية التي تعطي الانطباع للموظف بأنه محل استجواب؛

- **التقرير الوصفي:** يقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية، وهي طريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما، ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة، ومن عيوبه أنه من الصعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة الداخلية وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير؛
- **دراسة الخرائط التنظيمية:** كما يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المؤسسة مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المؤسسة كالمبيعات والنقدية والأجور، ومن عيوب هذه الطريقة صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، لأن الخرائط تظهر الوقائع عادية أما الإجراءات غير العادية فلا تظهرها بالرغم من كونها مهمة في بعض الأحيان والحالات؛
- **فحص النظام المحاسبي:** هنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها والاحتفاظ بها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية، وكل القوائم التي تمكنه من الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبرى وبخاصة إذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه؛
- **الملخص التذكيري:** يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان، وميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال النقاط المهمة، أما عيوبها فتنحصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة المعني كما أنها لا تنطبق على المؤسسات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة إلى كون هذا الملخص يعتبر أمره متروكا لكل مدقق على حدى يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

- **تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية:** يعمل المدقق على تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، وذلك بتقييم فيما إذا قد تم تصميمه بصورة سليمة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر، ويجب على المدقق عند تقييمه لمدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أن يتفهم بصورة جيدة أساسيات وإجراءات الرقابة داخل كل

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 176-178.

عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية الخمس، والتي تمثل الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادرة عن لجنة رعاية المؤسسات الأمريكية (COSO) والتي تطرقت إلى مكونات الرقابة الداخلية،[1] وهي بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصالات والمتابعة والتي تشتمل على مجموعة من السياسات والإجراءات:[2]

- **بيئة الرقابة:** تشتمل السياسات والإجراءات المرتبطة ببيئة الرقابة وعلى مدى مشاركة لجنة التدقيق ومجلس الإدارة في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية وفلسفة الإدارة ونمط التشغيل والهيكل التنظيمي وكيفية تحديد السلطات والمسؤوليات وسياسات وممارسات الأفراد، ونظام الرقابة الإدارية في المؤسسة، بالإضافة إلى العديد من العوامل الخارجية التي تؤثر على عمليات المؤسسة مثل البنك المركزي أو أسواق المال، أو الأجهزة الحكومية كالهيئات القائمة بشؤون البيئة؛
- **تقييم المخاطر وأنشطة الرقابة:** تشتمل السياسات والإجراءات المرتبطة بتقدير وتقييم المخاطر على السياسات والإجراءات الخاصة بالتأكد من عدم وجود أي معاملات لم يتم تسجيلها في الدفاتر، وكذلك السياسات والطرق المتعلقة بتحديد التقديرات الهامة في القوائم المالية، وأساليب تحديد المعاملات والأحداث ذات الخطر المرتفع والتي تؤثر على مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وكذلك الأساليب والإجراءات التي تتبعها الإدارة لتقدير أهمية تلك المخاطر وتحديد احتمال حدوثها والتعرف على الإجراءات الملائمة التي تتخذها الإدارة لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها، ودراسة الأحداث والظروف الخارجية التي قد تؤثر على مقدرة الإدارة على تسجيل عملياتها وإعداد قوائم مالية بصورة سليمة؛
- **نظام المعلومات والاتصال:** أما ما يتعلق بالسياسات والإجراءات المرتبطة بنظام المعلومات والاتصال، فهي السياسات التي تحقق توصيل للمعاملات التي تمت بصورة سليمة وفي توقيت مناسب بما يسمح بالإفصاح السليم عنها في القوائم المالية؛
- **أنشطة الرقابة:** تتمثل السياسات والإجراءات المرتبطة بأنشطة الرقابة في الفصل بين الواجبات وتقسيم الأعمال، وبالتالي تخفيض احتمال حدوث الأخطاء أو الغش، وكذلك وجود إجراءات كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات المحاسبية، وفي حالة استخدام الحاسب الآلي لا بد من وجود إجراءات كافية لحماية الحاسب الآلي وملفات البيانات، وضمان عدم سرقة البيانات والتلاعب فيها؛
- **المتابعة:** تتضمن السياسات والإجراءات المتعلقة بمتابعة هيكل الرقابة الداخلية في متابعة أنشطة الرقابة لمعرفة ما إذا كان تصميم هيكل الرقابة الداخلية ما زال ملائم أم لا لظروف التشغيل المالية للمؤسسة، وكذلك متابعة مدى قيام إدارة التدقيق الداخلي بمتابعة مدى فعالية وملائمة هيكل الرقابة الداخلية.

- **اختبار وتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية:** يقوم المدقق بتقييم واختبار مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، ويتطلب ذلك اختبار وتقييم السياسات والإجراءات الخاصة بكل جزء من الأجزاء التي يتكون منها هيكل الرقابة الداخلية بهدف معرفة كيفية تطبيق الإجراءات والسياسات المتعلقة بالرقابة، ومدى الثبات في تطبيقها، مع تحديد الأفراد المكلفين بتطبيق تلك السياسات والإجراءات وتحديد موقعهم في الهيكل التنظيمي وذلك بهدف الحصول على أدلة كافية وملائمة تمكنه من إبداء رأيه عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وتتمثل الاختبارات

[1] رشا بشير الجرد، **أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلة الجامعة، المجلد 3، العدد 15، جامعة الزاوية، ليبيا، 2013، ص 226.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص 158-159.

المتعلقة بتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية في القيام بالاستفسار من موظفي المؤسسة كالاستفسار من رئيس قسم الخزينة والمدير المالي للمؤسسة عن اللائحة الخاصة بصرف النقدية وتحصيل النقدية والحد الأقصى للنقدية، ومن المسؤول عن التسجيل في دفاتر الخزينة، ومن المسؤول عن توريد النقدية إلى البنك وتفيد تلك الاستفسارات في الحكم على مدى فعالية تشغيل نظم الرقابة الداخلية على الخزينة، كما يمكن أن يقوم باختبار المستندات والتقارير المحاسبية من أجل معرفة مدى اكتمالها وتطابقها مع ما هو وارد بالسجلات، كتدقيق إشعار الإضافة للبنك وأذون الصرف وأذون التحصيل مع سجلات الخزينة للتحقق من سلامة تشغيل إجراءات الرقابة على الخزينة؛

- **إعداد تقرير المدقق عن التصديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية:** وفقا للإصدارات الأمريكية يمكن للمدقق إبداء رأيه في تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وذلك بعد تقييمه للأدلة التي أمكن الحصول عليها وسنفرق بين حالتين، الحالة الأولى هي إعداد الإدارة لتقرير مستقل أو منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، والحالة الثانية هي إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه للمدقق عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بدلا من إعداد تقرير منفصل ويمكن توضيح ذلك كما يلي:
  - **الحالة الأولى: إعداد الإدارة لتقرير منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية:** هذه الحالة على المدقق المكلف بالتصديق على هذا التقرير، أن يقوم بإعداد تقرير مستقل للتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية؛
  - **الحالة الثانية: إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه للمدقق عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة بدلا من إعداد تقرير مستقل:** ففي هذه الحالة يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى هذا الخطاب أو الإقرار المرسل إليه من إدارة المؤسسة وذلك في الفقرة الافتتاحية للتقرير.

2.2. اختبارات التحقق الأساسية: تعتمد اختبارات التحقق الأساسية مباشرة على اختبار أرصدة الحسابات الظاهرة بالقوائم المالية ومجموعة العمليات المالية لاكتشاف التحريفات الجوهرية في تلك القوائم، ويقوم المدقق بأداء اختبارات التحقق الأساسية التالية:[1]

- ✓ **اختبارات التحقق من العمليات:** عندما يقوم المدقق بأداء اختبارات التحقق من العمليات فإنه يعمل على فحص المستندات القائمة التي تؤيد العمليات المالية لأحد أرصدة الحسابات، أو مجموعة العمليات لاكتشاف التحريفات الجوهرية، فعند قيامه باختبارات التحقق الأساسي من وجود عمليات وأحداث اقتصادية حدثت خلال فترة معينة فإن المدقق سوف يحدد ما إذا كانت هناك عمليات أخرى مرتبطة بعملية يقوم بتدقيقها قد تم تسجيلها كقيود في يومية المؤسسة أم لا، عن طريق فحص مستند تلك العملية، ويري الكثير أن القيام باختبارات التحقق من العمليات المالية تعتبر إجراءات تدقيق مهمة جدا وذات قيمة كبيرة؛
- ✓ **اختبارات التحقق من الالتزام بالنظم الرقابية:** على المدقق بالموازاة مع قيامه باختبارات التحقق أن يقوم باختبار الالتزام بالنظم الرقابية، فعلى الرغم من أن كل من اختبارات التحقق من العمليات المالية واختبارات الالتزام بالنظم الرقابية يعتمد على اختبار العمليات المالية، إلا أن هدفها مختلف حيث أن اختبارات التحقق الأساسية من العمليات

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 481-490.

توفر دليل إثبات مباشر عن القيم التي تؤثر على الرصيد الظاهر في القوائم المالية، أما اختبارات الالتزام بنظم الرقابة الداخلية فهي تحدد ما إذا كان الإجراء الرقابي المقرر مازال يعمل لمنع أو اكتشاف التحريفات في رصيد القوائم المالية.

3.2. الإجراءات التحليلية: تعتبر المراجعة التحليلية أحد وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المدقق وتتعدد إجراءات المراجعة التحليلية من عقد مقارنات بين مختلف البيانات بالإضافة إلى استخدام الطرق والوسائل الاحصائية.

✓ **مفهوم الإجراءات التحليلية:** هي عبارة عن "مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينهما وتحديد مدى اعتماد المدقق على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الجمع بينهما".[1]

✓ **أنواع الإجراءات التحليلية:** تتمثل الإجراءات التحليلية التي يقوم المدقق خلال ممارسته لأعماله التدقيقية في الإجراءات التالية:

- **أسلوب مقارنة البيانات:** يعتبر اختيار واستخدام الإجراءات التحليلية الملائمة أهم خطوة نحو التطبيق السليم لهذا الأسلوب ومن أكثر هذه الأساليب شيوعا:[2]

○ **مقارنة بيانات المؤسسة في السنة محل التدقيق ببيانات الفترة السابقة المماثلة لنفس المؤسسة:** ومثال ذلك:

– **مقارنة أرباح السنة الحالية مع أرباح السنة السابقة:** يقوم المدقق عادة بمقارنة الأرباح المحققة للسنة الحالية والتي هي محل التدقيق، مع الأرباح المتعلقة بالسنوات السابقة فالانخفاض في الأرباح أو وجود أرباح أكبر بكثير من السنوات السابقة من شأنه أن يثير انتباه المدقق، وعلى الرغم من كون هذه الأرباح أو الخسائر قد تعود للتغير في الظروف الاقتصادية إلا أنه قد تكون مؤشر على وجود تحريفات أو أخطاء في القوائم المالية؛

– **مقارنة أرصدة السنة الجارية مع أرصدة السنة السابقة:** يتم ذلك عن طريق إدراج أرصدة ميزان المراجعة للسنة السابقة في عمود منفصل، وأرصدة ميزان المراجعة للسنة الحالية في عمود مقابل ليقرر المدقق ما إذا يوجد حساب يحتاج إلى اهتمام أكثر من باقي الحسابات بسبب وجود تغير جوهري في رصيده، فملاحظة المدقق مثلا لزيادة في مصاريف معينة بالمقارنة مع السنة السابقة يدفعه لطلب تفسيرات حول تلك الزيادة، وماهية الأسباب المؤدية لذلك وهل يرجع ذلك إلى الاستخدام المتزايد لمصاريف معينة أو إلى خطأ في الحساب بسبب خطأ في التصنيف؛

– **مقارنة تفاصيل الرصيد مع التفاصيل المماثلة للسنة السابقة:** يرى الكثير من المهتمين أنه إذا لم توجد تغيرات جوهرية في نشاط العميل في السنة الحالية فإن كثير من التفاصيل التي تتكون منها الإجماليات الظاهرة في القوائم المالية يجب أن تظل أيضا بدون تغير، لذلك فإنه بمقارنة مختصرة لتفاصيل الفترة الجارية مع نفس تفاصيل السنة السابقة يمكن أن يوضح الحسابات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وهذا النوع من المقارنات يتم بمقارنة البيانات المتعلقة بفترة معينة مثل مقارنة الإجماليات الشهرية للسنة الجارية بإجماليات نفس الشهور في السنة السابقة مثل، مبيعات شهر معين لسنة (ن) مع مبيعات نفس الشهر من سنة (ن+1)؛

[1] عصام قريط، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 1، جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص 435.

[2] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 202-209.

– **مقارنة النسب المالية للسنة الجارية بنسب السنوات السابقة:** تعرف النسب المالية على أنها عبارة عن "الرابط بين عنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية، كنسب السيولة والربحية وغيرها ويساعد هذا الأسلوب في اكتشاف بنود غير عادية تستوجب البحث والاستفسار"،[1] ويمكن حساب العديد من النسب عن طريق نسبة رصيد (بند) معين من رصيد آخر، غير أنه يجب مراعاة أن تكون هناك علاقة منطقية بين الرصيدين المراد حساب النسبة لهما، وقد يظهر الرصيدين في نفس القائمة المالية مثل نسبة هامش الربح الإجمالي حيث يتم حسابها بقسمة مجمل الربح على المبيعات، فكل من هذين البندين يظهران بقائمة الدخل، أو نسبة تكلفة المبيعات للمبيعات وقد يتم حساب النسب باستخدام بيانات قائمتين مختلفتين مثل نسبة أو معدل دوران المخزون الذي يتم حسابه بقسمة المبيعات أو تكلفة المبيعات على متوسط قيمة المخزون، فالمبيعات أو تكلفة المبيعات من حسابات قائمة الدخل في حين أن المخزون من حسابات قائمة الأصول؛

- **مقارنة بيانات المؤسسة محل التدقيق بالنتائج المتوقعة باستخدام البيانات غير المالية:** لا تقتصر مقارنة البيانات الفعلية للسنة محل التدقيق بالنتائج المتوقعة المحسوبة على أساس بيانات مالية فقط، وإنما يمكن استخدام بيانات غير مالية في عملية المقارنة، فالمدقق يستطيع أن يقدر الإيراد المتوقع وبمقارنته مع الإيراد الفعلي يستطيع أن يحكم على معقولية الإيراد الفعلي، وما إذا كان هناك فروق جوهرية تتعلق بالإيراد المصرح، كما يمكن للمدقق أن يتأكد من مصاريف الأجور عن طريق مقارنتها مع عدد العمال؛
- **مقارنة بيانات المؤسسة مع النتائج المتوقعة والتي سبق تحديدها بواسطة المؤسسة:** يتم ذلك عن طريق عقد مقارنة بين النتائج المحققة مع الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة محل التدقيق؛
- **مقارنة بيانات المؤسسة مع النتائج المتوقعة والتي سبق تحديدها بواسطة المدقق:** ويتم ذلك عن طريق قيام المدقق بإعداد تقدير لما يجب أن يكون عليه رصيد الحساب عن طريق ربطه ببعض أرصدة الحسابات الأخرى، أو عمل تنبؤات مبنية على بعض الاتجاهات السابقة، فيمكن للمدقق أن يتأكد من رصيد حساب العمولات عن طريق ضرب نسبة العمولة في المبيعات مما يعطي للمدقق نظرة عن مدى صحة ما هو مدون في الحساب؛
- **مقارنة بيانات المؤسسة محل التدقيق ببيانات الصناعة أو القطاع التي تعمل به:** من أهم المزايا التي تعود على المدقق عند مقارنة بيانات العميل مع بيانات الصناعة التي يعمل بها، هي أنها تساعده على فهم أعمال العميل وبيان احتمالات الفشل المالي الذي قد يواجهه في المستقبل القريب، فهي تساعده على فهم أوجه الإنفاق المالي للمؤسسة، غير أنه يعاب على هذه الطريقة أنها عبارة عن متوسطات عامة لذلك فإن المقارنة معها قد لا تكون ذات مغزى كبير، بالإضافة إلى اختلاف الطرق المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات المختلفة ما قد يؤثر على إمكانية قابلية البيانات للمقارنة.[2]

- **استخدام الأساليب الإحصائية:** يمكن استخدام عدد من الأساليب الإحصائية في الإجراءات التحليلية مما يساعد على تفسير النتائج على أساس موضوعي، ومن أكثر الأساليب الإحصائية أسلوب الانحدار الذي يستخدم لتقييم معقولية الرصيد وذلك عن طريق الربط بين الحساب الذي يريد الحكم على معقوليته (المتغير التابع) وبعض

[1] عبد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة "دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، جامعة الأنبار، العراق، 2006، ص 9.

[2] ثناء القباني، **المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 122-123.

الحسابات الأخرى (المتغير المستقل)، وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي يستطيع المدقق الحكم فيما إذا كان معقولا أم لا، فإذا اختلفت القيمة المتنبأ بها اختلافا كبيرا عن القيمة الفعلية الظاهرة بالدفاتر والقوائم المالية، عندئذ يتأكد أن هناك احتمال كبير لوجود أخطاء وتحريفات جوهرية في هذا الحساب لذلك يقوم بتخصيص جهد أكبر ويتوسع أكثر في فحص هذا الحساب،[1] كما يستخدم المدقق أساليب احصائية أخرى مثل السلاسل الزمنية والمسار الحرج.[2]

4.2. أدلة الإثبات: يسعى المدقق إلى الخروج برأي فني محايد حول ما تدعيه إدارة المؤسسة حول صدقية وموثوقية ما تنشره من قوائم ولكي يتمكن من أداء عمله بدقة وجب عليه جمع قرائن وإثباتات لجميع الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة وهو ما يعرف بأدلة الإثبات في التدقيق، ويقصد بها "المعلومات التي يحصل عليها المدقق خلال ممارسته لمهمته للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية التي تنشرها المؤسسة محل التدقيق". [3]

5.2. استخدام المعاينة في التدقيق: وتجدر الإشارة إلى أن المدقق يمكنه اللجوء إلى استخدام عينات التدقيق خلال تطبيق إجراءاته للحصول على أدلة إثبات حيث يتم تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100 % من المفردات داخل رصيد الحساب أو مجموعة العمليات بما يمكنه من الحصول على أدلة الإثبات وتقييم بعض صفات المفردات المختارة لغرض المساعدة في الوصول إلى استنتاج بشأن المجتمع ككل.[4]

6.2. أوراق العمل في التدقيق: يخصص المدقق الجزء الكبير من وقته لتخطيط وإعداد ومراجعة أوراق العمل، فخلال مدة عمله يتشكل لدى المدقق مجموعة كبيرة من الوثائق والأدلة التي تساعده في أداء مهمته والتي يخصها بتنظيم وفق قواعد متعارف عليها.

✓ **مفهوم أوراق العمل:** وتشمل كل "الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق، لإظهار ما قام به من عمل، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص".[5]

✓ **أنواع أوراق العمل:** وتضم هذا الملفات الأرواق والمستندات والبيانات الدائمة والجارية لعملية التدقيق ولذا فهي تنقسم إلى نوعين من الملفات هي الملف الدائم والملف الجاري،[6] وهي كما يلي:

- **الملف الدائم:** ويشمل هذا الملف البيانات الخاصة بالمؤسسة، والمذكرات الدائمة والمستمرة الأثر، وسمي بالملف الدائم نظرا لأنه يتضمن بيانات سوف تستمر لعدة سنوات ونذكر منها: [7]
  - نبذة تاريخية عن المؤسسة والتطورات التي مرت بها منذ التأسيس؛
  - صورة عقد الاتفاق بين المدقق والمؤسسة للسنوات السابقة؛

---

[1] منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 209-210.

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 468.

[3] بروبة إلهام، **تأثير إستخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة– ENICAB"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية (منشورة)، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015، ص 86.

[4] مسعود صديقي، محمد حسن خمقاني، **المراجعة وأسلوب العينة الاحصائية**، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد 1، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014، ص 196.

[5] محمد سمير الصبان، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص ص 377-378.

[6] ثناء القباني، مرجع سابق، ص 146.

[7] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 144-146.

- القانون الأساسي وعقد تأسيس المؤسسة؛
- النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة والفروع أو الأقسام أو المؤسسات التابعة؛
- تقارير التدقيق للسنوات السابقة؛
- الدفاتر المحاسبية والحسابات الختامية؛
- النظام الإداري وأسماء الرؤساء ومن لهم حق التوقيع؛
- بيان برأس المال؛
- ملخص بالعقود المستمرة والالتزامات طويلة الأجل التي ارتبطت المؤسسة بأدائها؛
- الجوانب الفنية في المؤسسة؛
- ملخص القرارات الهامة التي أصدرها مجلس الإدارة، والجمعية العامة مما لها صلة بالحسابات والمركز المالي للمؤسسة.

- **الملف الجاري:** ويعد هذا الملف لحفظ المستندات والبيانات ووصف للإجراءات المؤداة ضمن عملية التدقيق والمتعلقة بالتدقيق للسنة الحالية،[1] ويتضمن هذا الملف كحد أدنى ما يلي:[2]

- نسخة من التقرير النهائي عن عملية التدقيق؛
- المصادقات والشهادات التي تم الحصول عليها من الغير وجميع المراسلات؛
- محاضر الجرد المختلفة، وكشوف التسويات الجردية؛
- الكشوف التحليلية للإيرادات والمصروفات والكشوف التحليلية لمفردات المركز المالي؛
- التقارير الدورية عن سير إجراءات التدقيق التي يعدها أفراد هيئة التدقيق والملاحظات المتعلقة بها؛
- نسخة من الإقرار المقدم حول ضريبة الدخل؛
- نسخة من تقرير المدقق بنتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية؛
- موازين التدقيق، وصورة الحسابات الختامية والميزانية؛
- ملخص لمحاضر جلسات الإدارة والجمعية العامة خلال السنة موضوع التدقيق؛
- برنامج التدقيق الذي تم إعداده.

✓ **معايير إعداد أوراق العمل:** نجد أن المعايير الشائعة لإعداد أوراق العمل هي:[3]

- يجب أن يكون لكل عنصر يظهر في أوراق العمل هدف مرتبط بالمهام التي يقوم بها المدقق وكذلك يجب أن يكون هذا واضحا ليس للمدقق فقط وإنما كذلك للآخرين الذين لهم فرصة الاطلاع على هذه الأوراق؛
- عدم ترك أي تساؤلات أو علامات استفهام أو أية نقاط أو ملاحظات غير كاملة في أوراق العمل؛
- إمكان الاعتماد على مساعدة موظفي العميل في إعداد بعض أنواع أوراق العمل، ولكن لا يعتمد عليها المدقق إلا بعد اختبارها للتأكد من سلامتها؛

[1] وليم توماس، أمرسون هناي، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ج1، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 1997، ص 271.

[2] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 170.

[3] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 181-182.

- يجب بيان مصادر الأرقام أو أية معلومات أخرى تتضمنها أوراق العمل بحيث يتم تخصيص مكان معين في ورقة العمل لبيان هذا المصدر؛
- يجب أن تتضمن كل ورقة من أوراق العمل سردا لما يجب أن يتم عمله وذلك في صيغة واضحة وسهلة؛
- يجب أن يكون لأوراق العمل عنوان يتضمن اسم العميل والفترة التي تغطيها أعمال التدقيق التي قام بها المدقق وأخيرا توقيعه باعتباره معدا لها وتاريخ الاعداد.

✓ **ملكية وحماية أوراق العمل**: إن أوراق العمل التي يعدها المدقق بخصوص فحصه للقوائم المالية للعميل تعتبر بصفة عامة مملوكة له، وعادة لا يدعي العميل ملكية أوراق العمل ولا يحق له أن يطلبها، بغض النظر عن حقيقة أنه يدفع أتعابا للمدقق مقابل قيامه بأعمال التدقيق التي أعدت من أجلها هذه الأوراق، ويجب أن يسلمها في حالة طلبها من قبل المحكمة أو لأي أمر قانوني آخر وهذا يعني أن المعلومات التي يحصل عليها المدقق أثناء قيامه بفحص القوائم المالية يمكن أن تستخدم ضده أو ضد العميل في أي نزاع قانوني،

وعلى الرغم من أن أوراق العمل مملوكة للمدقق فإنه يجب عليه الالتزام بمتطلبات سرية معلومات العميل التي ينص عليها دستور آداب وسلوك المهنة، وباعتبار أن أوراق العمل تعتبر تدعيما للرأي المهني الذي يبديه المدقق في القوائم المالية، وتشتمل على معلومات سرية عن عمليات المؤسسة محل التدقيق، لذلك من الضروري في جميع الظروف أن توجد رقابة على أوراق العمل، فيجب أن توضع في خزائن أو صندوق يمكن إغلاقه بإحكام بالإضافة إلى اتخاذ بعض الإجراءات لحمايتها من أخطار الحريق والتلف.[1]

✓ **أهداف أوراق العمل**: يمكن إيجاز أهداف أوراق العمل في النقاط الآتية:[2]

- تعزيز وتأييد رأي وتقرير المدقق؛
- المساعدة في تنفيذ عملية التدقيق بيسر وسهولة؛
- المساعدة في تخطيط برنامج التدقيق وفي تنفيذه ولفترات لاحقة؛
- المساعدة في متابعة أعمال التدقيق والإشراف على تنفيذها؛
- زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق؛
- تسجيل ما تم من أعمال وما ظهر من مشاكل واجهت فريق التدقيق والأسلوب المتبع لحلها؛
- تعتبر أوراق العمل كمصدر للمعلومات سواء في إعداد التقارير أو الإجابة عن أي استفسارات؛
- المساعدة في تحقيق التنمية المهنية للمدققين المبتدئين أو المساعدين.

✓ **مذكرات التدقيق**: هناك بعض الأمور التي قد تعترض المدقق أثناء قيامه بعملية التدقيق وتحتاج إلى استفسارات وإيضاحات فيقوم بتدوينها في سجل خاص ومن هذه الملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل: [3]

- ما يحصل عليه المدقق من بيانات شفوية من مديري المؤسسة؛
- بيان بالمستندات المفقودة أو غير المستوفاة؛

[1] عوض لبيب، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 208.

[2] السيد محمد، مرجع سابق، ص 334.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 20-21.

- أرصدة الحسابات؛
- كشف بالأخطاء التي عثر عليها؛
- كشف بالمسائل التي يريد المدقق استكمالها في مرات قادمة؛
- كشف بما وجده من ثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية؛
- المسائل التي يريد المدقق المساعد الرجوع فيها إلى المدقق الرئيسي؛
- المسائل التي حرر بها المدقق مراسلات من المؤسسة؛
- الاقتراحات والتعديلات التي قد يرى المدقق ضرورة إدخالها على برنامج التدقيق؛
- التحفظات التي يرى المدقق وجوب إثباتها في تقريره.

المطلب الثالث: إبداء الرأي حول القوائم المالية

يعتبر إعداد التقرير الخطوة الأخيرة لعملية التدقيق، فلا يمكن إعداد هذا التقرير إلا بعد استكمال المدقق لجميع الإجراءات واختبارات الفحص الأساسية وتحديد النتائج التي توصل إليها من خلال الفحص والتقييم وتمثل هذه الخطوة المرحلة الأخيرة من الأعمال التي يقوم بها المدقق وهي تقدم حصيلة لتلك الأعمال.

بعد إنهاء المدقق لأعماله يتوجب عليه إعداد تقرير يوضح فيه رأيه فيما يتعلق بالنتائج التي تم التوصل إليها بعد قيامه بمختلف أعماله التدقيقية ويمكن التطرق إلى تقرير المدقق كما يلي:

1. مفهوم التقرير: شهد تقرير المدقق تطورات متعددة في الشكل والمضمون وذلك انسجاما مع تطورات مهنة التدقيق ومحاولات الهيئات المهنية المختلفة إيجاد نموذج مقبول بشكل واسع ويلبي احتياجات جميع المستخدمين لهذا التقرير،[1] ويمكن تعريف هذا التقرير على أنه "وسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية ويشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المدقق ما قام به من إجراءات وما تم التوصل إليه من نتائج ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية، وتنبع أهمية تقرير المدقق من كونه الوسيلة التي يستطيع من خلالها التعبير عن رأيه حول القوائم المالية التي تعدها الإدارة، كما يعد التقرير أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد المسؤوليات سواء منها المدنية أو الجنائية".[2]

2. أنواع التقارير: تنقسم أنواع التقارير إلى:[3]

1.2. التقرير النظيف: يبين المدقق في حالة إبداء الرأي النظيف موافقته حول سلامة عرض القوائم المالية كلها بدون أي تحفظ أو تقصير حول ما تم عرضه في تلك القوائم أو في محتوياتها أو بأحد عناصرها ويعني إبداء الرأي النظيف اقتناع المدقق أساسا بالعناصر التالية:

✓ إعداد التقارير المالية وفقا لقواعد محاسبية محددة ومقبولة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي:

---

[1] إبراهيم محمد عتيق، محمد أحمد تلالوه، **أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 3، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2016، ص 549.

[2] حسام الدين خداش، إبراهيم سليمان عمر الزوي، محمود نصار، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات**. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 4، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2011، ص 597.

[3] السيد محمد، مرجع سابق، ص ص 370-395.

- الاقتناع بملائمة القواعد المحاسبية لطبيعة عمل المؤسسة وطبيعة المعلومات التي تحتويها وتعبر عنها التقارير المالية؛
- الاقتناع بملائمة المعلومات المالية والإيضاحات المرفقة بالتقارير المالية واكتمالها؛
- اقتناع المدقق بأن المؤسسة تراعي تطبيق قواعد المحاسبة المستخدمة بصورة مماثلة خلال الفترة أو الفترات التي تعبر عنها القوائم؛
- الاقتناع بعرض القوائم والتقارير المالية بصورة واضحة ومفهومة بالنسبة لقرائها ولا تقبل التأويل أو التمويه؛

✓ عدم اكتشاف أي مخالفات للقوانين أو النظم أو اللوائح الخاصة بالمؤسسة موضع التدقيق وعدم مخالفة هذه اللوائح للقوانين التي تصدر على مستوى الدولة؛

✓ عدم وجود أي قيود هامة تمنعه من الالتزام بقواعد وسلوك المهنة وأداء عمله بحرية وحيادية كاملة سواء كانت هذه القيود خاصة بالمدقق أو خاصة بالمؤسسة محل التدقيق، أو بظروف معينة تواجه المدقق.

2.2. التقرير المتحفظ: وفي هذه الحالة يوضح هذا الرأي موافقة المدقق وإعلانه عن توفر القناعة الإيجابية المهنية اللازمة بعرض القوائم المالية وفقا للقواعد المحاسبية ولكن مع استثناء بعض الحالات التي تستلزم التحفظ حيالها ويرتبط هذا الرأي بوجود بعض المخالفات أو التحفظات الهامة ولكنها ليست جوهرية ومن بينها ما يلي:

✓ تحفظات ومخالفات محاسبية تتعلق بعرض القوائم المالية منها:

- عدم اقتناع المدقق بملائمة القواعد المحاسبية المطبقة؛
- عدم الإفصاح المناسب في القوائم المالية؛
- مخالفة مبدأ الثبات في تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية؛
- عدم التطبيق الفني السليم للقواعد والمبادئ المحاسبية؛

✓ تحفظات في التدقيق هامة لكنها ليست جوهرية تحول دون إمكانية المدقق من تطبيق القواعد المهنية المتعارف عليها؛

✓ تحفظات ناتجة عن اكتشاف مخالفات هامة للنظم والقوانين واللوائح في المؤسسة محل التدقيق.

3.2. التقرير السلبي: ويوضح الرأي السلبي أو المعارض أن المدقق تتوفر لديه القناعة التامة بوجود مخالفات أو تقصير جوهري في عرض القوائم المالية وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها سواء من حيث:

✓ **الشكل:** خاصة فيما يتعلق بعرض عناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصروفات؛

✓ **المضمون:** خاصة فيما يتعلق بمرحلة القياس المحاسبي لعناصر المصروفات والإيرادات مما يترتب عليه أن الحسابات الختامية لا تعبر عن النتيجة الحقيقية لعمليات المؤسسة خلال فترة معينة، وأن الميزانية لا توضح حقيقة المركز المالي للمؤسسة في تاريخ محدد، ويعني ذلك أن المدقق لا يستطيع إبداء الرأي بالموافقة على أن عرض القوائم المالية تم وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة، وعليه يمكن القول أن التقرير السلبي قد يصدر من المدقق للأسباب التالية:

- إتباع طرق محاسبية غير سليمة؛
- تطبيق الطرق المحاسبية بشكل خاطئ؛
- إغفال أحد العناصر الرئيسية من عناصر القوائم المالية؛

4.2. الامتناع عن إبداء الرأي: يقوم المدقق بإصدار تقرير يتضمن امتناعا عن إبداء الرأي للأسباب التالية:

- ✓ عدم توفر الدليل الملائم؛
- ✓ الامتناع عن إبداء الرأي بسبب عدم الاستقلالية في تنفيذ مهامه.

3. أهمية التقرير: يعتبر تقرير المدقق عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها توصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن، ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة وعليه تتمثل أهمية تقرير المدقق فيما يلي:[1]

- ✓ للتقرير أهمية خاصة لدى المدقق نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق والمؤشر على إنجازه لعمله وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، والأداة لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- ✓ يعتبر التقرير بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد المسؤوليات القانونية للمدقق وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة؛
- ✓ يحقق تقرير المدقق حول القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للعاملين في سوق المال سواء المؤسسات المالية أو الاستشارية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين الأفراد من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم؛
- ✓ إن تقرير المدقق يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤوليتها في إدارة الموارد الاقتصادية للمؤسسة باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة في إعداد القوائم المالية، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة، ويعد تقرير المدقق خاصة الرأي النظيف بدون تحفظات دليلا على صدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت إشراف إدارة المؤسسة.

4. العناصر الأساسية المكونة لتقرير المدقق: يتضمن تقرير المدقق كحد أدنى العناصر التالية:[2]

1.4. عنوان التقرير: يجب أن يتضمن التقرير عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير والتفريق بينه وبين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى؛

2.4. الجهة التي يوجه إليها التقرير: يجب توجيه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق مثل الجمعية العامة للمساهمين للمؤسسة المدققة؛

3.4. الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية: يجب أن تتضمن ما يلي:

- ✓ يجب أن يحدد تقرير المدقق اسم للمؤسسة الخاضعة للتدقيق والفترة التي تغطيها القوائم المالية؛
- ✓ يجب أن يتضمن التقرير أن إعداد القوائم المالية وعرضها من مسؤولية الإدارة، حيث أن إعداد هذه القوائم يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات واجتهادات محاسبية مهمة، وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة والتي تم اتباعها عند إعداد هذه القوائم، في حين أن مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه القوائم المالية لغرض إبداء الرأي بشأنها؛

4.4. فقرة النطاق: يجب أن تتضمن ما يلي:

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص ص 384-385.

[2] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص ص 112-114.

✓ يجب أن يصف المدقق نطاق التدقيق، وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقا للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وكلمة نطاق تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف، ويحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية التدقيق قد أنجزت متماشية مع المعايير أو الممارسات الراسخة وما لم يتم النص على العكس فإن معايير أو ممارسات التدقيق المتبعة يفترض أن تكون تلك المتبعة في الدولة أو القطر المشار إليه بعنوان المدقق؛

✓ يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها وتنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة؛

ويجب أن يتصف تقرير المدقق عن تنفيذ عملية التدقيق بأنها قد تضمنت:

- فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وإفصاحات القوائم المالية؛
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية؛
- تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل؛
- يجب أن يتضمن التقرير بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه؛

5.4. فقرة الرأي: يجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة المدققة؛

6.4. تاريخ التقرير: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤوليته هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم؛

7.4. عنوان المدقق: يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه؛

8.4. التوقيع: يجب أن يوقع المدقق التقرير باسم مكتب التدقيق أو باسمه الشخصي أو كلاهما معا وحسبما هو مناسب.

خلاصة:

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى العديد من النقاط والجوانب والتي تتعلق عموما بالتدقيق، حيث تم التطرق إلى نشأة التدقيق والعوامل التاريخية والاقتصادية التي أدت إلى تطوره، حيث تم التعرف على أهمية التدقيق ودوره البارز في وقتنا الحاضر، وذلك بتناول تطور هذه الأهداف وأسباب الحاجة الماسة لوجود هذه المهنة فالتدقيق أصبح يحتل مكانة هامة في الميدان الاقتصادي والمالي وبين المستثمرين والموكلين بتسيير استثماراتهم، ومختلف الفئات المحيطة بالمؤسسة.

كما أنه في هذا الفصل تم التطرق إلى العنصر الأهم في تحقيق غاية التدقيق وهو المدقق حيث تم التأكيد على أهمية استقلاليته وحياده ومنحه الحقوق التي تمكنه من ممارسة عمله بكل حرية، كما تم التشديد على وجوب وفاء المدقق بالعديد من الواجبات لضمان قيامه بمهامه بأكثر فعالية، كما تم استعراض الجوانب التي تتعلق بالضوابط الواجب التحلي بها من مبادئ أخلاقية وقواعد السلوك المهني لما لها من أهمية.

بوجه الإجمال يعمل التدقيق على تحقيق عدة أهداف، ويبقى الهدف الأساسي للتدقيق هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، ومتابعة تنفيذ الخطط، بالإضافة إلى العمل على تحقيق الرفاهية للمجتمع، وذلك بعد أن كان يرتكز على اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعبات ومعاقبة المدانين.

الفصـــــل الثاني

"معايير أدلة الإثبات"

المبحث الأول: عموميات حول معايير التدقيق الدولية

المبحث الثاني: أدلة الإثبات

المبحث الثالث: معايير أدلة الإثبات في الجزائر

تمهيد:

لقد أدى تحرر التجارة العالمية وتداخل المصالح الاقتصادية إلى تزايد الرغبة في إيجاد إطار للتوافق الدولي في العديد من المجالات والتي تسمح بتسهيل القيام بمختلف العمليات الاقتصادية حيث شهد العالم توقيع العديد من الاتفاقيات الدولية مثل الاتفاقيات الضريبية والجمركية وغيرها من المعاهدات والتفاهمات بين العديد من الاقتصاديات، كل هذا سمح ببروز فكرة تحقيق التوافق الدولي في مجال المحاسبة والتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي، حيث تعددت المبادرات الرامية إلى وجود إطار دولي للمهنتين، وتلعب العديد من المنظمات الدولية والمحلية دورا رائدا في تطوير الجوانب العلمية والعملية لمهنتي التدقيق والمحاسبة ومن أهم هذه المنظمات الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وجمعية المحاسبة الأمريكية وهي منظمات تقوم بدور كبير في سبيل تنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة ومحاولة الرقي بمستواهما فضلا عن سعيها الدائم إلى تحقيق التقارب العالمي في مجال التدقيق والمحاسبة.

وفي إطار ممارسته لمهامه يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة من خلال أداء مختلف مراحل التدقيق مما يمكنه من التوصل إلى استنتاجات معقولة والتي على ضوئها يتأسس الرأي الذي سيبديه في نهاية مهامه، ولأجل هذا يجب على المدقق أن يلتزم خلال جمعه لأدلة الإثبات بالمعايير والإرشادات الخاصة بمعايير أدلة الإثبات إما على المستوى الدولي وخاصة المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين أو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو الالتزام بمعايير أدلة الإثبات المحلية والتي تم إصدارها في الجزائر بحيث تمكن القائم بعملية التدقيق من جمع أدلة إثبات مقنعة ويمكن الاعتماد عليها.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، بحيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مفهوم التوافق في مجال التدقيق والمحاسبة بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية والإصدارات التي قامت بها الهيئات والمنظمات الدولية المشرفة على مهنة التدقيق في العالم، أما في المبحث الثاني فقد تم تناول ماهية أدلة الإثبات عبر تحديد أنواعها وطرق الحصول عليها، في حين تم تخصيص المبحث الثالث لعرض معايير أدلة الإثبات الصادرة في الجزائر حيث يتم العمل على إصدار معايير جزائرية للتدقيق مع تبيين نطاق تطبيق والهدف من كل معيار من هذه المعايير، بالإضافة إلى الإجراءات والواجبات المطلوبة للتطبيق.

المبحث الأول: عموميات حول معايير التدقيق الدولية

أدى تحرير التجارة والخدمات على مستوى عالمي وظهور فكرة العولمة وما يصاحبه من تداخل وتعدد للمصالح والأطراف المستفيدة من القوائم والمعلومات المالية إلى التفكير جديا في إيجاد قواعد وأصول للممارسة المهنية لوظيفة التدقيق، وذلك على مستوى دولي لتحل الجهود الدولية محل الجهود والتشريعات المحلية والإقليمية مما سيساهم في تنظيم المهنة وتحسين أداء القائمين بها.

المطلب الأول: التدقيق والمحاسبة في ظل الجهود لتحقيق التوافق الدولي

لقد عملت العديد من الجمعيات والمعاهد والمنظمات المهنية في ظل الحاجة الملحة لوجود إطار عالمي موحد لمهنة التدقيق إلى تشكيل لجان بهدف البحث عن تحقيق التوافق والتنسيق في مجال أعمال وممارسات المهنة، وقد قامت هذه الهيئات ببذل جهود كبيرة طيلة السنوات السابقة عبر إصدارها العديد من المعايير والتوجيهات في إطار السعي نحو الوصول إلى توحيد القواعد وأصول الممارسة المهنية للتدقيق.

لا شك أن كل دولة تهتم بتنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة فيها بما يتلاءم مع ظروفها المحلية الخاصة، وبالشكل الذي يخدم أهداف المهنتين والمستفيدين من خدماتهما، إلا أنه مع ظهور المؤسسات والشركات المتعددة الجنسيات والتي تعتمد على هيكل تنظيمي يتضمن شركة رئيسية تقع في دولة معينة (الشركة الأم أو القابضة)، وهي تمتلك أو تسيطر جزئيا أو كليا على عدد من المؤسسات والشركات التابعة التي تنتج سلعا أو تقدم خدمات وتوجد في دول أخرى.

1. التدقيق في ظل العولمة والانفتاح الاقتصادي: شهد العالم العديد من التغيرات ومن أبرزها التغيرات التي مست الحياة الاقتصادية للدول والانفتاح والتطور الذي شهده العالم في هذا الجانب، حيث ساهمت هذه التحولات في زوال الموانع والحواجز التي كانت تفصل بين أسواق الدول النامية والأسواق الدولية، بمعنى أن كل من سوق السلع وسوق الخدمات وكذلك سوق رأس المال أصبح يجد له امتداد في الأسواق الدولية المناظرة، ونتيجة لذلك فإن أسهم شركات المساهمة المدرجة في أسواق المال للدول المتقدمة لن تجد عائقا يمنع من تداولها في أسواق المال الموجودة في الدول الأخرى؛

لقد كان لعولمة الاقتصاد وأسواق المال وانضمام العديد من الدول إلى منظمة التجارة العالمية (OMC) انعكاسات مهمة على مهنة التدقيق كغيرها من المهن، حيث يفرض ذلك مثل أي صناعة أو مهنة أخرى على المحاسبين أو المدققين التحسب من انعكاسات ذلك على أعمالهم والبحث عن السبل الكفيلة بتحسين الخدمات المهنية التي يقدمونها وتحسين جودتها حتى يكون في مقدورهم الصمود أمام المنافسة الحرة ولن يأتي ذلك إلا عن طريق اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة، مع الالتزام بنظام عالمي مقبول دوليا للتأهيل المهني؛[1]

وعليه يمكننا القول أن تبني معايير دولية سواء تعلق الأمر بالمحاسبة وذلك عن إعداد القوائم المالية للمؤسسات أو القيام بتدقيق هذه القوائم والالتزام بهذه المعايير التزاما على امتداد سنوات يوفر أهم الشروط التي يتطلبها الاندماج في

[1] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007-2008، ص ص 154-155.

الاقتصاد العالمي وتلبية جميع متطلبات المؤسسات العالمية مما يشجع على تدفق الاستثمارات الأجنبية، كل هذا أدى بالجهات المحلية المشرفة على مهنتي المحاسبة والتدقيق إلى ضرورة تحقيق تناسق مع المعايير الدولية وهو ما يبرز أهمية وجود تماثل في هذه القواعد والمعايير وهو ما يطلق عليه بالتوافق في مجالي التدقيق والمحاسبة.

2. مفهوم التوافق الدولي: بالرغم من أهمية التوافق في مجالي المحاسبة والتدقيق واتجاه العديد من الهيئات الدولية للمطالبة بإرسائه، إلا أنه لم يحظى بتحديد تصوري لمفهومه، إضافة إلى للخلط أحيانا بينه وبين مفهوم التوحيد المحاسبي وقد أعتبر التوافق بمثابة مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد،[1] وعليه فالتوحيد المحاسبي هو سن مجموعة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات العمل وبتوحيدها وتبسيطها.[2]

وقد عرف التوافق والتناسق بأنه "عملية زيادة انسجام وتوافق لممارسات التدقيق أو المحاسبة بين عدة أنظمة محاسبية ووضع حدود للخلافات بينهما، حيث تساعد المعايير المتناسقة في تخفيض الاختلافات بشكل منطقي بالإضافة إلى تحسين التوافق في المعلومات المالية وتدقيقها بين الدول المختلفة".[3]

كما تم تناول مفهوم التوافق على أنه "تلك المحاولة الرامية لبوتقة عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منتظم".[4]

3. أسباب تحقيق التوافق في أساليب الممارسة على المستوى الدولي لمهنتي التدقيق والمحاسبة: من أسباب دراسة وتطوير التدقيق والمحاسبة على المستوى الدولي ما يلي:[5]

1.3. الأسباب التاريخية: قدمت العديد من الدول مساهمات عدة لتطوير مهنتي التدقيق والمحاسبة ففي القرنين الرابع عشر والخامس عشر كانت مدن إيطاليا هي الرائدة في مجال التجارة وكذلك في المحاسبة، حيث انتشرت الطرق الإيطالية لامساك الدفاتر عن طريق مدخل القيد المزدوج أولا في بلدان أوربا، وبعد ذلك حول العالم، وقد كانت النتائج المستمرة لتلك السيطرة تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية والمالية باللغة الإنجليزية التي هي من أصل إيطالي وكأمثلة على ذلك البنك (Bank) ورأس المال (Capital) والمدين (Debit) والدائن (Credit) واليومية (journal).

وفي القرن التاسع عشر أخذت بريطانيا القيادة في الأمور المحاسبية وقد ألحق بها في ذلك القرن الولايات المتحدة الأمريكية، وكنتيجة لذلك فإن الإنجليزية قد أصبحت كلغة مقررة للمحاسبة الحديثة في العالم وهو ما يفسر التفوق الساحق لمعظم مكاتب التدقيق والمحاسبة الضخمة البريطانية أو في الولايات المتحدة الأمريكية؛

2.3. أسباب القابلية للمقارنة: تعتبر أسباب المقارنة هي أكثر أسباب تحقيق التوافق على مستوى عالمي، حيث يمكن للبلد أن يحسن نظم المحاسبة الخاصة عن طريق ملاحظة كيفية قيام البلدان الأخرى بالاستجابة والقيام برد الفعل الملائم

---

[1] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص ص 104-105.

[2] تدلاوتي يامنة، العيد محمد، **آثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 4، العدد 2، جامعة الجزائر، الجزائر، 2015، ص 289.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات تطبيقية في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 604.

[4] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص ص 105.

[5] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات تطبيقية في المراجعة**، مرجع سابق، ص ص 496-502.

تجاه المشاكل التي قد تعترض نظمها وقواعد ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن الممكن أيضا أن يتم الاقتناع بأنه حيث تختلف الطرق المحاسبية، فإن الاختلافات يتم تبريرها عن طريق الاختلافات في البيئة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية، لكن مع مرور الزمن أصبح من الواجب مقارنة ما يجري في البلدان الأخرى لتأطير النظم المحاسبية وقواعد التدقيق المحلية؛

3.3.الحاجة إلى التوفيق: تزايدت أهمية التوفيق والتنسيق في السنوات الأخيرة عبر العمل على زيادة التوافق في التطبيقات المحاسبية، وتجدر الإشارة إلى أن المشاكل الرئيسية لتلك التطبيقات والممارسات المحاسبية تتمثل في المحاسبة عن التوحيد، وترجمة العملة الأجنبية ومحاسبة التضخم في البلدان المختلفة حيث تختلف معالجتها بدرجات متباينة.

4.3.الشركات المتعددة الجنسيات: لا شك أن كل دولة تهتم بتنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة فيها بما يتلاءم مع ظروفها المحلية الخاصة، وبالشكل الذي يخدم أهداف المهنة والمستفيدين من خدماتها ومزاوليها، وقد أدى ظهور المؤسسات والشركات الكبرى المتعددة الجنسيات، والتطور في الحياة الاقتصادية ونشاط هذه المؤسسات إلى بروز مشكل القدرة على فهم محتويات قوائمها المالية على المستوى الدولي، حيث أن هذه المؤسسات تنتج قوائمها المالية طبقا لقوانين وتعليمات الدولة التي تتواجد بها، وعليه فإن المستثمرين بهذه المؤسسات بحاجة إلى أن يصبحوا خبراء في معظم نظم التقارير المالية لأكثر من بلد واحد، مما أوجب أن تتمشى مهنتي التدقيق والمحاسبة مع هذا التغير، حيث توجب الخروج من الطابع المحلي للتدقيق والمحاسبة بغرض إيجاد نوع من التوافق بين الممارسات المحلية والتي تختلف من دولة إلى أخرى حتى تتمكن المهنتين من أخذ طابع دولي يلبي احتياجات المستخدمين والمستفيدين ويسمح لهم بالاطلاع على دقة وكفاءة التسيير والمعلومات المالية الخاصة بهذه المؤسسات والشركات المنتشرة في عدد من دول العالم.[1]

4. مزايا التناسق والتوافق: يرى مؤيدو التناسق والتوافق الدولي أن هذا التناسق والنمطية في تطبيق مبادئ وقواعد التدقيق والمحاسبة على مستوى دولي واسع له العديد من المزايا، فقد كتب جون تيرنر (Jhon Turner) في عام 1983 فيما يتعلق بمزايا تحقيق التوافق وذكر ثلاث ميزات أساسية ومهمة يمكن تحقيقها وهي:[2]

✓ **الميزة الأولى:** من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة إتباع التناسق هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد المعوقات لتدفق الاستثمارات الدولية؛

✓ **الميزة الثانية:** إن التوافق سيؤدي إلى توفير الوقت والأموال التي يتم إنفاقها حاليا لتوحيد القوائم المالية المتغايرة عندما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتمشى مع عدة قوانين وممارسات، فالعديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي وبالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية سوف يوفر لها الوقت والمال نظير قيامها بتحمل تكاليف توحيد هذه القوائم؛

✓ **الميزة الثالثة:** رفع مستوى معايير التدقيق والمحاسبة بقدر الإمكان وأن تتمشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية، حيث أنه من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي الدولي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، وذلك

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997، ص ص 199-200.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 217.

أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية؛

وبصفة عامة وبالإضافة إلى الميزات المذكورة أعلاه فإن لتحقيق التوافق عدة مزايا بالنسبة لعدد من الأطراف وندكر منها ما يلي:[1]

✓ **بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية:** يساعد التوافق على تحقيق الأهداف التالية:

- التموضع الجيد من خلال التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا من خلال المساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية التي يقوم بها المستثمرون الدوليون؛
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إندماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها؛
- إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛
- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛
- تسهيل حصول المؤسسات على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، ومن ثمة إعطاء هذه المؤسسات فرصة أخرى للحصول على الأموال ومن خارج حدود الدولة الموجودة بها سواء كان ذلك في صورة رؤوس أموال أو قروض، حيث أن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على التقارير المالية وفقا للمعايير الدولية لتحقيق أفضل فرص الاستثمار والإقراض لأن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة، مما يشجع المستثمرين على الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الاستثمار والاقتراض ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة؛

✓ **بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية:** إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها، وبالتالي استبعاد تأثير العوامل المختلفة على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة؛

أما رجال المصارف والمقرضين فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللين الماليين فسوف يتمكنون من الحصول على تقارير مالية مفهومة يمكن أن يعتمدوا عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي؛

✓ **بالنسبة لمكاتب التدقيق والمحاسبة:** إن طبيعة عمل المكاتب الكبيرة التي تختص في مجال التدقيق والمحاسبة، وتقوم بتدقيق حسابات الشركات المتعددة الجنسيات وأحيانا المؤسسات المحلية في الدول التي توجد بها، تواجه مشكلة اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دولة وأخرى وهذا ما يلزمها بعمل برامج خاصة لكل دولة على حدى، وكذلك تجد نفسها مضطرة إلى تأهيل المدققين والمحاسبين وتدريبهم على قواعد التدقيق والأنظمة المحاسبية بالعالم وهو ما يكلفها جهدا وأموالا مضاعفة لطبيعة وخصوصية كل نظام محاسبي، ومن ثم فإن التوافق الدولي سيسهل لمكاتب المحاسبة

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص ص 106-107.

القيام بأعمالها بأقل تكلفة وهو ما ينعكس كذلك على المؤسسات محل التدقيق حيث يتوقع أن تكاليفها ستنخفض كذلك.[1]

5. معوقات تحقيق التوافق في الممارسة المهنية للتدقيق والمحاسبة: ونذكر منها ما يلي:[2]

- ✓ قد يكون شعور البعض بالقومية أو التعصب القومي حائلا يقف دون قبول أي شيء من الخارج ولهذا يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بمثابة مساس بسيادتها لاعتقادها أن نظامها هو الأفضل وتتأخر في تبني نظم أخرى؛
- ✓ من العوائق التي تقف أمام التوافق الدولي هي الشروط الصارمة التي تضعها بعض الهيئات والمنظمات والتي تحد من عالمية مهنتي التدقيق والمحاسبة، ومثال ذلك اشتراط المنظمة المهنية للمحاسبة في فرنسا عام 1976 على المحاسبين الأجانب الذين يمارسون المهنة في فرنسا أن يجتازوا امتحانا قبل حصولهم على الترخيص وتعميما للتجربة الفرنسية فإن الاتحاد الأوربي وضع مجموعة من التحفظات على الممارسين الأجانب داخل الاتحاد الأوربي؛
- ✓ إن التفاوت الاقتصادي بين الدول المتقدمة والنامية يجعل من الاحتياجات لنوع وشكل المعلومات في كل من المجموعتين مختلفة اختلافا جوهريا، وهو ما ينعكس على طبيعة الأنظمة المحاسبية التي يجب أن تطبق في كل منها حتى تلبى تلك الاحتياجات، وبالتالي ما يراه البعض أن عملية وضع نظام محاسبي عالمي قد لا يكون بمقدوره تلبية تلك الاحتياجات المختلفة والمتنوعة؛
- ✓ إن الاختلاف في لغات الدول قد يقف عائق دون سهولة فهم واستيعاب الكلمات والمفاهيم التي تعبر عن نواحي فنية في التدقيق والمحاسبة وهو ما دعا لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تعريف المصطلحات الفنية بعناية تامة عند وضعها المعايير المحاسبية حتى تتجنب فهم المعايير بمعان متباينة في الدول المختلفة؛
- ✓ من أبرز العوائق أمام التوافق الدولي للمحاسبة أن بعض الدول لا توجد بها منظمات حكومية، أو غير حكومية مسؤولة عن الإشراف ومراقبة الالتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة، وعلى العكس من ذلك ففي الولايات المتحدة الأمريكية توجد بورصة الأوراق المالية تشرف وتراقب عملية تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة، وفي بريطانيا اتحاد بورصات الأوراق المالية، حيث أن هذه الهيئات لعبت دورا رئيسيا في شرعية المعايير المحاسبية المقبولة بها، فعليه فمن المتوقع أن تلعب هذه الهيئات والمنظمات دورا رئيسيا وناجحا في حالة تبني المعايير الدولية وإلزام المؤسسات التي تشرف عليها بالامتثال لهذه المعايير.
- ✓ تطبيقات وعادات الأعمال المحلية كاستخدام النقود بدلا من الشيكات في الدول الناشئة؛[3]
- ✓ الاختلافات في العملة واللغة والقوانين بين البلدان؛
- ✓ عدم توافر الأفراد الملائمين.

[1] توفيق جوادي، محمد دينوري سالمي، **التوحيد المحاسبي أم التوافق**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 4، جامعة الوادي، الجزائر، 2011، ص 165.

[2] نفس المرجع، ص ص 166-168.

[3] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير في المحاسبة والتدقيق (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010-2011، ص 50.

المطلب الثاني: مدخل لمعايير التدقيق الدولية

لقد سمح استعداد العديد من الدول لتبني مدخل دولي للتدقيق والمحاسبة ببروز دور المنظمات والهيئات الدولية، والتي تهتم بإصدار معايير تنظم وتطور أساليب ممارسة مهنة التدقيق مما ساهم في دعم المهنيين وجعل مهامهم تستند على أسس وقواعد مقبولة عالميا وسمح تبني هذه الإرشادات بتحسين مستوى الأداء المهني للمدققين.

بالإضافة لما سبق ذكره حول دور التدقيق كوظيفة تتزايد أهميتها وتأثيرها على الجمهور ومستخدمي القوائم المالية فإن هؤلاء المستخدمين لطالما تساءلوا وحاولوا التثبت من عدة أمور تتعلق بالمؤسسة المدققة من أجل الاطمئنان على أموالهم ومستثمراتهم مثل:[1]

- ✓ هل المؤسسة لديها القدرة على الاستمرار في ممارسة نشاطها ؟؛
- ✓ هل القوائم المالية للمؤسسة تخلو من مظاهر الغش والاحتيال ؟؛
- ✓ هل يتم إدارة المؤسسة على نحو صحيح وملائم ؟؛
- ✓ هل هناك نزاهة في قواعد بيانات المؤسسة ؟؛
- ✓ هل المديرين لديهم معلومات صحيحة وكافية تضمن لهم اتخاذ القرارات على نحو ملائم ؟؛
- ✓ هل توجد ضوابط رقابة داخلية ؟؛
- ✓ هل هناك تأثير لمنتجات المؤسسة على البيئة ؟.

ومن أجل تلبية رغبات هؤلاء المستخدمين أصبح على القائمين بأعمال التدقيق تحسين مستوى أدائهم وتطويره عبر اتباع والالتزام ببرامج التعليم المستمر وغيرها، وممارسة مهامهم وفق معايير ومتطلبات تحقق جودة عالية من الأداء عبر الاستعانة بمعايير التدقيق الدولية أو المحلية كحد أدنى، كما يجب أن يتواكب تطوير معايير المحاسبة المالية مع حتمية تطوير مماثل في معايير التدقيق سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة وقد قطعت المنظمات المهنية على المستوى العالمي شوطا كبيرا في هذا المجال.

1. مفهوم معايير التدقيق: يعود أصل كلمة معيار (Norme) إلى الكلمة اللاتينية (Norma)، والتي تعني بمفهومها الأصلي أداة قياس، فالمعيار هو "المقياس أو النموذج الذي يوضع ليقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، وبمعنى أدق هو ما يجب أن يكون عليه الشيء".[2]

أما في التدقيق فقد تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم معايير التدقيق والتي نذكر منها:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق القوائم المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات".[3]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، مصر، 2007، ص ص 3-5.

[2] صلاح الدين سوالم، **مساهمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية "إشارة خاصة للمعيار المحاسبي الدولي الأول"**، مجلة التواصل، العدد 38، جامعة عنابة، الجزائر، 2014، ص 85.

[3] بوعيشاوي يوسف، بوزياني عبد الرزاق، شرماط طاهر، **المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة "حالة الجزائر"**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 6، جامعة المدية، الجزائر، 2016، ص 230.

وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعايير بأنها "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية تدقيق الحسابات اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية".[1]

وذهب الكثير إلى اعتبار المعايير بمثابة "المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التأكيد المختلفة وتكتسب تلك المعايير أهمية خاصة لكل من المدقق والأطراف المستفيدة الأخرى باعتبارها تساهم بدرجة كبيرة في تنظيم الأداء المهني للمدققين وتوفر قدر معقول من التجانس في ذلك الأداء".[2]

كما تمثل معايير التدقيق "مستويات للأداء المهني بالنسبة للمدقق، فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، ولهذا تعمل المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهنة والنهوض بها".[3]

كما عرفت معايير التدقيق على أنها "مرشدات عامة تساعد المدققين على الاضطلاع بمسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية، وتتضمن هذه المعايير الصفات المهنية التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية التدقيق مثل الكفاءة والاستقلالية وأدلة الإثبات ومتطلبات إعداد التقارير".[4]

ومن خلال ما سبق يمكن اعتبار أن المعايير في مجال التدقيق تمثل "مجموعة من التوجيهات والارشادات الصادرة من طرف الهيئات والمنظمات المهنية سواء كانت محلية أو دولية بحيث يعتمد عليها المدقق أثناء ممارسته لمهام التدقيق من أجل أداء أعماله بالجودة الملائمة وتعزيز إمكانية اكتشافه للأخطاء والتجاوزات مما يسمح بتحسين مستوى أدائه المهني".

2. الفرق وأوجه الاختلاف بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق: تمثل المعايير في مجال التدقيق الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته، فهي تمثل قاعدة عامة في سلوكه المهني، ولذلك فإن معايير التدقيق تمثل مستويات للأداء المهني وإطارا عاما يعمل المدقق ضمنه، في حين أن 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؛[5]

فعلى سبيل المثال تشتمل إجراءات التدقيق القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون ومراجعة تسوية البنك والقيام بالمراجعة المستندية وغير ذلك من مختلف الأنشطة التي يقوم بها القائم بعملية التدقيق، وقد تختلف إجراءات التدقيق باختلاف المؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها أو باختلاف حجمها وطبيعة أعمالها ودرجة تعقيدها، إلا أن هذه الإجراءات تنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير التدقيق.

---

[1] زياد هاشم السقا، ناظم حسن رشيد، **متطلبات تدقيق عمليات التجارة الإلكترونية في ضوء معايير التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 20، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص 42.

[2] علي كاظم حسين، **دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص ص 359-360.

[3] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 103.

[4] مراد حسين العلي، **معايير التدقيق الدولية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 11.

[5] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص 104-105.

3. مميزات المعايير الدولية للتدقيق: تتميز المعايير بعدد من الخصائص والمميزات ونذكر منها:[1]

- ✓ يعتبر المعيار هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه؛
- ✓ يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف، أو عن طريق القبول العام أو عن طريق إصدارات الهيئات المهنية أو العلمية أو القرارات الحكومية أو القوانين التشريعية؛
- ✓ يهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم لأعمالهم؛
- ✓ يجب أن يتفق المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق؛
- ✓ يجب أن يتم الالتزام بتطبيق المعيار من جانب التنظيمات المهنية أو المهنيين الممارسين والهيئات الحكومية؛
- ✓ تمثل المعايير الحد الأدنى للأداء المهني، فهي بمثابة خط دفاع ضد التقصير عند أداء مهام التدقيق.

4. أهمية معايير التدقيق: تكتسي معايير التدقيق أهمية بالغة ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية: [2]

- ✓ تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أفضل؛
- ✓ تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق والارتقاء بعمله، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها؛
- ✓ تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛
- ✓ تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالقوائم المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.
- ✓ يسمح الالتزام بمعايير تدقيق عالية الجودة من قبل المدقق عند القيام بمهام التدقيق بحسن إعداد خطة العمل ورفع مستوى القائمين بمختلف الأعمال، وذلك حتى يتم التقليل من مخاطر التدقيق، بالإضافة إلى الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة، وتخفيض عدم تماثل المعلومات.[3]

5. انتقادات المعايير الدولية: هناك العديد من الانتقادات لموضوع تدويل معايير التدقيق والمحاسبة حيث استمر الجدال بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، والادعاء بأن معايير التدقيق والمحاسبة قد قامت على أساس مرن باعتبارها من العلوم الاجتماعية وأنها قابلة للتطبيق لمدى واسع من المواقف، وتشكك تلك الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث يتم تناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية؛[4]

ويرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب وهيئات التدقيق والمحاسبة الدولية لتوسيع أسواقها ويقال أن مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية الكبيرة هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير

---

[1] فايز سايح، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي "دراسة حالة الجزائر"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (منشورة)، جامعة البليدة، الجزائر، 2015/2014، ص ص 89-90.

[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص 103-104.

[3] عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **قياس أثر الممارسات المحاسبية الخاطئة لظاهرة عدم تماثل المعلومات وانعكاساته على جودة الأرباح المحاسبية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 11، المركز الجامعي لتامنغست، الجزائر، 2017، ص 423.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، مرجع سابق، ص ص 607-608.

الدولية في البيئات القومية حيث تبدو هذه المعايير بعيدة المنال ومعقدة، وأيضا تصر المؤسسات المالية والدولية والأسواق الدولية على استخدام المعايير الدولية إلا أن امكانية التطبيق تقتصر على مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية الكبيرة فقط، وعلاوة على ذلك فقد عبر البعض عن وجهة النظر القائلة بأن النمطية الدولية توجد أعباء إضافية حيث تعاني المؤسسات والشركات الكبرى من الكثير من الضغوط القومية المتزايدة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية وضغوط قاسية للتمشي مع المصالح القومية ومنها المعايير المحاسبية القومية.

المطلب الثالث: الهيئات العالمية المشرفة على التدقيق

تسعى العديد من المنظمات والهيئات المهنية في عدة دول من العالم إلى إصدار معايير من أجل تنظيم مهنة التدقيق ودعم أداء القائمين بها، وتعمل هذه الهيئات ذات الانتشار والوزن العالمي بالتنسيق مع الجهات المنظمة المحلية في كل دولة على دراسة كل الاقتراحات التي قد تسهم في تطوير المهنة، ويوازي كل هذه الجهود جهود أخرى تتعلق بالرقي بممارسة أعمال التدقيق الداخلي.

يشهد التاريخ أن هناك العديد من المنظمات المهنية التي أسهمت بشكل كبير في تطوير ممارسات التدقيق والمحاسبة، وكان لها الدور الأبرز في وضع إرشادات وتقديم توجيهات من أجل تحسين جودة الأداء المهني للقائمين بمهنتي التدقيق والمحاسبة ويوضح الجدول التالي أبرز الهيئات والمنظمات الدولية المشرفة على هاتين المهنتين:

الجدول (02-01): أبرز الهيئات الدولية المنظمة لمهنتي التدقيق والمحاسبة

الهيئة	تاريخ التأسيس
معهد المحاسبين في إنجلترا وويلز	1880
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	1887
جمعية المحاسبة الأمريكية	1916
معهد المدققين الداخليين	1942
مجلس معايير المحاسبة المالية	1972
مجلس معايير المحاسبة الدولي	1973
الاتحاد الدولي للمحاسبين	1977

المصدر: أحمد حلمي جمعة، **الريادية في المحاسبة والتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 160.

وخلال هذا الجزء سيتم التطرق إلى أبرز الهيئات والمنظمات والتي تصدر معايير للتدقيق بحيث تعتبر إصدارتها الأكثر تبنيا في العالم وهي إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهذا فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي، أما فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي فتعتبر إصدارات معهد المدققين الداخليين الأكثر تبنيا وتطبيقا حول العالم ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**): تكمن رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين في خدمة المصلحة العامة وفي تعزيز وتقوية مهنتي التدقيق والمحاسبة على نطاق عالمي والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، عبر وضع معايير مهنية عالية الجودة والتشجيع على الالتزام بها وزيادة التقارب الدولي حول هذه المعايير،[1] وهو ما سنتطرق إليه كالآتي:

1.1. تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين وأهدافه: تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر 1977 في مدينة ميونيخ بألمانيا وذلك في المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين، وأنشئ الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل تحقيق الأهداف التالية:[2]

- ✓ وضع معايير دولية عالية الجودة في مجال التدقيق والتأكيد، والمحاسبة في القطاع العام، والأخلاقيات، والتعليم للمحاسبين المهنيين ودعم اعتمادها واستخدامها؛
- ✓ تيسير التعاون فيما بين الهيئات الأعضاء المكونة للاتحاد؛
- ✓ التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى؛
- ✓ العمل كمتحدث دولي لمهنتي التدقيق والمحاسبة؛
- ✓ تعزيز الشفافية الحكومية والمساءلة؛
- ✓ تحسين مصداقية التقارير المالية وسهولة استخدامها؛
- ✓ رفع مستوى الوعي للمحاسبين في المجتمع.

2.1.معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين: ويهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين من إصداره لمعايير التدقيق الدولية إلى توفير مستويات مهنية وإرشادات للقيام بأعمال التدقيق، وهذه المعايير هي إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة، ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير تدقيق وطنية من جهة أخرى.

وقد أعطيت للجنة المعايير الدولية للتدقيق في بادئ الأمر صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد، ويتم اختيار أعضائها لمدة خمس (5) سنوات من ممثلين يتم تعيينهم من منظمات الدول الأعضاء التي يختارهم مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، وضمت اللجنة في عضويتها ممثلين من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفيليبين، بريطانيا، جمهورية إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، وتضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة،[3] أما في الوقت الراهن يتم تطوير المعايير الدولية للتدقيق من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)، وتترجم توجه مجهودات الاتحاد نحو تطوير إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية دولية للمدققين.[4]

ويوضح الجدول التالي المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين:

---

[1] Sébastien Rocher, **L'indépendance Proclamée De l'IPSASB Est-elle Réelle ?**, Revue Comptabilité-contrôle- Audit, Vol 17, Numéro 3, Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 2011, P 56.

[2] http://www.ifac.org/about-ifac/careers-ifac تاريخ الاطلاع: 8:30 2017/09/08.

[3] سفاحلو رشيد، **أهمية تكيف النظام المحاسبي للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير(منشورة)، جامعة الشلف، الجزائر، 2017/2016، ص 60.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة للمراجعة**، مرجع سابق، ص 22.

الجدول (02-02): قائمة بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

99-1	المعايير الدولية لرقابة الجودة
1	رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
199-100	المجموعة الأولى: الأمور التمهيدية:
100	الارتباطات بخدمات التأكيد.
120	إطار عمل المعايير الدولية للتدقيق.
299-200	المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات:
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية
230	وثائق التدقيق
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
265	الإبلا غ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
499-300	المجموعة الثالثة والرابعة: تقييم والاستجابة فى تقدير الأخطاء:
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.
402	إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية.
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.
599-500	المجموعة الخامسة: أدلة التدقيق:
500	أدلة تدقيق.
501	أدلة التدقيق-اعتبارات محددة لبنود مختارة.
505	المصادقات الخارجية.
510	عملية التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية.
520	الإجراءات التحليلية.
530	أخذ عينات التدقيق.
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.
550	الأطراف ذات العلاقة.
560	الأحداث اللاحقة.
570	المنشأة المستمرة.

580	الإقرارات الخطية.
699-600	**المجموعة السادسة: الاستفادة من عمل الآخرين:**
600	استخدام عمل مراجع آخر.
610	دراسة عمل المدققين الداخليين.
620	استخدام عمل خبير.
799-700	**المجموعة السابعة: نتائج وتقارير التدقيق:**
700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية.
705	التعديلات عن الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.
706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.
710	المعلومات المقارنة-الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة.
720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة
899-800	**المجموعة الثامنة: المجالات المتخصصة:**
800	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة.
805	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق قوائم مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.
810	عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة.
	بيانات ممارسة التدقيق الدولي
1000	الاعتبارات الخاصة في تدقيق الأدوات المالية.
	المعايير الجديدة والمعدلة وغير الفعالة بعد
260 (المنقح)	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.
570 (المنقح)	المنشأة المستمرة.
700 (المنقح)	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية.
701 (المنقح)	الإبلا غ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل.
705 (المنقح)	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.
706 (المنقح)	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.
720 (المنقح)	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى.

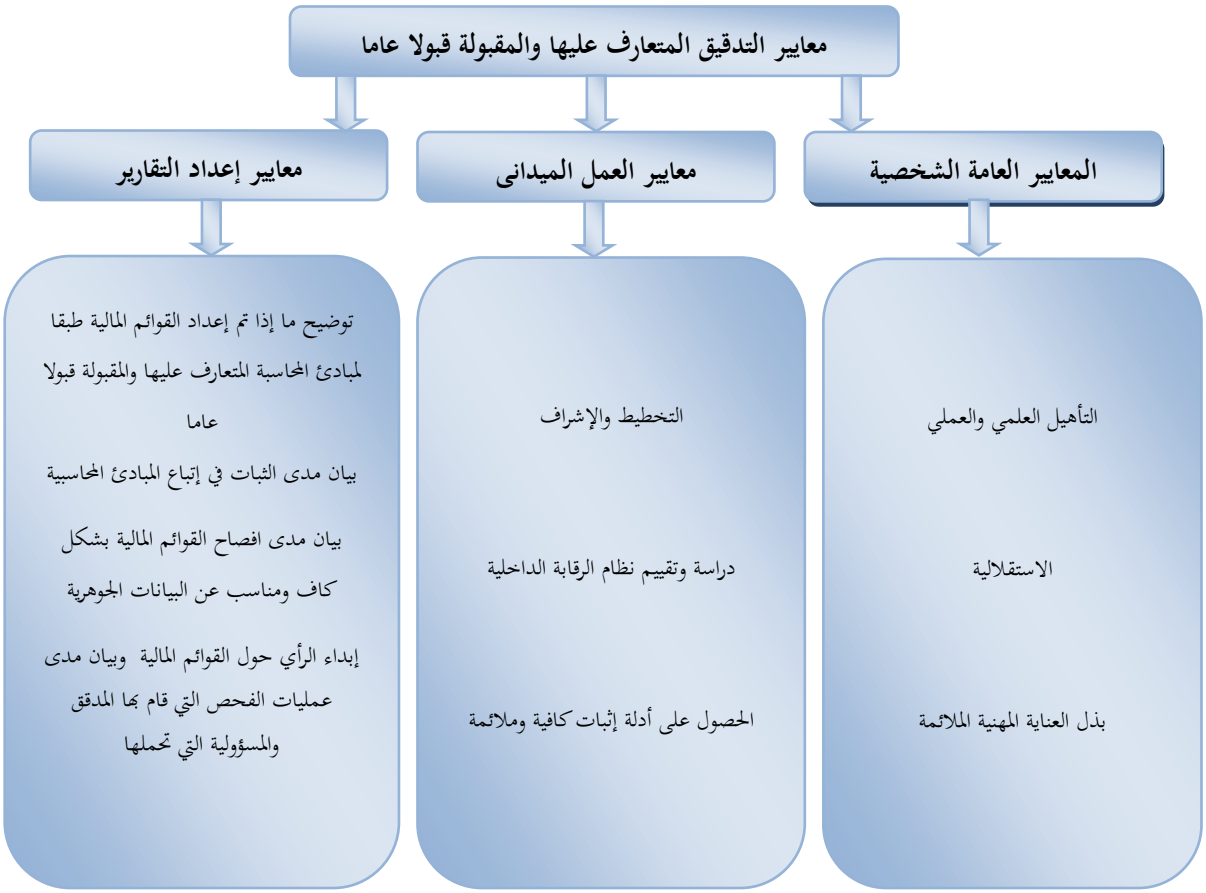
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة لسنة 2015 والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين.

2. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من أبرز الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة التدقيق حيث تعتبر إصداراته من الأسس والقواعد المعتمدة في أداء مهام التدقيق في كثير من الدول، ويمكن التطرق إلى ذلك كما يلي:

1.2.تقديم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: تأسس هذا المعهد في عام 1887، مع تشجيع مشاركة المحاسبين القانونيين الإنجليز الذين يعيشون في الولايات المتحدة وقد كان النمو في عدد المشتركين بطيئا حيث بلغ عدد الأعضاء 35 عضوا في عام 1892 وارتفع إلى 1169 عضوا في عام 1916.[1]

2.2. إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: لقد كان لهذا المعهد السبق في مجال إصدار معايير للتدقيق بحيث كان أول من عمل على إصدار مثل هذه المعايير عام 1954، ضمن كتيب صادر بعنوان معايير التدقيق المتعارف عليها أو المعايير المقبولة قبولا عاما (Generally Accepted Auditing Standars) حيث نالت هذه المعايير القبول العام في مختلف بلدان العالم ويرمز إليها اختصارا بـ (GAAS) وذلك بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB)[2]، ويوضح الشكل التالي هذه المعايير وارشاداتها التي أوردتها:

الشكل (02-01): معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما



المصدر: توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص ص 51-53.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال**، مرجع سابق، ص 211.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 53.

تم تقسيم معايير التدقيق المتعارف عليها إلى ثلاث أقسام مهمة وهي المعايير العامة بالإضافة إلى معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير،[1] وهو ما تم توضيحه في الشكل (02-02)، ويمكن التطرق إلى هذه المعايير كما يلي:

✓ **المعايير العامة:** وترتبط المعايير العامة (الشخصية) بالتكوين الشخصي للمدقق وتنقسم إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وهي:[2]

- **التأهيل العلمي والعملي:** حيث يجب أن يكون لدى المدققين درجات مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والتدقيق، وحسب هذا المعيار فإن التعليم الرسمي الذي يتلقاه القائم بعملية التدقيق يعتبر غير كافيا وإنما يتعين على هؤلاء أن تكون لديهم معرفة وكفاءة مهنية في المجال الميداني بالإضافة إلى ذلك يجب على القائم بأعمال التدقيق أن يكون مطلعا وعلى علم ودراية بأية تطويرات جديدة في التدقيق والمحاسبة وأنشطة وأعمال المؤسسة المدققة، كما يجب عليهم الحرص على تطبيق أي تشريعات أو نشرات ملزمة، بالإضافة إلى محاولة المدقق الحصول على تعليم مستمر من أجل تحسين كفاءته وتطوير مؤهلاته؛
- **الاستقلال (الحياد):**وحسب هذا المعيار يجب أن يتوافر المدقق على الاستقلال والحياد خلال أدائه لمهامه وأن لا يكون متحيزا لأي طرف من الأطراف بحيث يجب أن يكون مدركا لما يتوقعه منه الجمهور وأن لا يسمح لأي كان بالضغط عليه مما يؤثر على دقة الرأي الذي سيتخذه بنهاية عملية التدقيق؛
- **بذل العناية المهنية الملائمة:** يجب على المدقق بذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه لعملية التدقيق، فالممارس لمهنة التدقيق كغيرها من المهن، يجب أن يمارس عناية مهنية ويقوم بتحديد حدود الإهمال، وعليه يجب على المدقق ممارسة العناية المهنية انطلاقا من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق إلى أداء إجراءات التدقيق خلال مرحلة العمل الميداني وإلى غاية إصدار التقرير الذي يبين من خلاله موقفه من القوائم المالية.[3]

✓ **معايير العمل الميداني:** وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراء وتنفيذ عملية التدقيق وهي تتضمن ثلاثة معايير يمكن توضيحها كما يلي:[4]

- **التخطيط والإشراف:** يجب على المدقق أن يقوم بالتخطيط الجيد والسليم لضمان السير الحسن لعملية التدقيق ويجب أن يكون التخطيط لعملية التدقيق من بدايتها وإلى غاية إصدار التقرير، ولا بد من تحديد السلطات والمسؤوليات في حالة تعدد الأفراد القائمين بعملية التدقيق، كما يجب أن تكون عملية التدقيق تحت إشراف صاحب المكتب، إذا كان شخصا منفردا أو تحت إشراف أحد الشركاء إذا كان متعدد الشركاء وتبقى المسؤولية على صاحب المكتب أو الشريك في الإشراف على من ينتدبهم للعمل وكذلك في التوقيع على التقارير والرسائل التي تعبر عن رأي المدقق وتبقى مسؤوليته قائمة حتى ولو قام بتكليف غيره بعمل ذلك؛

---

[1] Abdelmalek Reguig, Bouziane Betabet, **L'audit De La Paie Quelle Approche Adoptée Par Le Commissaire Aux Comptes Dans Le Contexte Algérien**, Revue Des Etudes Financières, Comptables Et Administratives, Numéro 5, Université Oum El Bouaghi, Algérie, 2016, P11.

[2] بطرس ميالة، **العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي "دراسة ميدانية"**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 6، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2010، ص 128.

[3] محمد سمير صبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004-2005، ص 85 .

[4] قمان عمر، إليمي شهاب، **هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 2، جامعة الجلفة، الجزائر، 2011، ص 109-110.

- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، حتى يتمكن من تحديد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي تحتاجها عملية التدقيق؛
- **الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة:** وهنا على المدقق القيام بالإجراءات الملائمة من أجل الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة عبر قيامه بالمعاينة والملاحظة وإجراءه للمصادقات من أجل التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة ومقنعة حتى يبني رأيه عليها، وتقسم هذه الأدلة إلى أدلة داخلية وخارجية ووفق هذا المعيار يجب أن تكون هذه الأدلة مرتبطة ارتباطا وثيقا بعملية التدقيق وكافية وهذا يعتمد على التقدير الشخصي للمدقق؛

✓ **معايير إعداد التقرير:** وتتضمن المعايير المتعلقة بإعداد التقرير أربعة معايير وهي:[1]

- **توضيح ما إذا تم إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما:** ويتضمن هذا المعيار قيام المدقق بمراعاة فيما إذا تم إعداد القوائم المالية للمؤسسة المدققة وفق المبادئ والأصول المحاسبية السائدة في البلد وفي مختلف الحالات التي يواجهها معدوا القوائم المالية؛
- **بيان مدى الثبات في إتباع المبادئ المحاسبية:** ويقتضي هذا المعيار أن يبين المدقق في تقريره فيما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما تم مقارنتها بالفترات السابقة، والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ذو أهمية كبيرة لأنه يمكن من إجراء المقارنات بين القوائم المالية التي تعدها المؤسسة في نهاية الفترات المالية المختلفة، وعند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من المدقق بيان طبيعة هذه التغيرات وأثرها على القوائم المالية؛
- **بيان مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن البيانات الجوهرية:** يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط، وإلا فيجب أن يشتمل تقرير المدقق على التوضيحات الملائمة، ونظرا لتعدد الفئات التي تستخدم القوائم المالية فهذا يحتم إعدادها بشكل لا يسمح بتضليل أي فئة من هذه الفئات، وباعتبار أن القوائم المالية هي أداة من أدوات الاتصال ورسالة يجب أن تفصح بالكامل عن مجموعة من الحقائق التي تهم كل من توجه إليهم، وبالتالي فأي معلومات مضللة تحتوي عليها القوائم المالية سوف تؤدي حتما إلى اتخاذ قرارات غير سليمة؛
- **إبداء الرأي حول القوائم المالية وبيان مدى عمليات الفحص التي قام بها المدقق والمسؤولية التي تحملها:** يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المقق بالقوائم المالية، أي عند موفقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.[2]

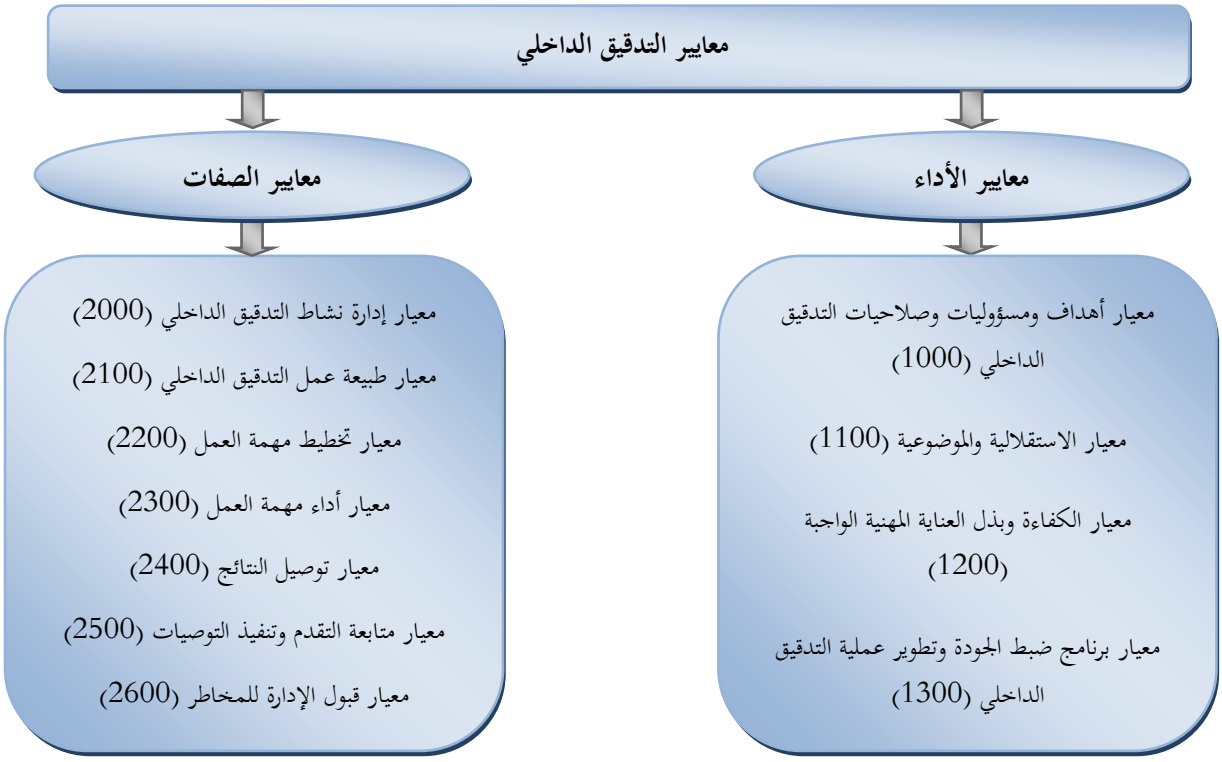
3. معهد المدققين الداخليين (IIA): قام معهد المدققين الداخليين منذ إنشائه في عام 1941، في فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية بوصفه رابطة مهنية دولية مسؤولة عن تطوير مهنة التدقيق الداخلي، بخطوات هامة في سبيل الارتقاء

[1] زواق كمال، **التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحريف والتلاعب بالقوائم المالية "دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين"**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 7، جامعة المدية، الجزائر، 2017، ص 142.

[2] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 26.

بالمستوى المهني للمدققين الداخليين، وأنشطة التدقيق الداخلي في المؤسسات،[1] وبالإضافة إلى إصداره لهذه المعايير والتي تتعلق بممارسة مهام التدقيق الداخلي يقوم المعهد بإصدار مدونة قواعد السلوك، وإجراءات التطبيق العملي ودعم التطوير المهني،[2] وقد قام معهد المدققين الداخليين بإصدار معايير التدقيق الداخلي وذلك في مجموعتين يمكن توضيحهما كما يلي:

الشكل (02-02): معايير التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة.

انطلاقا من الشكل (02-03) تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى مجموعتين رئيسيتين، معايير تتعلق بالأداء ومعايير أخرى تتعلق بالصفات ويمكن التطرق إليهما كما يلي:

✓ **معايير الصفات**: وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي، وشملت ما يلي:[3]

- **معيار أهداف ومسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي (1000)**: ويتضمن الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة التدقيق الداخلي والغرض من السلطات الممنوحة لهم ووجوب تدوينها رسميا في لائحة التدقيق الداخلي التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في المؤسسة؛

[1] كريوعة أسماء، **فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية "دراسة حالة شركة سوناطراك"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والتدقيق (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2012/2011، ص ص 39-40.

[2] Ben aicha Badis, Maghnem Mohamed, **La Qualité D'audit Interne Dans Une Entreprise Privatisé**, Revue D'entreprise, Numéro 5, Université Alger, Algérie, 2016, P 48.

[3] يزيد صالحي، عبد الله مايو، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات التجارية "دراسة ميدانية"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 9، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص 62.

- **معيار الاستقلالية والموضوعية (1100)**: ويتضمن أهمية ودور الاستقلالية بالنسبة لأنشطة التدقيق الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة وفي إبداء الرأي النهائي للمدققين الداخليين؛
- **معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة (1200)**: ويتعلق بأداء المدقق الداخلي لأنشطة التدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها؛
- **معيار برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي (1300)**: ويتضمن جودة التدقيق الداخلي وخضوعها لعمليات التقويم والتحسين.

✓ **معايير الأداء:** وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أداء مهام التدقيق الداخلي وتتمثل فيما يلي:[1]

- **معيار إدارة نشاط التدقيق الداخلي (2000)**: ويتضمن هذا المعيار الجهة (الإدارة) التي تقع عليها مسؤولية مراقبة وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي، وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفاعلية لتمكين التدقيق الداخلي من خلق قيمة مضافة للمؤسسة؛
- **معيار طبيعة عمل التدقيق الداخلي (2100)**: وفقا لهذا المعيار يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بالتقييم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة الشركات؛
- **معيار تخطيط مهمة العمل (2200)**: يتناول هذا المعيار أهم الاعتبارات التي يجب أن يأخذها المدقق الداخلي عند التخطيط لمهمة التدقيق الداخلي من حيث تحديد الأهداف ونطاق العملية؛
- **معيار أداء مهمة العمل (2300)**: إذ ينبغي على المدققين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق الأهداف التي يتولون القيام بها؛
- **معيار توصيل النتائج (2400)**: إذ ينبغي على المدقق الداخلي أن يقوم بإيصال نتائج العمل التدقيقي بالوقت والطريقة المناسبين؛
- **معيار متابعة التقدم وتنفيذ التوصيات (2500)**: ويتناول كيفيات والإجراءات المصممة لمتابعة وتنفيذ التوصيات، وهذه المهمة تقع على عاتق مدير قسم التدقيق الداخلي الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة؛
- **معيار قبول الإدارة للمخاطر (2600)**: ويتناول هذا المعيار تقويم وتحسين إدارة المخاطر، حيث ينبغي على مدير قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر، وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا لإيجاد الحل المناسب.

[1] ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام، **كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 9، جامعة البليدة، الجزائر، 2016، ص ص 416-418.

المبحث الثاني: أدلة الإثبات

يعمل المدقق على التأكد من عدالة عرض القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، ومن أجل هذا يقوم بجمع أدلة وقرائن تتعلق بالعمليات التي قامت بها هذه المؤسسة خلال الفترة التي سيتم تدقيقها، وتعتبر عملية جمع أدلة الإثبات من أهم الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال تنفيذه لمهامه باعتبارها تؤثر تأثيرا مباشرا على الحكم الذي سيصدره بنهاية عملية التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم أدلة الإثبات وأنواعها

يسعى المدقق إلى جمع معلومات حول العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة وهو ما يعرف بأدلة الإثبات في التدقيق، وتعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل التدقيق، حيث يبني القائم بعملية التدقيق رأيه الفني المحايد بناء على هذه الإثباتات التي تم جمعها.

1. مفهوم أدلة الإثبات: تعددت التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات ونذكر منها ما يلي:

تعتبر أدلة الإثبات في التدقيق "كل ما يمكن للمدقق أن يجمعه من أدلة وقرائن وغيرها لدعم رأيه حول عدالة القوائم المالية".[1]

كما عرفت أدلة الإثبات بأنها "كافة الحقائق والانطباعات التي يحصل عليها المدققون والتي تساعدهم في تكوين رأي معين عن حقيقة القوائم المالية محل الفحص".[2]

وحسب المعيار الدولي للتدقيق أدلة الإثبات (500) تعتبر أدلة الإثبات "جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأي التدقيق".[3]

وقد أوجب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أنه يجب على المدقق القيام بجمع أدلة الإثبات الكافية واللازمة حتى يتوفر لديه أساس معقول ومناسب لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية محل الفحص.[4]

كما أكد المعيار الدولي للتدقيق أدلة الإثبات (500) والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنه يجب على المدقق أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني.[5]

مما سبق يتضح لنا أن أدلة الإثبات هي "كل ما يقوم المدقق بجمعه من معلومات حول نشاط المؤسسة المدققة والمعلومات التي يجمعها من مصادر داخلية أو خارجية حول العمليات التي قامت بها خلال السنة، بغرض التحقق من صحة ودقة القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها".

---

[1] عمر إقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص 241.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008-2009، ص 166.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، مرجع سابق، ص 314.

[4] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 69.

[5] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص177.

2. الفرق بين أدلة وقرائن الإثبات: إن الإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يحصل عليها المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها ليستطيع أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية، ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، أما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل حيث يلجأ المدقق إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض عن دليل الإثبات القاطع وذلك بناء على استنتاجات معينة، ويتكون معظم عمل المدقق من جمع أدلة وقرائن الإثبات حتى يتوصل إلى تكوين رأيه الفني حول البيانات تحت التدقيق.[1]

3. صعوبات تجميع أدلة الإثبات: قد يواجه المدقق بعض الصعوبات عند قيامه بجمع أدلة الإثبات من أجل ممارسة مهامه ونذكر منها:[2]

- ✓ تمثل المستندات نسبة كبيرة من أدلة الإثبات، والصعوبة التي تكتنف هذا الدليل تكمن في اكتشاف صحة أو عدم صحة المستند حيث يمكن طباعتها وتزوير التوقيعات، مما يتطلب من المدقق أن يكون متيقظا لمثل هذه الحالات؛
- ✓ ضرورة عمل المدقق داخل الحدود الاقتصادية المعقولة وهذا يعني إعداد التقرير خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة مناسبة، وضرورة وجود علاقة بين تكلفة الحصول على دليل الإثبات وبين فائدة المعلومات التي حصل عليها من هذا الدليل، ولكن في سبيل الحصول على أدلة اثبات ذات حجية قوية يجب الاعتماد على دليل قاطع ومقنع بحيث أن صعوبة الحصول عليه وارتفاع تكلفته لا يلغيا ضرورة الحصول على هذا الدليل؛
- ✓ صعوبة استخدام الأدوات الفنية للعينات الإحصائية عند تحديد الاختبارات اللازمة لإجراء الفحص وهذه الأدوات وسيلة تمد المدقق بمقاييس إحصائية تتعلق بنتائج الاختبارات، ولكن هذه المقاييس قد لا تكون متوافرة؛
- ✓ عدم صحة ودقة وكفاءة النظم المحاسبية المستعملة لدى بعض المؤسسة ما قد يقود المدقق إلى بذل الكثير من الجهد والوقت؛[3]
- ✓ المواجهة التي قد تنشأ بين المدقق وموظفي المؤسسة المدققة لأنهم قد ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة مراقبة وضغط عليهم؛
- ✓ تعقد العمليات التي تقوم بها المؤسسة المدققة؛
- ✓ الاضطرار إلى الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات والدفاتر؛
- ✓ قد يجد المدقق نفسه في حرج بسبب عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها مع تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن.

4. تكنولوجيا المعلومات وأدلة الإثبات: في ظل تكنولوجيا المعلومات فإن معظم عمليات التوثيق أصبحت تتم في صورة إلكترونية، لذا ينبغي على المدقق أن يقبل المعلومات المكتوبة والمعلومات الإلكترونية كأدلة مستندية في شكل جديد، وذلك في ظل إجراءات الرقابة الداخلية التي تضمن أمن المعلومات وحفظها وعدم قابلية تغييرها وتعديل محتواها، وعليه فإن لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة أثر كبير في إجراءات وحجم الأدلة ونوعيتها.[4]

---

[1] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 243.

[2] زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 155.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 250-251.

[4] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص ص 333-334.

1.4. إمكانية الاعتماد على أدلة الإثبات الإلكترونية: عند تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات الإلكترونية التي تم جمعها، يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره المخاطر المصاحبة لاستخدام هذا النوع من الأدلة، حيث لا يمكن تحديد مدى الكفاية والملائمة من خلال عملية الفحص لدليل الإثبات الإلكتروني كما هو الحال في دليل الإثبات الورقي، فطباعة مخرجات المعلومات الإلكترونية أو قراءتها من الشاشة ما هو إلا صيغة واحدة، ولا يمكن أن تعطي دلالة على منشأ المعلومة، أو صلاحيتها كما لا يمكن أن تؤكد اكتمال أو شمولية المعلومات وبالتالي يجب على المدقق أن يتأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات المتعلقة بإنشاء ومعالجة ونقل وحفظ المعلومات الإلكترونية كافية حتى يمكن ضمان مصداقية المعلومات.[1]

ويوجد عدد من المعايير التي يتم استخدامها لتقييم مدى الاعتماد على المعلومات الإلكترونية كأدلة إثبات في التدقيق وتتمثل هذه المعايير في الآتي:[2]

- ✓ **التصديق:** هو إمكانية القيام بإجراء مصادقة مع المؤسسة أو الشخص الذي أنشأ (كون) المعلومات الإلكترونية؛
- ✓ **الأمانة:** وتتضمن الشمولية والدقة والطبيعة الحالية والشرعية للمعلومات، وعليه فالأمانة هي التأكد من أن المعلومات شرعية (قانونية) ولم تتغير بقصد أو بغير قصد أثناء تكوينها أو معالجتها، أو نقلها أو حفظها؛
- ✓ **الصلاحية (سلطة الاعتماد):** هو التأكد من أن المعلومات يتم إعدادها ومعالجتها وتعديلها وتصحيحها وإرسالها واستلامها، والوصول إليها عن طريق أشخاص مخولين ومسؤولين عن ذلك العمل؛
- ✓ **عدم النكران (الاعتراف):** هو التأكد أن الشخص الذي أرسل أو استلم المعلومة لا يمكنه أن ينكر مشاركته في تعديل محتوى المعلومات أي يجب الاعتراف بمنشأ تلك المعلومات.

2.4. الفرق بين أدلة الإثبات التقليدية والإلكترونية: ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول (02-03): الفرق بين أدلة الإثبات التقليدية والإلكترونية

أوجه الاختلاف	أدلة الإثبات التقليدية	أدلة الإثبات الإلكترونية
المنشأ	سهولة تحديد الدليل وإيجاده.	من الصعب تحديده بمجرد فحص المعلومات الالكترونية ولكن يتم تحديد المنشأ باستخدام تقنيات رقابية وأمان تسمح بالتوثيق وعدم النكران.
التبديل	من الصعب تبديل الدليل الورقي بدون أن يتم اكتشافه.	من السهل تبديل الدليل وهناك صعوبة إن لم يكن من المستحيل اكتشاف عملية التبديل عن طريق فحص المعلومات الالكترونية
التصديق والاعتماد	المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليه.	هناك صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الإلكتروني ويحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره.

[1] محمد وليد عبد العزيز، **موقف المدقق الخارجي من تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 104، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص 261.

[2] نفس المرجع، ص 261.

الاكتمال والشمولية	كل المفردات المتعلقة بالعمليات عادة تكون مشتملة في نفس المستند.	المفردات ذات العلاقة بالعمليات عادة ما تكون محفوظة في ملفات بيانات عديدة.
القراءة	لا يحتاج إلى وسائل وتقنيات خاصة للقراءة.	تتطلب معدات وتقنيات متعددة للقراءة.
الإتاحة وإمكانية الوصول إليها	عادة لا تمثل قيد أثناء عملية التدقيق.	مسار التدقيق المتعلق بالبيانات الإلكترونية ربما لا يكون متاح في وقت التدقيق والوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة.
التوقيع	التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة ويمكن التحقق من صحته بسهولة.	تتطلب عملية التوقيع تقنيات مناسبة كما يحتاج تقنيات خاصة للتحقق من صحته وإمكانية اعتماده.

المصدر: وليد عبد العزيز، **موقف المدقق الخارجي من تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 104، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص ص 261-262.

5. أنواع أدلة الإثبات: تتعدد أشكال أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الحصول عليها ومن أهم أنواع أدلة الإثبات ما يلي:[1]

1.5. الوجود الفعلي: يعتبر أهم الأدلة التي يعتمد عليها المدقق أثناء العملية التدقيقية، فهذا النوع من الأدلة يعتبر دليل إثبات قوي على الوجود، أما فيما يتعلق بالملكية والتقييم فيجب الاستعانة بقرائن وأدلة أخرى عليها لأن وجود الأصل لدى المؤسسة لا يعني ملكية المؤسسة له ولا لصحة تقويمه وعليه يجب على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية؛

2.5. المستندات: يعتبر المستند من أكثر أنواع الأدلة التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي ثلاثة أنواع:

- ✓ مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها كفواتير الشراء؛
- ✓ مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها كفواتير البيع ووصولات التحصيل (القبض)؛
- ✓ مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها؛

تندرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازليا حسب الترتيب السابق، أي أن المستندات الآتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة حيث تزداد إمكانية الغش والتواطؤ في الحالة الأخيرة، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية، ويجب أن يظل يقظا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات والتواقيع؛

3.5. الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المؤسسة: وتسمى بشهادات الطرف الثالث وتضم تلك الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفاتها، مما لا يستطيع الحصول عليها من إدارة المؤسسة؛

4.5. الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: يستعمل هذا الدليل إذا ما صادفت المدقق أمورا ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات والدفاتر المدققة، فالمدقق قد

[1] مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص ص 129-131.

يستعين بإقرارات وتصريحات مكتوبة من إدارة المؤسسة كشهادة الأصول الثابتة وشهادة جرد بعض الموجودات وشهادة بالمسؤوليات العرضية التي قد تلتزم بها المؤسسة مستقبلا كالكفالات؛

5.5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طرديا مع قوة نظام الرقابة الداخلية، حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوبا في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذا وموضوعا في حيز التطبيق العملي، وإن اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات يساعد المدقق في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قويا جدا ومتماسكا؛

6.5. نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم بعد إثبات العمليات، وقد تقع خلال الفترة اللاحقة لعملية التدقيق أحداث قد تكون دليلا على صحة بعض العناصر أو العمليات، فمثلا قد يتأكد من صحة التزام ظاهر بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جدية ذلك السداد وسلامته؛

7.5. صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية: هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية، وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المدقق بالتأكد من العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية، ومن هنا نجد أن استعمال الآلات المحاسبية يعتبر دليلا بحد ذاته على صحة ما يتم تدوينه في الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماما كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات.

ومما سبق نجد أن لأدلة الإثبات أهمية بالغة وتنبع هذه الأهمية من أن جوهر عملية التدقيق يكمن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقويمها بشكل موضوعي، ومن المعروف أن الهدف الأساسي لعملية التدقيق يكمن في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، ولا يستطيع المدقق تحقيق هذا الهدف إلا بناء على أدلة كافية وملائمة، ومنه نجد أن هناك علاقة وثيقة بين أدلة الإثبات والرأي الذي سيقرره المدقق.

المطلب الثاني: وسائل الحصول على أدلة الإثبات

تختلف الوسائل التي قد يلجأ إليها المدقق من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية وقوية والتي تتلاءم مع الأعمال والإجراءات التي ينوي القيام بها، ومن أجل هذا فقد تم تحديد الوسائل المناسبة والتي اتفقت عليها أغلب الدراسات من أجل الحصول على هذه الأدلة الملائمة.

لكي يستطيع المدقق القيام بمهامه يلجأ إلى جمع مجموعة من أدلة الإثبات وتتمثل الوسائل المستعملة في الحصول على هذه الأدلة فيما يلي:[1]

1. الجرد الفعلي: يقوم المدقق بالجرد الفعلي عن طريق العد والقياس والوزن لبعض عناصر الأصول في المؤسسة وخاصة الخزينة ومحتوياتها أو بعض أصناف وعناصر المخزون التي لها أهمية خاصة، ويستخدم الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للعناصر الملموسة والمادية من أصول المؤسسة محل التدقيق، ومن ناحية أخرى للتحقق من الرصيد الدفتري ومقارنته بالرصيد الفعلي وبصفة خاصة فيما يتعلق بمحتويات الخزينة من عملات نقدية مختلفة، وكما أشرنا سابقا لا

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص ص 145-150.

يعتبر مجرد الوجود المادي لعناصر الأصول دليل على ملكيتها أو ملاءمة أو دقة طرق تقييمها، لذلك عليه أن يتأكد من مستندات الملكية ويفحص طرق تقييم هذه الأصول وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها في هذا المجال؛

2. العمليات الحسابية: وهي عبارة عن مراجعة والتأكد من صحة المجاميع الرأسية والأفقية، كما تمثل العمليات التي يقوم بها المدقق أو أحد مساعديه بهدف التأكد من صحة بعض النتائج أو الأرصدة الهامة وهي تعتبر من أدلة الإثبات القوية لأن المدقق هو الذي يتولاها بنفسه، وهي تشمل ما يلي:

- ✓ مراجعة نقل الأرصدة الافتتاحية ومطابقتها للأرقام السابقة؛
- ✓ التأكد من صحة قوائم الجرد عن طريق التأكد من صحة العمليات الحسابية التي تتضمنها تلك القوائم؛
- ✓ مراجعة ميزان المراجعة المعد من قبل المؤسسة محل التدقيق للتأكد من صحة ما يحويه من أرصدة وأن التطابق حقيقي وليس صوريا وفي حالة عدم التوازن يجب البحث عن الأخطاء المؤدية لذلك وتصحيحها؛
- ✓ التأكد من كشوف العملاء من الناحية الحسابية؛
- ✓ التأكد من العمليات الحسابية كنسب الخصم؛
- ✓ مراجعة الحسابات الختامية والقوائم المالية للتأكد من الدقة الحسابية وسلامة الترتيب والتصنيف ومن صحة تعادل المركز المالي؛
- ✓ من الأهمية البالغة القيام بالتأكد من سلامة الآلات المحاسبية المستعملة في المؤسسة في مجال إعداد القوائم وإجراء العمليات الحسابية.

3. المراجعة المستندية: إن المستندات من أدلة الإثبات الهامة في التدقيق فهي تعتبر مرجع سليم يستند إليه المدقق في التثبت من صحة حدوث واقعة معينة ومن صحة المبالغ المتعلقة بها، ويعتبر التدقيق المستندي والاطلاع على مختلف الوثائق في المؤسسة محل التدقيق المحور الرئيس لعملية التدقيق، بحيث يقضي المدقق معظم وقته في جمع مثل هذه الأدلة والإثباتات، كما يجب عليه عند قيامه بالتدقيق المستندي مراعاة أن يكون المستند المقدم صحيحا من النواحي الشكلية والموضوعية والقانونية، وموقعا من قبل من لهم سلطة التوقيع؛

4. المصادقات: تعتبر المصادقات بمثابة شهادات أو إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق مباشرة وتتعلق بتقديم تأكيدات حول صحة أرصدة حساباتهم، كما هو الحال في تدقيق حسابات العملاء وتنقسم المصادقات إلى: [1]

1.4. المصادقات الإيجابية: وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي حول صحة أو خطأ رصيد الحساب الموضح في المصادقة، لذلك يتوقع الرد في حالتي الخطأ والصواب ولهذا سميت بالمصادقة الإيجابية؛

2.4. المصادقات السلبية: وهنا يطلب من العميل إرسال إقرار كتابي في حالة خطأ الرصيد المبين في المصادقة فقط، ويعاب على هذا النوع من المصادقات اعتبار عدم الرد هو دليل على صحة ومطابقة الرصيد إذ لا يستطيع المدقق الجزم بذلك بحيث قد يكون عدم الرد نتيجة لعدم اهتمام العميل بالرد أصلا؛

[1] السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، بيروت، لبنان، 2008، ص ص 324-332.

3.4. المصادقات العمياء: من أقوى أنواع المصادقات وهنا لا يظهر الرصيد المطلوب المصادقة عليه في المصادقة المرسلة وإنما يطلب من العميل إقرار كتابي بهذا الرصيد والذي يكون مسجلا في دفاتره ولذلك يفضل استخدام هذا النوع من المصادقات.

5. نظام الاستفسارات والتتبع: يكون الاستفسار شفويا فعلى المدقق أن يحرص على تعزيز الإجابات التي يتلقاها قبل أن يقتنع بها وهذا الأسلوب ذاتي بطبيعته إذ يعتمد كثيرا على تفسير المدقق وحكمه الشخصي ويقوم المدقق بالاستعانة بهذا الأسلوب من أجل الحصول على معلومات تتعلق بما يلي:[1]

- ✓ الاستفسار عن الالتزامات غير المثبتة في الدفاتر في نهاية السنة المالية كالالتزامات العرضية والمستقبلية التي قد تتحملها المؤسسة؛
- ✓ الاستفسار عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ الاستفسار عن القيود المسجلة بالدفاتر؛
- ✓ الاستفسار والتتبع لبعض العمليات المعلقة التي قامت بها المؤسسة والتي لم تصل إلى حل نهائي في نهاية الفترة المدققة؛

6. نظام المقارنات والربط بين المعلومات (الإجراءات التحليلية): وتتمثل في مجموعة الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومة المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المدقق للعلاقات والأرصدة المتوقعة، وفحص التغيرات الجوهرية نتيجة هذه الدراسات والتقييمات حيث يهدف الفحص التحليلي إلى لفت نظر المدقق إلى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب مزيدا من أدلة الإثبات.[2]

ويعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمهامه بهدف الاستعانة بها في النواحي التالية:[3]

- ✓ المساعدة في تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة إضافية بالإضافة إلى فهم المؤسسة محل التدقيق؛
- ✓ تهدف الإجراءات التحليلية باستخدام الأدوات الكمية والنسب المالية إلى تحديد الانحرافات والمساهمة في التوقع لبعض العمليات المالية.
- ✓ المساعدة في تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار، بحيث يقيم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية قدرة المؤسسة على الاستمرار وذلك عن طريق قياس النسب المالية المختلفة؛[4]
- ✓ تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق إذ تعتبر الإجراءات التحليلية أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظر لإمكانية القيام بها في مكاتب التدقيق دون الحاجة إلى التنقل إلى مقر المؤسسة المدققة.

7. الفحص والمراجعة الانتقادية: ويقصد به الانتقاد والتمعن حيث تعتبر هذه الوسيلة أداة انتقاد وفحص تحليلي عبر تدقيق أحد الحسابات أو القيود أو أحد السجلات المحاسبية، حيث يستطيع المدقق أن يلقي نظرة فاحصة على أحد

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمنشآت الأعمال**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1995، ص 95.

[2] يرقي كريم، **إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر "دراسة ميدانية"**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 8، جامعة البليدة، الجزائر، 2015، ص 99-100.

[3] لخضر لقليطي، لحسن دردوري، **أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جامعة باتنة، الجزائر، 2017، ص 126.

[4] يرقي كريم، مرجع سابق، ص 99.

هذه الحسابات أو الصفحات باليومية ويقوم باكتشاف أي أمور غير عادية وملفتة للانتباه موجودة في هذا الحساب أو الصفحة، ويتطلب ذلك توفر المهارة والخبرة العالية، فقد يجد أن أحد عملاء المؤسسة لم ينتظم بسداد مديونيته اتجاه المؤسسة بالرغم من أنه كان منتظما في السداد، وهنا قد يقوده بحثه إلى اكتشاف اختلاس أو تلاعب في المقبوضات؛

8. نظام الرقابة الداخلية المتكامل: لا شك أن وجود نظام رقابة داخلية متكامل وقوي وفعال يبعث على الاطمئنان في نفس المدقق، حيث أنه من الضروري أن يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقرير مدى الاعتماد على هذا النظام في تحديد حجم العينات والاختبارات التي سيقوم بها ويظهر أثر هذه الوسيلة ضمن كل الوسائل المستعملة في جمع الأدلة والقرائن عند إتباع طريقة العينة الإحصائية؛

9. نظام الشهادات والإقرارات من داخل المؤسسة: يلجأ المدقق إلى الحصول على شهادات أو إقرار من إدارة المؤسسة كدليل إثبات حول عنصر معين، حيث يعمل المدقق على الحصول على إجابات مكتوبة على بعض الأسئلة والمعلومات المطلوب الحصول عليها والتي طرحها أثناء الاجتماعات الرسمية مع بعض المسؤولين داخل المؤسسة، وعليه فالإقرارات المكتوبة هي عبارة عن وثائق تعدها الإدارة وتقدمها للمدقق، حيث يستخدم هذا النظام في الحصول على القوائم الخاصة بالأصول الثابتة واهتلاكها كما يستخدم في الحصول على كشف الرواتب والمصاريف الأخرى؛

وفي حالة ما إذا كانت هذه الشهادات والإقرارات مرتبطة بأمور ذات تأثير جوهري على القوائم المالية يجب على المدقق القيام بما يلي:[1]

- ✓ أن يحاول الحصول على أدلة من خارج المؤسسة مؤيدة للشهادة التي حصل عليها من إدارة المؤسسة؛
- ✓ أن يقوم بعملية التحقق من الشهادة المقدمة من قبل الإدارة ومدى اتفاقها مع أدلة وقرائن الإثبات الأخرى؛
- ✓ أن يتحقق من مدى المام مقدم الشهادة بالعنصر الذي قدمت الشهادة حوله.

المطلب الثالث: حجية وكفاية أدلة الإثبات

خلال ممارسته لمهامه قد يحصل المدقق على أدلة إثبات متعددة ومتنوعة غير أنه لا يمكن التأكد من مدى قدرتها على مساعدته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومن أجل هذا يجب أن تتمتع أدلة الإثبات بالقوة والحجية بالإضافة إلى وجوب توفر أدلة كافية وملائمة من أجل المساهمة وتحقيق الهدف المرجو منها.

1. حجية أدلة الإثبات: ويقصد بحجية الأدلة "أن يكون الدليل فعال وملائم ويقصد بالفعالية هنا تلك النوعية من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي وعليه فاتصاف الدليل بالفعالية إنما يوفر للمدقق الكثير مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية"،[2] وتتفاوت قوة حجية أدلة الإثبات من دليل لآخر وتعود عملية تقدير قوة الدليل للمدقق الذي يتولى جمعها بنفسه وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على حجية الدليل ومنها:[3]

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 191.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة في ضوء المعايير الدولية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص 19.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مرجع سابق، ص ص 331-332.

1.1. صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على دليل الإثبات: تتوقف قوة الدليل على مقومات أساسية واعتبارات معينة يلزم توافرها في الوسائل والأساليب الفنية المستخدمة في جمع الأدلة فالجرد الفعلي له أحكامه وقواعده، كما أن التدقيق المستندي له أسس يقوم عليها وللمصادقات شروط واعتبارات وعدم توافر ذلك في الوسائل والأساليب يفقد الدليل قوة إثباته؛

2.1. مصدر الدليل: يمكن الحصول على أدلة الإثبات من مصدرين إما داخلية أو خارجية، فالأدلة الخارجية التي يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة تعتبر أقوى في حجيتها من الأدلة التي تم الحصول عليها من داخل المؤسسة فعادة المصادر الخارجية تكون أكثر ثقة واعتمادا من غيرها لصعوبة التواطؤ والغش والتزوير؛

3.1. كيفية الحصول على الدليل: تعتبر الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو بواسطة من ينوب عنه كالمساعدين أقوى في حجيتها ودرجة الاعتماد عليها من تلك التي يحصل عليها من الغير؛

4.1. طبيعة الدليل: هناك نوعان من الأدلة، إيجابية وذاتية فالأدلة الإيجابية أقوى في حجيتها لأنها لا تعتمد على التفسير الشخصي أو الفحص والتحليل، ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي والإقرارات من الغير، أما الأدلة الذاتية فهي تلك التي ترتكز على الاجتهاد والتفسير الشخصي؛

5.1. التوقيت المناسب للحصول على الدليل: يؤثر وقت الحصول على الدليل على حجية ذلك الدليل ومدى تناسب ذلك مع وقت الفحص فكلما كان وقت الحصول على الدليل مقارب لوقت الفحص كلما كان الدليل ذو حجية ويمكن الاعتماد عليه؛

6.1. مدى ارتباط الدليل أو بالعنصر محل الفحص: كلما كان الارتباط قويا ووثيقا بين الدليل والعنصر قيد الفحص كلما كانت الحجية ودرجة الاعتماد على هذا الدليل كبيرة، كما أنه من الخطر أن يقبل المدقق دليلا ليس له ارتباط بالعنصر محل الفحص فالبعض يرى أن القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليلا على الوجود ولا تعتبر إثباتا على ملكية المؤسسة لذلك الأصل؛

7.1. مدى توافر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي يستقى منها الدليل: كلما توافرت ثقة المدقق بالمصادر الخارجية التي حصل منها على الدليل كلما زادت حجية وقوة ذلك الدليل، كما أن إلمام هذه المصادر بالمعلومات المطلوبة منها وعدم تحيزها وتبعيتها للإدارة يزيد من حجية الأدلة التي تدلي بها؛

8.1. سلوك المدقق أثناء جمع الأدلة: إن من أهم المقومات الأساسية لعملية التدقيق هو الاستقلال والحياد التام للمدقق وبعده عن جميع المؤثرات كافة في جميع مراحل وخطوات عملية التدقيق ومن هذه المراحل جمع الأدلة، ولذا عليه أن يكون نزيها مستقلا في جمعه للأدلة وإلا فقدت تلك الأدلة حجيتها وقوتها؛

9.1. فعالية نظام الرقابة الداخلية: تلعب فعالية نظام الرقابة الداخلية دورا جوهريا في قوة الأدلة فيتم الاعتماد على المستند الداخلي في المؤسسة التي بها رقابة داخلية فعالة لوجود احتمال أكبر للدقة، كما أنه لن تكون الإجراءات التحليلية دليلا كافيا إذا كانت الرقابة تنتج معلومات غير دقيقة من البيانات التي يتم تشغيلها وعليه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي كانت الأدلة ذو حجية وقوة أكبر.

2. كفاية أدلة الإثبات: تتعلق الكفاية بصفة عامة بمقدار أو حجم أدلة الإثبات الضروري لتدعيم رأي المدقق لإصدار رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق أي وجود علاقة بين كفاية الأدلة والبراهين وبين

كمياتها ودرجة تنوعها،[1] وعليه يقصد بالكفاية "كمية الأدلة الواجب من المدقق جمعها للقيام بعملية التدقيق" وحتى تتحقق الكفاية يجب أن توفر بعض المعايير والتي تتمثل فيما يلي:[2]

1.2. الأهمية النسبية للعنصر موضع التدقيق: إن العلاقة بين كمية أدلة الإثبات والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية، فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما احتاج المدقق إلى أدلة إثبات أكبر، وكلما كانت الأهمية النسبية أقل احتاج لأدلة إثبات أقل، والأهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع العناصر الأخرى كما أن تحديد الأهمية النسبية ترجع للمدقق، فقد يعتبر أحد العناصر ذو أهمية جوهرية إذا كان الخطأ أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم؛

2.2. درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر: كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتلاعب والاختلاس كلما كان على المدقق أن يجمع أدلة إثبات أكثر، فقد يضطر لجمع كمية كبيرة من الأدلة الإثباتية لما يتعلق الأمر بتدقيق النقدية لما يمكن أن يتعرض له هذا العنصر من مخاطر كالاختلاس؛

3.2. تكلفة الحصول على الدليل: تتفاوت تكلفة الحصول على الأدلة من دليل لآخر وتعتبر الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الأدلة ذات التكلفة المرتفعة، بمعنى أنه إذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل أقل من تكلفة الحصول على ذلك الدليل فإنه يجب على المدقق البحث عن بديل آخر أقل تكلفة، إلا أن هناك بعض العناصر الهامة والتي على المدقق الحصول على أكبر كم من الأدلة حولها مهما كانت التكلفة التي ستترتب عن ذلك؛

4.2. مدى ملائمة الدليل للعنصر محل الفحص: تختلف العناصر التي يقوم المدقق بتدقيقها وهذا الاختلاف يؤدي حتما إلى اختلاف الدليل الذي يجب الحصول عليه، فيكون المدقق مضطرا للقيام بالجرد الفعلي للأصول الملموسة للتأكد من الوجود الفعلي والحصول على إقرارات خارجية للتأكد من ملكية المؤسسة لهذه الأصول، كما أنه للتأكد من مبلغ بعض الأرصدة يلجأ المدقق إلى أسلوب المصادقات للحصول على كمية الأدلة الكافية؛

5.2. فعالية نظام الرقابة الداخلية: تلعب فعالية نظام الرقابة الداخلية دورا جوهريا في تحقيق كفاية الأدلة فكلما كان نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة سليم وفعال كلما قلت كمية الأدلة التي سيتم الاعتماد عليها نظرا لقوة نظام الرقابة الداخلية، وكلما كان النظام ضعيفا احتاج المدقق إلى توسيع كمية الأدلة لتأييد رأيه.

وبشكل عام فإنه عند قيام المدقق بالفحص والتدقيق يجب عليه أن يهدف دائما إلى الحصول على أدلة إثبات مقنعة وقوية لتكون ركيزته في تكوين رأيه الفني المحايد، كما يجب عليه أن يقوم بالحصول على الأدلة الكافية واللازمة من أجل تدقيق بعض بنود وعناصر القوائم المالية والتي قد يرى المدقق أنها ذات أهمية نسبية كبيرة، وعليه فإن على المدقق ألا يبدي رأيه الفني عن أعمال المؤسسة إلا إذا تم الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة تبرر ما سيبديه من رأي حول صحة عرض القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

[1] سعودي بلقاسم، **التطورات الاقتصادية الراهنة والحاجة لإصدار معايير للمراجعة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 6، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011، ص 180.

[2] مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص ص 144-146.

المبحث الثالث: معايير أدلة الإثبات في الجزائر

نظرا لما تشهده مهنة التدقيق من تطور على المستوى الدولي فقد فرض هذا على القائمين على تنظيم المهنة في الجزائر وضع معايير تدقيق جزائرية، وذلك عملا بما تقوم به العديد من الدول مما سيسمح برفع مستوى الأداء المهني للمدققين، وفي هذا الجزء سيتم التطرق إلى المعايير التي تتعلق بأدلة الإثبات والتي تم إصدارها في الجزائر.

المطلب الأول: "العناصر المقنعة" (500)، "مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية" (510)

يعمل المدقق على جمع أدلة الإثبات الملائمة والمقنعة لدعم الرأي الذي سيتخذه بنهاية مهامه، ومن أجل هذا يوضح معيار التدقيق الجزائري العناصر المقنعة كيفيات الحصول على هذه الأدلة والحكم على ملاءمتها وحجيتها، كما تم إصدار معيار مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية والذي يسمح بالتأكد من دقة الأرصدة الافتتاحية للقوائم المالية.

أصدرت لجنة متابعة المعايير التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة جملة من معايير التدقيق الجزائرية والتي تستوحى من معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين،[1] ويمكن تبويب هذه المعايير كما يلي:

الجدول (02–04): معايير التدقيق الجزائرية

تاريخ الإصدار	رقم المعيار	عنوان المعيار
أكتوبر 2016	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
	500	العناصر المقنعة
	510	مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية
	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية
15 مارس 2017	520	الإجراءات التحليلية
	570	استمرارية الاستغلال
	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين
	620	استخدام أعمال خبير معين من طرق المدقق
04 فيفري 2016	210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
	505	التأكيدات الخارجية
	560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
	580	التصريحات الكتابية

المصدر: من إعداد الباحث بناء على المقررات التي تناولت معايير التدقيق الجزائرية.

[1] حمزة مفتاح، بختة مفتاح، مريم عامر، **إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية "دراسة عينة من المعايير"**، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2018، ص 232.

حتى يتكمن المدقق من أداء مهامه والخروج برأي فني محايد حول القوائم المالية المدققة يجب عليه جمع الأدلة الكافية والملائمة ويساعد معيار العناصر المقنعة (500) المدقق في الحكم على هذه الأدلة، بالإضافة إلى ذلك يجب على المدقق التأكد والتثبت من صحة الأرصدة الافتتاحية وذلك طبقا لإرشادات معيار مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية (510)، وهو ما سيتم التطرق إليه وذلك كما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق "العناصر المقنعة" (500): ويقصد بالعناصر المقنعة في بعض المراجع والدراسات أدلة التدقيق أو أدلة الإثبات وهي تشترك في أنها كل ما يقوم المدقق بجمعه خلال ممارسته لعملية التدقيق من مستندات ووثائق ومحاضر اجتماعات وغيرها، وقد تضمن هذا المعيار ما يلي:

1.1. مجال تطبيق المعيار: يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على أدلة كافية ومقنعة ومناسبة يستند عليها لإبداء رأيه الفني المحايد، ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر وأدلة الإثبات التي يقوم المدقق بجمعها أثناء ممارسته لأعمال التدقيق.[1]

2.1. الهدف: يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات للتدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على أدلة الإثبات والعناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها في تأسيس رأيه الذي يتضمنه التقرير الذي يصدره بنهاية مهامه.[2]

3.1. مفهوم العناصر المقنعة (أدلة الإثبات): وهي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وتتضمن ما يلي:[3]

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة (النظام المحاسبي للمؤسسة) والمؤدية إلى إعداد القوائم المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الميزانية، دفتر الأستاذ، الدفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيانات التحويل...إلخ) ، والتي تشكل مصدرا مهما وأدلة وإثباتات يعتمد عليها المدقق؛
- المعلومات المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل الرقابة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكن المدقق من الوصول إلى نتائج مهمة.

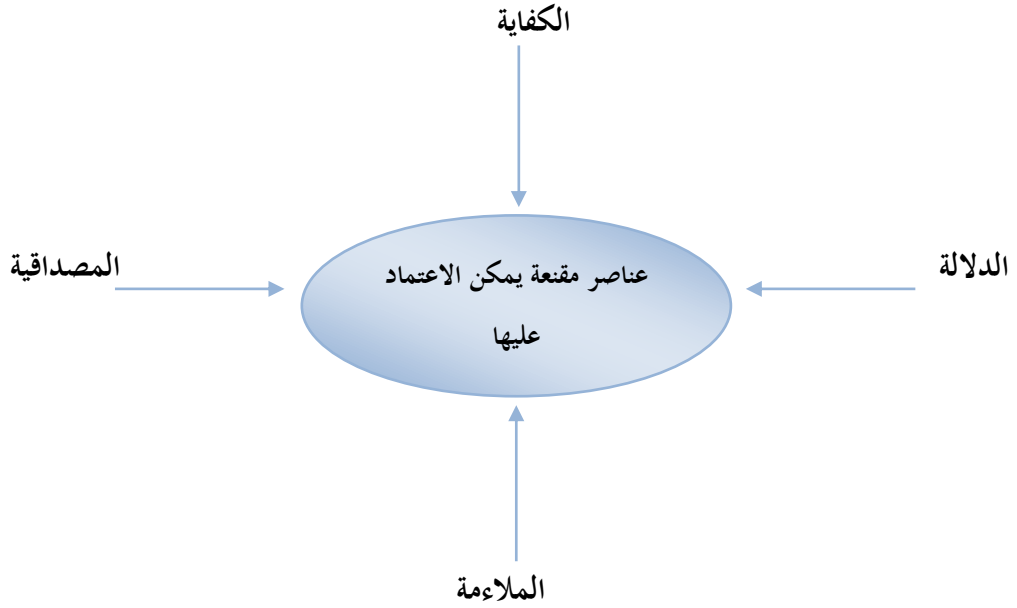
4.1. كفاية، ملائمة، دلالة ومصداقية العناصر المقنعة: بحيث أبرز هذا المعيار كيفيات الحكم على كفاية وملائمة الأدلة والعناصر التي يقوم المدقق بجمعها، كما أوضح هذا المعيار شروط دلالة ومصداقية ما يجمعه المدقق من أدلة كما يوضحه الشكل التالي:

[1] مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار" العناصر المقنعة" (500)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص 3.

[2] نفس المرجع، ص 3.

[3] نفس المرجع، ص ص 3-4.

الشكل (02-03): عوامل تقييم العناصر المقنعة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار"العناصر المقنعة" (500)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص 4.

انطلاقا من الشكل (02-03) فإنه يمكن إبراز وتوضيح عوامل الكفاية والملائمة بالإضافة إلى الدلالة والمصداقية وذلك كما يلي:[1]

✓ **كفاية وملائمة العناصر المقنعة:** تقدر الكفاية بالنظر إلى كم العناصر والأدلة المقنعة التي تم جمعها وفقا للاختلالات الموجودة ومدى خطورتها، بينما تتوقف الملائمة على نوعية العناصر والأدلة التي تم جمعها، أي مصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها؛

✓ **دلالة ومصداقية العناصر المقنعة:** وتقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء عملية التدقيق حيث يجب أن تكون الأدلة التي قام المدقق بجمعها مرتبطة ارتباطا وثيقا بالعنصر المراد فحصه، بينما تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كإثباتات بمصدرها و طبيعتها و بالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها وعليه فإنه:

- تعتبر الأدلة والعناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية؛
- تعتبر الأدلة والعناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبها من الغير؛
- تعتبر الأدلة والعناصر التي جمعها المدقق أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر (تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها)؛
- تمثل الأدلة والعناصر المتكونة من الوثائق الأصلية، أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ.

[1] مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار" العناصر المقنعة" (500)**، مرجع سابق، ص 4.

5.1.المعلومات والتأكيدات سيتم استخدامها كعناصر مقنعة: ويمكن التطرق إلى ذلك كما يلي:

✓ **تقييم المعلومات التي سيتم استخدامها كعناصر مقنعة:** ويقوم المدقق عند تقديره لمصداقية الأدلة والعناصر التي قام بجمعها بما يلي:[1]

- أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها، وإذا ارتابه شك فعليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين؛
- من أجل تأسيس رأيه لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة المدققة، إذ بإمكانه على العموم الاستنتاج على أساس استخدام عينات التدقيق، مع استحضار حكمه المهني الخاص وروح النقد لديه أثناء تقييمه لكم ونوعية الأدلة المجمعة؛
- تحتاج المعلومات الصادرة عن المؤسسة المدققة والمستعملة من طرف المدقق في إطار تحقيق إجراءات التدقيق، أن تكون كاملة بالقدر الكافي ودقيقة، وإذا اقتضت الظروف على المدقق:
  - جمع أدلة حول دقة وشمولية هذه المعلومات؛
  - تقدير ما إذا كانت هذه المعلومات دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي لتلبية احتياجات التدقيق؛
- إذا نتجت المعلومات التي ستستخدم كأدلة وإثباتات عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة، على المدقق وباعتبار أهمية أعمال هذا الخبير لاحتياجات التدقيق القيام بما يلي:
  - تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية هذا الخبير؛
  - الاطلاع على أعمال هذا الخبير؛
  - تقدير ملائمة أعمال الخبير التي ستستعمل كأدلة وعناصر مقنعة؛
- تعتبر العناصر والأدلة التي يتحصل عليها المدقق من مصادر مختلفة أو الاختلاف في طبيعتها (مستندية، الوجود الفعلي وغيرها) أعلى درجة وقوة؛
- يأخذ المدقق بعين الاعتبار العلاقة (تكلفة –امتيازات) المتعلقة بالعناصر والأدلة التي يقوم بجمعها، وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها، دون أن يتناسى بعض إجراءات التدقيق التي لا يجب تفاديها بحجة تكلفة الحصول على بعض الأدلة والعناصر المقنعة حولها.

✓ **التأكيدات التي ستستعمل في جمع العناصر المقنعة:** تعتبر الإدارة مسؤولة على إعداد وعرض القوائم المالية والتي تعكس بشكل صحيح ومنتظم طبيعة العمليات التي قامت بها المؤسسة، حين تصرح الإدارة أن القوائم المالية قد تم عرضها بشكل عادل، وبالتالي فهي بذلك تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة حول مسك المحاسبة، التقييم، العرض والإبلاغ عن مختلف عناصر القوائم المالية والمعلومات المتعلقة بها، وعلى المدقق استعمال التأكيدات بشكل مفصل وبالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطر الانحرافات ومختلف الاختلالات، فالتأكيدات تشكل مبادئ ومعايير يرتبط بها كل من انتظام، صحة ومطابقة القوائم المالية،[2] وتدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية والتي يوضحها الجدول التالي:

[1] مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار" العناصر المقنعة" (500)**، مرجع سابق، ص ص 5-6.

[2] نفس المرجع، ص ص 6-7

الجدول (02-05): التأكيدات التي تستعمل في جمع العناصر المقنعة

تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق	
واقع الأحداث	العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالمؤسسة محل التدقيق.
الشمولية	كل العمليات والأحداث المسجلة والتي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا.
الدقة	المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح.
فصل الفترات	العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.
القيد المحاسبي	تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.
تأكيدات تتعلق بأرصدة الحسابات في نهاية الفترة	
الوجود	الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة.
الحقوق والواجبات	المؤسسة محل التدقيق تمتلك أو تراقب أصولها.
الشمولية	تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة.
التقييم والقيد	تتضمن القوائم المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.
تأكيدات تتعلق بعرض القوائم المالية والمعلومات المتضمنة فيها	
واقع، حقوق وواجبات	كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالمؤسسة محل التدقيق.
الشمولية	كل المعلومات المطلوبة والتي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا.
التصنيف والفهم	المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية معروضة بوضوح.
الدقة و التقييم	قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار"العناصر المقنعة" (500)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص ص 6-7.

6.1. إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة: يجمع المدقق الأدلة والعناصر المقنعة للوصول إلى اتخاذ رأيه الفني المحايد وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:[1]

- ✓ **تفتيش التسجيلات أو الوثائق**: تتمثل عملية التفتيش في فحص السجلات أو الوثائق داخلية كانت أو خارجية، ورقية كانت أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر؛
- ✓ **تفتيش الأصول العينية**: يتمثل تفتيش الأصول العينية في الفحص المادي لها والذي يسمح بتقديم مؤشرات مقنعة وموثوقة والمتعلقة بوجودها ولكن لا يعتبر ذلك دليل على ملكيتها أو ملاءمة أو دقة طرق تقييمها؛
- ✓ **الملاحظة المادية**: تتمثل الملاحظة المادية في معاينة عملية أو الطريقة التي ينفذ بها إجراء ما، كملاحظة عملية الجرد المادي للمخزونات التي تقوم بها المؤسسة أو ملاحظة عمليات المراقبة؛

[1] مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "العناصر المقنعة" (500)**، مرجع سابق، ص ص 7-8.

✓ **طلبات المعلومات:** يتمثل طلب المعلومات في الحصول على المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، لدى أشخاص بداخل أو خارج المؤسسة محل التدقيق، وتشمل طلبات المعلومات، الطلبات المكتوبة الرسمية والطلبات الشفهية غير الرسمية، ويعد تقييم الردود على طلبات المعلومات جزءا لا يتجزأ من عملية طلب المعلومات؛

✓ **طلبات التأكيد الخارجية:** تعتبر نوعا خاصا من طلبات المعلومات، وهي تمثل عملية للحصول على تصريح مباشر من قبل الغير من أجل تأكيد معلومة ما؛

✓ **المراقبة الحسابية:** تتمثل في المراقبة بكل الوسائل للدقة الحسابية للوثائق أو التسجيلات المحاسبية؛

✓ **إعادة التنفيذ:** وهي تنفيذ المدقق لإجراءات أو مراجعات قد تم في الأصل تنفيذها داخل المؤسسة المدققة كجزء لا يتجزأ من المراقبة الداخلية إما يدويا أو عن طريق تقنيات التدقيق المدعمة بجهاز الحاسوب؛

✓ **الإجراءات التحليلية:** تتمثل الإجراءات التحليلية في تقديرات للمعلومة المالية انطلاقا من ارتباطها مع معلومات أخرى ناجمة أو غير ناجمة عن حسابات أو مع معطيات سابقة لاحقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة، وتحليل التغييرات المعتبرة أو الاتجاهات غير المتوقعة.

2. المعيار الجزائري للتدقيق "مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية" (510): ويمكن التطرق إلى هذا المعيار وذلك كما يلي:

1.2. مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، بحيث تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في القوائم المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات حول الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، ويجب الإشارة إلى أنه يقصد بمهمة التدقيق الأولية تلك المهمة التي يقوم بها المدقق والتي تتسم فيها القوائم المالية للمؤسسة المدققة بأنها لم تكن محل تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق آخر أي المدقق السابق.[1]

2.2. الهدف: يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر والأدلة المقنعة والكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن:[2]

✓ عند إعادة الافتتاح تم نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛

✓ الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد القوائم المالية للفترة الجارية، وأنه قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح.

3.2. إجراءات التدقيق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية: وفي هذا الإطار تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:

✓ **إجراءات التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية:** تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها فيما يلي:[3]

- فحص القوائم المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول القوائم المالية إن وجدت، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية؛

[1] مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية" (510)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص 3.

[2] نفس المرجع، ص 3.

[3] نفس المرجع، ص ص 3-5.

- جمع الأدلة والعناصر الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على القوائم المالية للفترة الجارية وهذا بغية:
  - ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم اعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو إذا اقتضت الضرورة، قد تمت اعادة معالجتها؛
  - تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية؛
  - اتخاذ خطوة أو مجموعة من الخطوات التالية:

– مراجعة ملفات العمل أو أسس نتائج المدقق السابق إذا كان قد تم تدقيق القوائم المالية للسنة المالية السابقة؛

– تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع أدلة وعناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الافتتاحية؛

– وضع إجراءات تدقيق خاصة لجمع أدلة وعناصر مقنعة تعني الأرصدة الافتتاحية؛

عندما يجمع المدقق الأدلة والعناصر الكافية التي تثبت أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات قابلة لإحداث تأثير معتبر على القوائم المالية للفترة الجارية، يجب عليه أن يضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الأثر، وإذا خلص المدقق إلى وجود هذه الاختلالات في القوائم المالية للفترة فإن عليه إعلام الإدارة بها، إلى المستوى السلمي المناسب، وكذلك المسؤولين على الإدارة والتسيير.

✓ **التحقق من استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية:** يجب على المدقق جمع الأدلة والعناصر الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في القوائم المالية للفترة الجارية، وأن أثر التغييرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة؛

✓ **المعلومات ذات الدلالة الواردة في تقرير التدقيق للمدقق السابق:** إذا تم تدقيق القوائم المالية للفترة السابقة من طرف مدقق آخر وكان الرأي الذي قام بإبدائه موضوع تعديل، فيجب على المدقق الحالي تقييم أثر المسائل والأحداث التي نجم عنها التعديل، في إطار تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية.

✓ **النتائج و تقرير المدقق:** وفيما يتعلق بإعداد التقرير يجب على المدقق القيام بما يلي:[1]

- **الأرصدة الافتتاحية:** إذا كان المدقق غير قادر على جمع الأدلة والعناصر الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية يجب أن يقدم رأي بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول القوائم المالية، أما إذا توصل إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا لديه تأثير معتبر على القوائم المالية للفترة الجارية وأن تأثير هذا الاختلال لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة في القوائم المالية، وجب عليه أي المدقق تبعا للحالة تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض؛
- **استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية:** يتوجب على المدقق تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض إذا توصل إلى أن الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر، وأن أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بالشكل الملائم ولم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في القوائم المالية؛

[1] مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية" (510)** مرجع سابق، ص ص 3-4.

- **تعديلات مقدمة على تقرير تدقيق المدقق السابق:** إذا طرأ تعديل في الرأي في تقرير المدقق السابق المتعلق بالقوائم المالية للفترة السابقة ولا يزال ذا دلالة ومعبر بالنسبة للقوائم المالية للفترة الجارية، يجب على المدقق الحالي أن يعدل رأيه عند تدقيقه لتلك القوائم المالية.

المطلب الثاني: "الإجراءات التحليلية" (520)، "استمرارية الاستغلال" (570)

خلال عملية التدقيق يقوم المدقق بتنفيذ بعض الإجراءات التحليلية التي تساعده في تحديد مكامن الأخطاء والغش مما يساهم في تحسين مستوى أداء أعماله، كما يقوم أيضا بتنفيذ بعض الاختبارات لتقييم مدى قدرة المؤسسة محل التدقيق على مواصلة نشاطها وهو ما تطرق له معياري التدقيق الإجراءات التحليلية واستمرارية الاستغلال.

تعتبر الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق خلال ممارسته لمهامه من أهم خطوات عملية التدقيق، كما يجب عليه التأكد من مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها وهو ما تطرق إليه معيار الإجراءات التحليلية ومعيار استمرارية الاستغلال ويمكن التطرق إلى ذلك كما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق "الإجراءات التحليلية" (520): وتطرق هذا المعيار إلى ما يلي:

1.1. مجال تطبيق المعيار: تسمح الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر، بالتعرف على مخاطر الانحرافات والاختلالات وتقييمها عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها، وتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر، وعليه فإن هذا المعيار يعالج استخدام المدقق للإجراءات التحليلية، وإلزامية أدائه مثل هذه الإجراءات أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية عملية التدقيق، ووفقا لهذا المعيار تتضمن هذه الإجراءات مقارنات مع معطيات سابقة أو استخدام البيانات المالية أو غير المالية للمؤسسة المدققة لاكتشاف التغيرات غير العادية، بالإضافة إلى مختلف التقنيات الإحصائية وغيرها من الأساليب والطرق.[1]

2.1. الأهداف: يجب على القائم بعملية التدقيق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية اللازمة والملائمة، كما يجب عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق بهدف التأكد من التناسق بين معرفته المكتسبة للمؤسسة المدققة وقوائمها المالية.[2]

3.1. التعاريف: قام هذا المعيار بإبراز مفهوم ما يلي:

✓ **الإجراءات التحليلية:** عرفت الإجراءات التحليلية على أنها "تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وتتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة المدققة أو لمؤسسات مشابهة وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة، وكذلك باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات غير المتوقعة".[3]

---

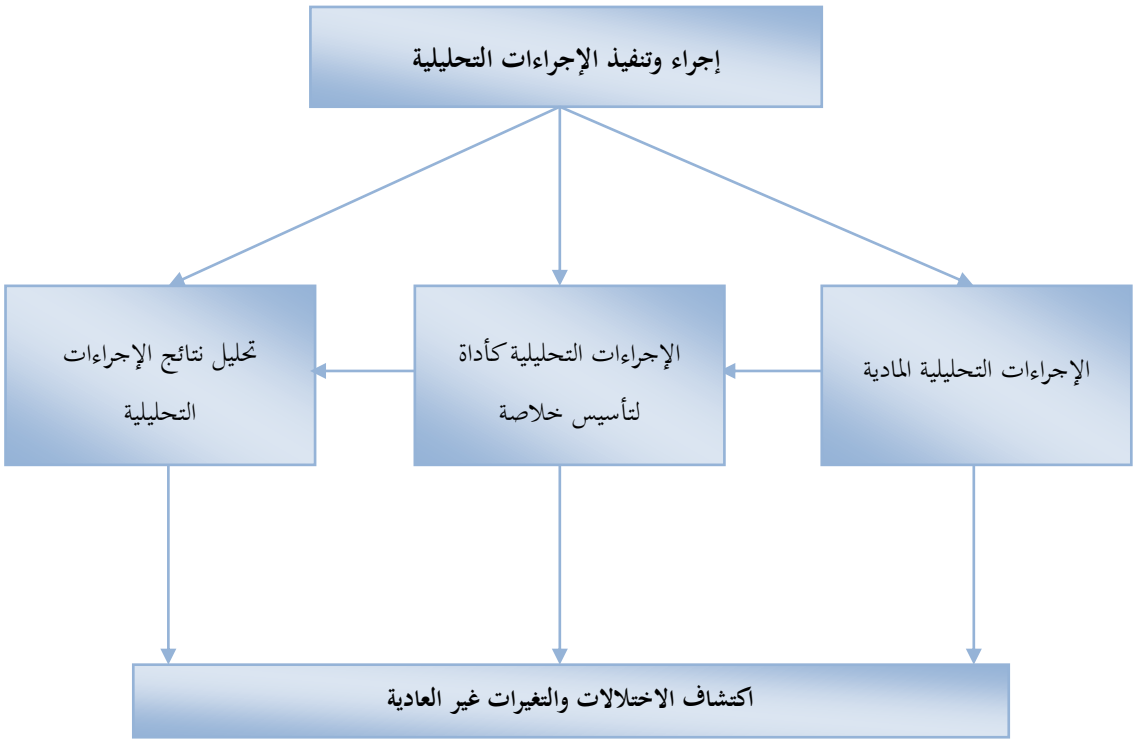
[1] مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "الإجراءات التحليلية" (520)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2017، ص 3.

[2] نفس المرجع، ص 3.

[3] نفس المرجع، ص 3.

4.1. الإجراءات والواجبات المطلوبة عند أداء الإجراءات التحليلية: يعتمد تطبيق هذا المعيار على القيام ببعض الإجراءات والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل (02-04): خطوات إجراء وتنفيذ الإجراءات التحليلية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "الإجراءات التحليلية" (520)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2017، ص ص 3-4.

يقوم المدقق بتحديد المعلومات والبيانات التي تستخدم لتنفيذ الإجراءات التحليلية ثم يقوم المدقق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية مناسبة، وأخيرا تحليل نتائج الإجراءات التحليلية ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[1]

✓ **الإجراءات التحليلية المادية:** وتتمثل فيما يلي:

- القيام بالمراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق والتي قد تكون إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين؛
- تقدير ملائمة الإجراء التحليلي ومدى دلالته للحصول على تأكيدات معينة، حيث يجب على المدقق التأكد من فعالية هذا الإجراء في كشف انحراف أو اختلال ما، والذي إذا أخذ على حدا أو أضيف إلى اختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في القوائم المالية، وخلال هذه المرحلة يمكن للمدقق استخدام النسب والمعدلات وغيرها من الطرق لأداء إجراءات تحليلية، حيث يمكن اللجوء إلى هذه الطرق عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن؛

[1] مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "الإجراءات التحليلية" (520)**، مرجع سابق، ص ص 3-4.

- الحصول على معطيات ذات مصداقية من أجل تنفيذ الإجراء التحليلي حيث تتأثر موثوقية المعطيات بعدد من الأمور وأهمها:
- مصدر المعطيات والمعلومات إذا كانت داخلية أو خارجية؛
- قابلية المعطيات للمقارنة بحيث يمكن للمدقق مقارنة معطيات السنة (ن) مع معطيات السنة (ن-1)، وأيضا مقارنة معطيات المؤسسة محل التدقيق مع معطيات القطاع الذي تنشط به المؤسسة؛
- طبيعة المعطيات فيما إذا كانت واقعية أو موضوعية؛
- ظروف الحصول على المعطيات؛
- الرقابات المنجزة على هذه المعطيات والمعلومات؛

✓ تقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما والذي إذا أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى قوائم مالية تحتوي على اختلالات معتبرة، فعلى المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها، موثوقيتها تجزيئها وتوفرها؛

✓ يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة كما يجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع الأدلة والعناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه.

✓ **الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة:** يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق بحيث يساعده ذلك في تأسيس خلاصة وفكرة عامة حول توافق القوائم المالية مع معرفته للمؤسسة محل التدقيق؛

✓ **تحليل نتائج الإجراءات التحليلية:** عندما تؤدي الإجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر واختلالات لم يكتشفها من قبل، فإنه يقدر ضرورة استكمال إجراءات التدقيق التي أداها بحيث قد يطلب معلومات من الإدارة ويجمع أدلة كافية وعناصر أخرى ملائمة من أجل التأكد من النتائج والردود التي تم الحصول عليها.

2. المعيار الجزائري للتدقيق "استمرارية الاستغلال" (570): وتطرق هذا المعيار إلى ما يلي:

1.2. مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق القوائم المالية والمتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند إعداد القوائم المالية، ويقصد بفرضية استمرارية الاستغلال هو افتراض مؤسسة ما أنها مستمرة في القيام بنشاطها في المستقبل المتوقع؛[1]

وحسب هذا المعيار فإنه يتم اعداد القوائم المالية على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية المؤسسة أو وقف نشاطها، وعند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن المؤسسة سوف تكون لديها القدرة على تحصيل أصولها ودفع ديونها أثناء السير العادي لأنشطتها، كما تجدر الإشارة إلى أنه يتم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال والنشاط أيضا على مؤسسات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري، حيث يمكن أن تنجم المخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال عن حالات تمارس فيها

[1] مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "استمرارية الاستغلال" (570)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2017، ص 3.

مؤسسات القطاع العمومي أنشطة ربحية، أو في حلالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم، أو كذلك في حالات الخوصصة.

2.2. الأهداف: وتتمثل أهداف المدقق عند تطبيق هذا المعيار فيما يلي:[1]

✓ جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال عند إعداد القوائم المالية؛

✓ استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال، وذلك انطلاقا من المؤشرات والعناصر التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك الرأي الذي سيبديه.

3.2. مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة محل التدقيق على مواصلة استغلال: ويمكن توضيح مسؤوليات تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها كما يلي:[2]

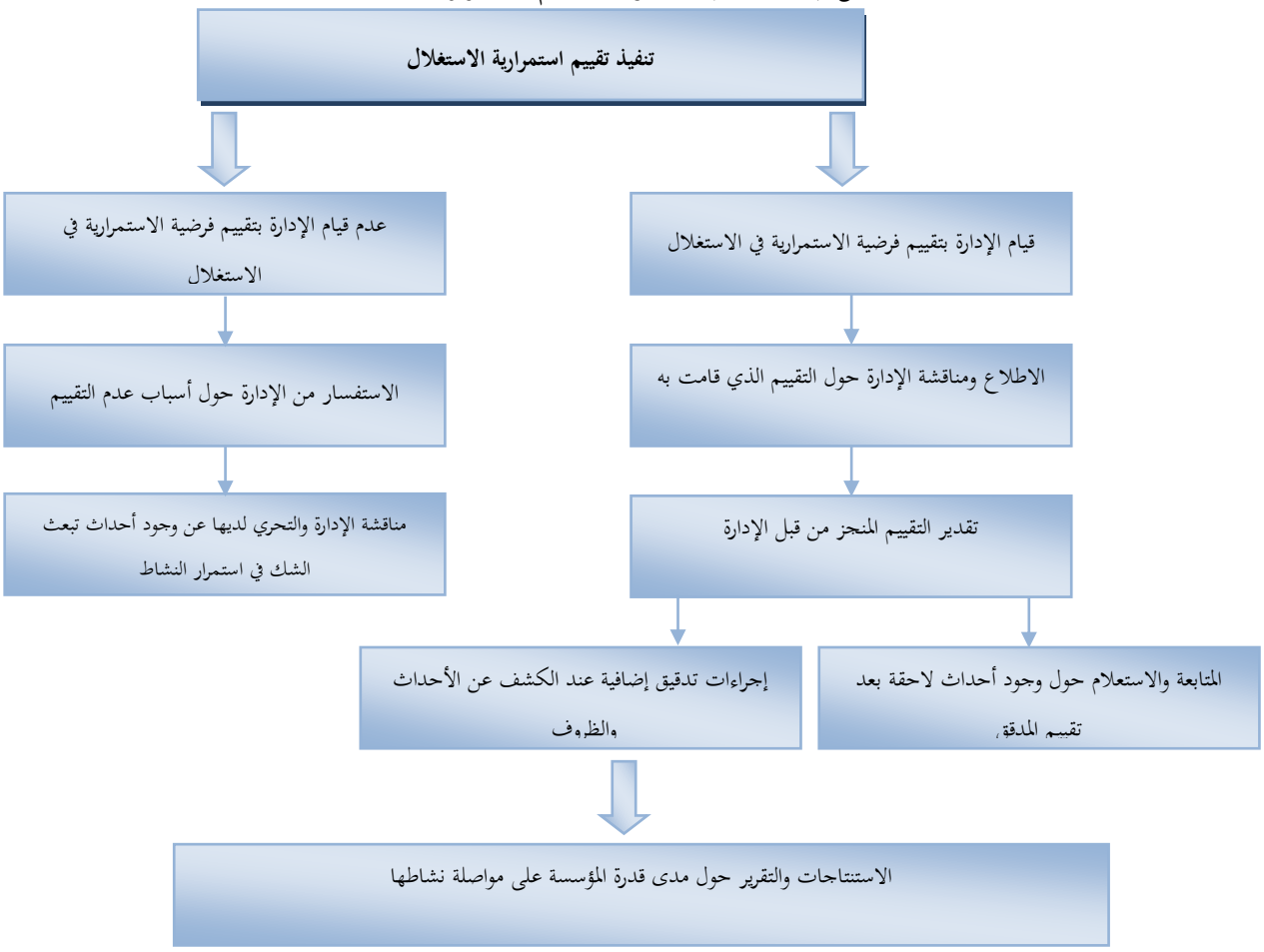
- **مسؤولية الإدارة:** على إدارة المؤسسة محل التدقيق القيام بعمل تقييم خاص لقدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها وذلك حسب الفروض المحاسبية المطبقة في الجزائر، ويتم إعداد القوائم المالية للمؤسسة بالأخذ بعين الاعتبار فرضية استمرارية الاستغلال كمبدأ أساسي، ويقتضي تقييم الإدارة لقدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها بالاستناد إلى حجم وتعقيدات المؤسسة وأيضا طبيعة وحالة نشاطها وكذلك الكيفية التي تؤثر بها مختلف العوامل الخارجية عليها؛
- **مسؤولية المدقق:** قد لا يستطيع المدقق أن يتنبأ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي تهدد استمرار المؤسسة في نشاطها وعليه فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم يقينه حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها أو عكس ذلك، ويجب عليه في إطار التأكد من استمرارية الاستغلال القيام بما يلي:
  - جمع أدلة وعناصر مقنعة وإثباتات كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض القوائم المالية؛
  - استنتاج وجود عدم يقين معتبر أو لا، حول قدرة المؤسسة محل التدقيق على مواصلة استغلالها والقيام بنشاطها.

4.2. الإجراءات المطلوبة: وتتمثل الإجراءات التي يقوم بها المدقق فيما يلي:[3]

✓ **إجراءات تقييم المخاطر:** عند أداء إجراءات تقييم المخاطر يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وهنا عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

[1] مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "استمرارية الاستغلال" (570)**، مرجع سابق، ص 4.
[2] نفس المرجع، ص ص 3-4.
[3] نفس المرجع، ص ص 4-6.

الشكل (02-05): خطوات تقييم استمرارية الاستغلال



المصدر: من إعداد الباحث مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "استمرارية الاستغلال" (570)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2017، ص ص 4-6.

على المدقق وطوال مرحلة التدقيق أن يظل متنبها للمؤشرات والعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ومن خلال الشكل (02-05) فعند تقييم المدقق لفرضية استمرارية الاستغلال فإنه في بداية الأمر يحاول معرفة والاطلاع على التقييم التي قامت به المؤسسة وقد أولى معيار استمرارية الاستغلال أهمية بالغة لذلك، وحسب هذا المعيار فيوجد هناك حالتين، حالة قيام الإدارة بتقييم لقدرة المؤسسة على استمرارية الاستغلال وحالة عدم قيام الإدارة بهذا التقييم ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[1]

- **حالة قيام الإدارة بتقييم مبدئي لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها**: على المدقق أن يناقش هذا التقييم مع الإدارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وفي هذه الحالة يناقش خطط العمل للتصدي لهذه الأحداث؛
- **حالة عدم قيام المؤسسة بتقييم مبدئي لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها**: على المدقق أن يتناقش مع الإدارة حول الأسباب التي تمنع القيام بتقييم استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها؛

[1] مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "استمرارية الاستغلال" (570)**، مرجع سابق، ص ص 4-6.

✓ **تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة:** على المدقق أن يقوم بتقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها بما ذلك مختلف الإجراءات التي اتبعتها لإجراء تقييمها؛

✓ **الأحداث والفترة اللاحقة للفترة التي قام فيها المدقق بتقييم استمرارية الاستغلال:** يجب أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، وعدا طلبات المعلومات والتي يوجهها للإدارة، لا يلزم المدقق بتنفيذ أي إجراء تدقيق آخر قصد تحديد أحداث أو ظروف من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها في الفترة التي تلي الفترة التي قام بتقييمها؛

✓ **إجراءات التدقيق الإضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف:** إذا ما تم الكشف عن أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، يجب على المدقق أن يجمع أدلة وعناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تحديد وجود عدم يقين معتبر حول قدرة المؤسسة المدققة على الاستمرار أو لا، من خلال وضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق إضافية مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل القادرة على تخفيف عدم اليقين ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- مطالبة الإدارة بتقييم قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها في حال ما إذا لم يتم القيام به بعد؛
- تقيم خطط العمل المستقبلية للإدارة لمواجهة المشاكل التي حددتها خلال تقييمها وتحديد ما إذا كان تنفيذها كفيلا بتحسين الوضعية، وما إذا كانت هذه الخطط قابلة للتنفيذ في مختلف الظروف؛
- تحديد إذا ما ظهرت حقائق أو عناصر جديدة بعد تاريخ إجراء الإدارة لتقييمها؛
- مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية وعند الاقتضاء من الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة فيما يخص خطط عملهم المستقبلية وقابلية تنفيذ مثل تلك الخطط؛

✓ **الاستنتاجات وتقرير التدقيق حول فرضية استمرارية الاستغلال:** على المدقق أن يستنتج بناء على حكمه الشخصي وجود عدم يقين معتبر وهام أو لا، بحيث يكون عدم اليقين هذا مرتبط بأحداث أو ظروف معينة والتي من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، ويعد عدم اليقين معتبرا عندما يكون حجم تأثيره المتوقع واحتمالية حدوثه كبيرا.

✓ **حالة الكيانات الصغيرة:** قد لا تقوم الإدارة في المؤسسات الصغيرة بتقييم مفصل لقدرة هذه المؤسسات على مواصلة استغلالها لكن وفي المقابل قد تستند على معرفتها المعمقة للنشاط ويقتصر دور المدقق على ما يلي:[1]

- عندما يكون جزء معتبر من تمويل المؤسسة عن طريق قرض من المالكين، فإنه من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال، في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي، ويمكنه أيضا أن يطالب بتصريح كتابي يؤكد الأحكام والشروط المرتبطة بهذا الدعم المالي وكذلك نية المالك المسير أو فهمه لتلك الأحكام والشروط؛
- عند تقدير المدقق للتقييم المنجز من قبل الإدارة لقدرة المؤسسة على الاستمرار في ممارسة نشاطها، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار من أجل تقييمه الشخصي، نفس الفترة المحددة من قبل الإدارة إلا إذا كانت هذه الفترة أقل من اثني عشر شهرا في هذه الحالة على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد هذه الفترة على الأقل اثني عشر شهرا.

[1] مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "استمرارية الاستغلال" (570)**، مرجع سابق، ص 5.

المطلب الثالث: "التأكيدات الخارجية" (505)، "الأحداث اللاحقة" (560)، "التصريحات الكتابية" (580)

يعتبر معيار التأكيدات الخارجية من أهم المعايير التي على المدقق الالتزام بها خلال أدائه لمهمته لما لهذا المعيار من أهمية ودور في اكتشاف الأخطاء وحالات التلاعب حيث تطرق المعيار إلى كيفيات التطبيق، وأيضا كيفية تقييم الردود التي يتلقاها المدقق، كما يولي المدقق أهمية كبيرة للأحداث اللاحقة والتي تلي إصدار القوائم المالية وقبل إصداره لتقريره حول القوائم المالية للمؤسسة المدققة، وخلال ممارسة المدقق لمهامه يجب عليه الحصول على تصريحات كتابية للحصول على أدلة وعناصر مقنعة يتمكن من خلالها من اكتشاف بعض الاختلالات ومختلف الأخطاء والتجاوزات.

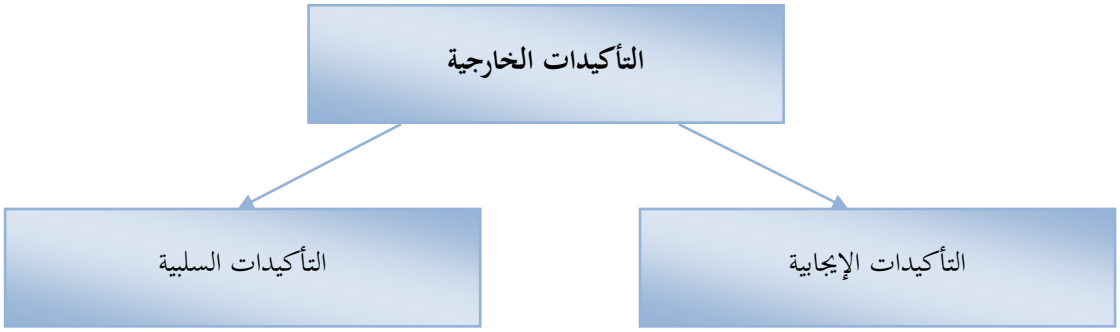
1. المعيار الجزائري للتدقيق "التأكيدات الخارجية" (505): وتطرق هذا المعيار الجزائري للتدقيق إلى ما يلي:

1.1. مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.[1]

2.1. الهدف: ويهدف المدقق من خلال لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي إلى تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة وإثباتات ذات دلالة ومصداقية.[2]

3.1. أنواع التأكيدات الخارجية: قام هذا المعيار بإبراز أنواع التأكيدات وذلك كما يلي:

الشكل (02-06): أنواع التأكيدات الخارجية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التأكيدات الخارجية" (505)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص 2.

يعتبر التأكيد دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي أو الكتروني أو شكل آخر، وانطلاقا من الشكل (02-06) فقد صنف المعيار الجزائري للتدقيق التأكيدات الخارجية إلى صنفين هما التأكيدات الإيجابية والتأكيدات السلبية ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[3]

- ✓ **تأكيد إيجابي (طلب تأكيد مستعجل)**: هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة؛

[1] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التأكيدات الخارجية" (505)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص 2.
[2] نفس المرجع، ص 2.
[3] نفس المرجع، ص 2.

✓ **تأكيد سلبي (طلب تأكيد ضمني)**: هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب؛

وتجدر الإشارة إلى أن التأكيدات الضمنية (السلبية) تقدم أدلة أقل إثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة (الإيجابية) ويستوجب على المدقق أن لا يستعمل هذه التأكيدات إلا عن اجتماع كل الشروط التالية:[1]

- إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف، وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير الرقابة ذات الصلة بالتأكيد المطلوب الحصول عليه؛
- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية؛
- إذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني.

4.1. خطوات وإجراءات الحصول على التأكيدات الخارجية: ويمكن توضيح ذلك في المراحل التالية:[2]

✓ **إعداد التأكيدات الخارجية**: يقوم المدقق من أجل إعداد التأكيدات الخارجية بما يلي:

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب مثل أرصدة الحسابات ومكوناتها وبالنسبة أيضا إلى آجال الاتفاقيات والعقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر؛
- توجيه الطلب إلى المسؤول الذي يكون على دراية بالمعلومات المطلوبة والتي تسمح بالحصول على الردود على طلبات التأكيد والتي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية، وضمان عدم اختيار الأفراد غير المؤهلين للرد على التأكيد؛
- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع ضرورة أن تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة؛
- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها؛

✓ **العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد**: وهي تتضمن على العموم ما يلي:

- الإثباتات المؤشرة؛
- أخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها أخطار الغش؛
- شكل وتقديم الطلب؛
- التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة؛
- وسيلة التواصل (ورقية، الكترونية، أو وسيلة أخرى)؛
- قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها أن لا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛
- قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة؛

✓ **حالة رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد**: إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلبات التأكيد فعليه القيام بما يلي:

- التحري عن أسباب رفض الإدارة ومحاولة الحصول على مؤشرات مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب؛

[1] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التأكيدات الخارجية" (505)**، مرجع سابق، ص 5.
[2] نفس المرجع، ص ص 2-3.

- يقيم آثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعنية بما فيها خطر الغش وعلى طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى؛
- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية؛
- إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول وعدم قدرته على الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الإدارة في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك.

5.1. نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية: ويمكن توضيح ذلك كما يلي: [1]

✓ **مصداقية الردود على طلبات التأكيد:** عند قيام المدقق بفحص مصداقية الردود التي يتلقاها مراعاة الحالات التالية:

- إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك؛
- الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني مثلا تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد، وإذا اقتنع المدقق بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية؛
- إذا قام الغير الذي وجه إليه طلب التأكيد بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طلبات التأكيد، فإنه بإمكان المدقق وضع إجراءات للرد على المخاطر التالية:
  - الرد غير صادر عن المصدر الصحيح؛
  - المجيب غير مرخص له بإعداد الرد؛
  - سلامة الإرسالية تم اعتراضها؛
- إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فإنه بإمكانه، حسب الظروف الطلب من الطرف الآخر أن يرد عليه خطيا مباشرة، وإذا لم يتلق المدقق ردا خطيا يتوجب عليه البحث عن أدلة وعناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛

✓ **حالة عدم تلقي الردود:** يعتبر عدم تلقي الرد (غياب الرد أو تلقي رد جزئي) من طرف الغير على طلب التأكيد أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه، وفي حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية؛

إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل (التأكيد الإيجابي) يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير، وإذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري فيجب أن يحدد آثار ذلك على التدقيق وعلى رأيه؛

[1] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التأكيدات الخارجية" (505)**، مرجع سابق، ص ص 3-4.

✓ **تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها:** يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الاستعانة والحصول على أدلة مثبتة مكملة أخرى، ويمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية:[1]

- الحصول على الرد من الغير يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق؛
- الرد يعتبر غير موثوق؛
- عدم الرد؛
- رد يحمل فوارق، والفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للمؤسسة المدققة، وعليه فيجب على المدقق البحث دائما عن وجود هذه الفوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أو لا إلى وجود انحرافات، فقد تشير بعض الفوارق بالمقارنة مع طلبات التأكيد، إلى وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في القوائم المالية، فوجود فوارق قد يدل أيضا إلى وجود نقص أو عدة نقائص في الرقابة الداخلية للمعلومة المالية.

2. المعيار الجزائري للتدقيق "الأحداث اللاحقة" (560): وتطرق هذا المعيار الجزائري للتدقيق إلى ما يلي:

1.2. مجال تطبيق المعيار: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات ومسؤوليات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة في إطار تدقيق القوائم المالية.[2]

2.2. الهدف: وتتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار فيما يلي:[3]

✓ الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الاحداث التي وقعت بين تاريخ القوائم المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمبدأ المحاسبي المطبق؛

✓ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتوى التقرير إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

3.2. التعريفات: قد تتأثر القوائم المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث التي الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وتتأثر أيضا بالأحداث التي تقع بين تاريخ التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية وقد قدم المعيار شرحا للمفاهيم المتعلقة بالأحداث اللاحقة وهي كما يلي:[4]

✓ **الأحداث اللاحقة:** هي تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ التقرير والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، بحيث قد تتأثر القوائم المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

- بين تاريخ إعداد القوائم المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ التقرير؛

[1] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التأكيدات الخارجية" (505)**، مرجع سابق، ص ص 5-6.

[2] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "الأحداث اللاحقة" (560)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص 2.

[3] نفس المرجع، ص 2.

[4] نفس المرجع، ص 2.

- بعد تاريخ التقرير إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة المداولة (الجمعية العامة)؛

✓ **تاريخ إعداد القوائم المالية (تاريخ الإقفال)**: هو التاريخ الذي أعدت فيه القوائم المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوو السلطة مسؤولياتهم حيال ذلك؛

✓ **تاريخ تقرير المدقق**: هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالقوائم المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد القوائم المالية؛

✓ **تاريخ المصادقة على القوائم المالية**: هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعة العامة أو من طرف الهيئة المداولة؛

✓ **تاريخ إصدار القوائم المالية**: هو الذي يتم فيه توفير القوائم المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق إن وجد، لمختلف الأطراف خارجية؛

4.2. إجراءات التعامل مع الأحداث اللاحقة: لقد حدد معيار الأحداث اللاحقة كيفيات وطرق التعامل والتعاطي مع الأحداث اللاحقة ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

الشكل (02-07): أشكال الأحداث اللاحقة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "الأحداث اللاحقة" (560)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص ص 4-5.

حسب معيار الأحداث اللاحقة فهناك أحداث تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وحقائق وأحداث يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصداره لتقريره وتاريخ اعتماد القوائم المالية بالإضافة إلى الحقائق يعلم بها المدقق بعد نشر القوائم المالية ويمكن توضيح وشرح الخطوات وآليات التنفيذ وذلك كما يلي:

✓ **أحداث وقعت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق**: تتضمن بنود رسالة الارتباط (مذكرة المهمة) في إطار المعيار الجزائري للتدقيق الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق (210) موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على القوائم المالية، والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير وتاريخ إعداد القوائم المالية، وعليه يجب على المدقق وضع الإجراء الكفيلة لجمع العناصر والإثباتات الكافية والملائمة والتي من شأنها تحديد الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق؛[1]

[1] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "الأحداث اللاحقة" (560)**، مرجع سابق، ص ص 3-4.

وقد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ التقرير، في حين أن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية؛

وحسب معيار الأحداث اللاحقة يقوم المدقق بالأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي لمدى وجود أحداث لاحقة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقريره ويتخلل ذلك قيامه بما يلي:

- إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛
- تقديم طلبات للحصول على معلومات من القائمين على التسيير في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات تأثير على القوائم المالية الواقعة مثلا، في الحالات التالية:
  - التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة التي تم إبرامها؛
  - التنازلات أو اقتناءات الأصول؛
  - الأحداث الواقعة والمتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول؛
  - الزيادات في رأس المال أو في طرح الأوراق المالية، مثل إصدار أسهم جديدة أو سندات أو في حالة اتفاقية إدماج أو التصفية؛
  - نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان؛
  - التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها؛
  - التعديلات المحاسبية اللاإعتيادية المسجلة أو المدرجة؛
  - الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في القوائم المالية؛
  - الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكك في الطابع التلاؤمي للطريقة المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية، مثل الأحداث المشككة في مبدأ استمرارية الاستغلال؛
- قراءة محاضر اجتماعات الشركاء أو الإدارة في حالة وجودها، والتي انعقدت بعد تاريخ القوائم المالية وكذلك الاطلاع والاستعلام عن المسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الاجتماعات والتي لم تحرر محاضرها بعد؛
- العلم والاطلاع على آخر القوائم المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة أو غير ملزمة قانونيا وذلك في حالة وجودها؛
- في حالة أن المحاسبة غير محينة وبالتالي القوائم المالية المرحلية لم يتم إعدادها (من أجل دواعي داخلية أو خارجية)، أو في حالة عدم وجود محاضر الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فإن إجراءات التدقيق ذات دلالة يمكن أن تأخذ شكل مراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة، بما فيها كشوف الحسابات البنكية؛
- الحصول على تصريحات كتابية حيث يجب على المدقق أن يطالب الإدارة، بمنحه رسالة تثبيت توكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي استوجبت إحداث تعديل قد تمت معالجتها.

✓ **الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية:** لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على القوائم المالية بعد تاريخ إصداره تقريره، ولكن إذا صادف أن أعلمته الإدارة بعد إصداره

لتقريره وقبل المصادقة على القوائم المالية، بحدث ما من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم بهذا الحدث عند إصداره فعليه القيام بما يلي:[1]

- مناقشة هذه المسألة مع إدارة المؤسسة؛
- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل القوائم المالية وإذا كان الأمر كذلك، فيجب الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتجاه هذا النقطة في القوائم المالية؛
- إذا عدلت الإدارة القوائم المالية فعلى المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم، وتمديد إجراءات التدقيق حتى تاريخ تقرير التدقيق الجديد، وإصدار تقرير تدقيق جديد على القوائم المالية المعدلة؛

إذا كان القانون أو المبدأ المحاسبي المعمول بهما لا يمنعان الإدارة من القيام بالتعديل في القوائم المالية فيما تعلق بآثار الحدث أو الأحداث اللاحقة التي تؤدي إلى هذا التعديل، وأيضا لا يمنع المسؤولين عن المصادقة على القوائم المالية من حصر مصادقتهم على هذا التعديل فقط، فإنه يسمح للمدقق بحصر إجراءات التدقيق اللازمة على الأحداث اللاحقة لهذا التعديل الذي تم القيام به على القوائم المالية فقط، وفي هذه الحالات يجب على المدقق القيام بما يلي:

- إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط أي ازدواجية التأريخ؛
- إما إصدار تقرير تدقيق جديد أو تقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، لا تخص إلا تلك التي كانت سببا في تعديل القوائم المالية؛

إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بهذا التعديل، لأن أثر ذلك على القوائم المالية قد يكون معتبر ومؤثر جدا وبالتالي يجب عليه القيام بـ:

- إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للمؤسسة محل التدقيق، استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقرير؛
- إذا تم إيداع تقرير التدقيق للمؤسسة، فعلى المدقق إشعار الهيئة المداولة بعدم إظهار القوائم المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية، لكن إذا تم ذلك فعلى المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاولة تفادي استعمال الغير لتقريره، ففي هذه الحالة تكون الاستشارة القانونية ضرورية.

✓ **حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر القوائم المالية:** لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على القوائم المالية بعد نشرها.[2]

3. المعيار الجزائري للتدقيق "التصريحات الكتابية" (580): وتطرق هذا المعيار الجزائري للتدقيق إلى ما يلي:

1.3. مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيق القوائم المالية.[3]

2.3. الهدف: وتتمثل أهداف التصريحات الكتابية فيما يلي:[4]

✓ الحصول على تصريحات كتابية من طرف الإدارة تسمح بالتأكد على أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛

---

[1] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "الأحداث اللاحقة" (560)**، مرجع سابق، ص ص 3-4.

[2] نفس المرجع، ص 4.

[3] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التصريحات الكتابية" (580)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص 2.

[4] نفس المرجع، ص 2.

✓ تعزيز الأدلة والعناصر المقنعة وغيرها من الإثباتات الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية والحصول على التأكيدات الخاصة بهذه القوائم، إذا اعتبر المدقق ذلك ضروريا أو إذا كان مطلوبا الحصول على هذه التصريحات الكتابية في إطار معايير تدقيق أخرى؛

✓ تبيين كيفية التعامل الملائم مع التصريحات الكتابية التي يتلقاها المدقق أو في حالة عدم تقديم التصريحات المطلوبة.

3.3. الواجبات والإجراءات المطلوبة: من أجل تطبيق هذا المعيار فقد تم التطرق إلى آليات التنفيذ والتطبيق وذلك كما يلي:

✓ **المسيرون الذين تطلب منهم التصريحات الكتابية:** على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد القوائم المالية والذين هم على دراية بالمسائل المطلوب الحصول على تصريحات كتابية حولها.[1]

✓ **أنواع التصريحات الكتابية التي يتم طلبها:** حسب المعيار الجزائري للتدقيق المتعلق بالتصريحات الكتابية هناك نوعان رئيسيان من التصريحات والتي يمكن للمدقق طلبها حينما يرى ذلك ضروريا وبما يدعم تنفيذه لمهامه ويوضح الشكل التالي أنواع التصريحات الكتابية:[2]

الشكل (02-08): أنواع التصريحات الكتابية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التصريحات الكتابية" (580)**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016، ص ص 2-3.

انطلاقا من الشكل (02-08) يمكننا القول أن التصريحات الكتابية وفقا للإصدارات الجزائرية تصنف إلى نوعين رئيسيين وهما كما يلي:

- **التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية:** على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد القوائم المالية، طبقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما أنه على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة الارتباط، وأن كل المعاملات والعمليات التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق مقيدة وموضحة على القوائم المالية؛

[1] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التصريحات الكتابية" (580)**، مرجع سابق، ص 2.
[2] نفس المرجع، ص 3.

- **تصريحات كتابية أخرى:** تكملة للتصريحات المطلوبة قد يعتبر المدقق أنه من الضروري الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم الأدلة والعناصر المقنعة والمتعلقة بالقوائم المالية، وفي هذه الحالات عليه المطالبة بتصريحات كتابية أخرى حول عدة مسائل ونذكر منها:
  - الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالتدقيق الداخلي، التي علمت بها الإدارة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية؛
  - غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها؛
  - حالة الدعاوي والنزاعات المعلومة أو المحتملة والتي من شأنها التأثير بشكل معتبر على القوائم المالية؛
  - الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

✓ **تاريخ ومدة التصريحات الكتابية وشكلها:** بحيث يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول القوائم المالية وليس بعده، كما يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل القوائم والفترات التي يغطيها تقرير المدقق، كما يجب وأن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق.[1]

✓ **التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها:** ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[2]

- **التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية:** إذا شكك المدقق في كفاءة، نزاهة وأخلاقيات أو واجبات الإدارة، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات الكتابية أو الشفهية، على مختلف الأدلة والعناصر المقنعة التي تم جمعها، وبالتحديد إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للأدلة والعناصر المقنعة الأخرى، فعليه وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات، وإذا لم يتم حل المسالة، عليه إعادة النظر في تقييم الكفاءة، النزاهة، أخلاقيات أو واجبات الإدارة وعليه أن يحدد مدى تأثير ذلك على مصداقية التصريحات الكتابية أو الشفهية على ما جمعه من أدلة وإثباتات على العموم، وفي حال خلص إلى أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة، عليه اتخاذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.
- **التصريحات الكتابية المطلوبة وغير المتحصل عليها:** عندما لا تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة على المدقق القيام بما يلي:
  - مناقشة الإدارة حول هذه المسألة؛
  - إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات الكتابية أو الشفهية أو على مختلف الأدلة والعناصر المقنعة التي تم جمعها؛
  - اتخاذ التدابير المناسبة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في التقرير.

[1] مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **معيار "التصريحات الكتابية" (580)**، مرجع سابق، ص 3.
[2] نفس المرجع، ص 4.

خلاصة:

من خلال ما تم التطرق إليه تتأكد أهمية تحقيق التوافق الدولي في مجالي التدقيق والمحاسبة، وهو عبارة عن وضع معايير عالمية لممارسة مهنتي التدقيق والمحاسبة، فقد سمح التناسق والتوحيد في مبادئ وأسس إعداد القوائم المالية بتحقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية التي تحتويها هذه القوائم وزاد من إمكانية الاعتماد عليها وتفادي وجود سوء فهم لحقيقة الوضعية المالية خاصة إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة والتي تتعدد الأطراف المستفيدة منها والمرتبطة بها.

كما تم التوصل إلى أن المجهودات التي تقوم بها المنظمات والهيئات الدولية المشرفة على مهنتي التدقيق والمحاسبة عبر إصدارها لمعايير التدقيق، سمح للمدقق بتحسين مستوى أداء مختلف مهام التدقيق، ووفق أعلى مستويات الجودة ومن بين هذه المعايير تلك المتعلقة بأدلة الإثبات، والتي يقوم المدقق بجمعها من أجل الوصول إلى رأي حول ما تتضمنه القوائم المالية، لذلك وجب على القائمين بأعمال التدقيق الالتزام بالمعايير والمتعلقة بأدلة الإثبات سواء المحلية والصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر وفي أحسن الأحوال المعايير الدولية سواء الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين أو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومن خلال ما سبق يتضح لنا أهمية الدخول في توافق دولي فيما يتعلق بمهنتي المحاسبة والتدقيق لما في ذلك من أهمية كبيرة وتحسين للكفاءات والرقي بمستوى القائمين بمهام التدقيق.

الفصـــــل الثالث

"جودة التدقيق الخارجي"

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: المبادرات الدولية للرقابة وتحسين جودة التدقيق الخارجي

تمهيد:

لقد شهد العالم العديد من الأحداث الاقتصادية المهمة وقد صاحبه في ذلك حدوث العديد من الانهيارات المالية وحالات الإفلاس خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت شركة أنرون إحدى كبريات شركات الطاقة الأمريكية التي أعلنت إفلاسها في ديسمبر من عام 2001 عقب إقرارها بممارسات وأعمال محاسبية مريبة بالشراكة والتواطؤ مع مكتب التدقيق آرثر أندرسون، ويعد هذا الافلاس هو الأكبر في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية والذي كان نتيجة لتلاعبات مكتب التدقيق وتواطؤه مع الإدارة، ونظرا لأهمية التدقيق في كشف مختلف الأخطاء والتحريفات التي تحتويها القوائم والبيانات المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق واستخدامها في اتخاذ القرارات المهمة بالنسبة لمختلف الأطراف، أوجب على القائمين بأعمال التدقيق الحرص على أداء عملية التدقيق بكفاءة والعمل على كشف جميع الأخطاء والتلاعبات والتقرير عنها بكل استقلالية.

مع توالي هذه الانهيارات والفضائح المالية أصبحت جودة التدقيق بذلك مطلبا ضروريا بالنسبة للعديد من الأطراف، لما لها من أهمية كبيرة في إضفاء الثقة على الأعمال التي يقوم بها المدقق، فقيام المدقق بمهامه وتنفيذه للإجراءات المختلفة للتدقيق وفقا لمعايير وأحكام وطرق متعارف عليها يساعد على زيادة القدرة على اكتشاف التحريفات التي قد تتخللها القوائم المالية، والحصول على استنتاجات مهمة ودقيقة تتعلق بتلك القوائم المدققة والتي يمكن الاعتماد عليها، وتتمتع بالمصداقية وتنال ثقة جميع المستخدمين وتقلل إلى أدنى درجة ممكنة مخاطر استخدام المعلومات المحتوات ضمن هذه البيانات المالية.

ونظرا للمزايا التي تحققها جودة التدقيق فقد سعت العديد من المنظمات والهيئات التي تسهر على تنظيم المهنة، وتطويرها إلى حث ممارسي المهنة على تبني المقومات والعناصر المحققة لهذا المفهوم ومن أجل هذا، فقد عملت هذه الهيئات على إصدار العديد من المعايير التي تسترشد بها مكاتب التدقيق وتوضح هذه المعايير متطلبات تحقيق جودة الأداء المهني للمدققين، وتسمح بالارتقاء بمستوى الأعمال التي تمارسها والخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث بحيث سيتم التطرق في المبحث الأول إلى المحاولات والجهود التي حاولت تقديم مفهوم محدد لجودة التدقيق، بالإضافة إلى أهداف وأهمية تحقيق هذه الجودة بالنسبة للعديد من الأطراف التي تهتم بتقرير التدقيق، أما في المبحث الثاني فقد تم عرض المؤشرات المستخدمة لقياس جودة التدقيق، في حين تناول المبحث الثالث مفهوم الرقابة على جودة التدقيق وأهميتها مع الإشارة إلى أبرز المبادرات الدولية والعربية التي حاولت وضع برامج لهذا النوع من الرقابة.

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

إن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو إبداء الرأي حول ما تتضمنه من معلومات مالية والتي يستفيد منها العديد من المهتمين والمحيطين بالمؤسسة، ويعتبر تدقيقها وفقا لجودة أداء عالية عاملا مهما في اكتساب هذه القوائم صفتي المصداقية والموثوقية وذلك عبر الالتزام بالمعايير المهنية وآداب سلوك المهنة، بالإضافة للكفاءة والاستقلالية ويعتبر تحقيق جودة التدقيق بمثابة الضمان لتحسين جودة المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم وخلوها من الأخطاء والتحريفات.

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

يعتبر مفهوم جودة التدقيق نقطة خلاف كبيرة بين عموم الكتاب والباحثين، فبالرغم من أهمية إيجاد وتحديد مفهوم محدد وواضح، إلا أنه لم يرد مفهوم واضح ومتفق عليه من قبل هؤلاء الباحثين، ويرجع ذلك إلى النظر لهذا المفهوم من وجهات نظر متعددة ومختلفة، مما أدى إلى عدم القدرة على بلورة مفهوم واضح ومحدد وبشكل نهائي.

قبل التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق وأهميها والهدف من تحقيقها، يجب التعرف أولا على مفهوم كلمة الجودة وذلك كما يلي:

1. مفهوم الجودة: يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعني طبيعة الشيء ودرجة الصلاحية، وقديما كانت تعني الدقة والإتقان، أما حديثا فقد تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.[1]

كما عرفتها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (ASQC) بأنها "مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين". [2]

أما المنظمة الأوروبية لضبط الجودة (EOQC) فقد عرفت الجودة بأنها "المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة".[3]

أما المعيار (ISO 9000) فقد عرف الجودة على أنها "قدرة مجموعة من الخصائص الجوهرية على تلبية المتطلبات".[4]

ومن التعاريف السابقة يتضح أن الجودة هي عبارة عن "مجموعة من العناصر والخصائص التي تتميز بالدقة والمتعلقة بمنتج معين والتي تهدف إلى إشباع حاجات المستهلكين، وتلبية رغباتهم وهو ما ذهب إليه أغلب من حاول تحديد مفهوم للجودة".

---

[1] صفاء أحمد محمد العاني، فاضل حمد القيسي، **استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة التدقيق "بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد"** ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق، 2016، ص 462.

[2] نفس المرجع، ص 462.

[3] خولة حسين حمدان، **دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 3، جامعة القادسية، العراق، 2011، ص 145.

[4] Mami ali, **Internal Factors Affecting Professional Performance Quality In Accounting And Auditing Firms- A Field Study From Algeria,** Journal Of Economics And Development, Issue 6, Médéa University, Algéria, 2016, P 28.

* يقصد بجودة التدقيق فيما يأتي جودة التدقيق الخارجي.

ونتيجة للتغيرات الاقتصادية التي شهدها العالم فقد أسهم ذلك في ظهور الجودة بمفهومها الشامل والحديث حيث تعتبر إدارة الجودة الشاملة "فلسفة وخطوط عريضة ومبادئ تدل وترشد المؤسسة لتحقيق تطور مستمر، بحيث تحسن استخدام الموارد المتاحة وكذلك الخدمات، بحيث أن كافة العمليات داخل المؤسسة تسعى لأن تحقق إشباع لحاجات المستهلكين الحاليين والمرتقبين".[1]

كما عرفت الجودة الشاملة بأنها عبارة عن "منهجية منظمة لضمان سير النشاطات التي تم التخطيط لها مسبقا حيث أنها الأسلوب الأمثل الذي يساعد على منع وتجنب حدوث المشكلات، وذلك من خلال العمل على تحفيز وتشجيع السلوك الإداري والتنظيمي الأمثل في الأداء واستخدام الموارد المالية والبشرية بكفاءة وفاعلية".[2]

2. مفهوم جودة التدقيق: لقد لاقى موضوع جودة التدقيق اهتماما كبيرا من قبل الباحثين منذ أول محاولة لوضع تعريف لعملية التدقيق حتى الوقت الحاضر، حيث ظهر في الدراسات التي تتعلق بالتدقيق اهتمام واضح بموضوع جودة التدقيق من حيث التعريف بهذا المصطلح وايجاد مفهوم محدد له، أو من حيث دراسته لإيجاد وتحديد العوامل والمؤشرات التي تستخدم لقياسه وصعوبات تبني هذا المفهوم في الواقع العملي.

وعليه أصبحت جودة التدقيق تمثل إحدى القضايا الهامة المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والعملي، وقد حاولت العديد من الدراسات والأبحاث والمنظمات المهنية إيجاد مفهوم لجودة التدقيق ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1.2. المفهوم التقليدي لجودة التدقيق: يعتبر DE ANGELO من الأوائل الذين قاموا بدارسة ومحاولة تحديد مفهوم لجودة التدقيق وذلك عام 1981،[3] حيث عرف جودة التدقيق بأنها "تقدير للسوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق".[4]

ويتضح من هذا التعريف أن تحقيق جودة التدقيق تعتمد على توفر شرطين أساسيين هما: [5]

✓ **كفاءة المدقق ومدى قدرته على اكتشاف الخروقات:** تعتبر الكفاءة من أهم الشروط لممارسة مهنة التدقيق، ويقصد بالكفاءة المهنية للمدقق "المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة"،[6] وذلك لكي يتمتع أداء المدقق بالجودة وفق لهذه المقاربة، وتعتبر كفاءة المدقق كضمان لقدرته للكشف عن المخالفات والأخطاء عبر امتلاك المعرفة، التدريب والتأهيل والخبرة الكافية لإجراء أعمال التدقيق، وبما أنه يتم ممارسة أعمال التدقيق من قبل مكاتب وشركات للتدقيق تتكون من عدة أفراد أو مجموعات من الأفراد لا

[1] خضير كاظم حمود، **إدارة الجودة الشاملة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2014، ص 74.

[2] نفس المرجع، ص 75.

[3] Benoit Pigé, **Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations**, Edition Economica, Paris, France, 2008, P 179.

[4] سعاد سعيد غزال، فيحاء عبد الخالق يحي، **تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 112، جامعة الموصل، العراق، 2013، ص 334.

[5] Makram Chemingui, Benoit Pigé, **La Qualité De L'Audit Analyse Critique Et Proposition D'Une Approche D'Evaluation Axée Sur La Nature Des Travaux D'Audit Réalises**, Congrès des Normes Et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004, P P 4-5

[6] يوسف محمود جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2004، ص 378.

يمكن ضمان تمتع جميع هؤلاء الأفراد والأشخاص داخل المكتب بالكفاءة والتخصص، كما أنه يجب النظر إلى مفهوم الكفاءة وفقا لثلاثة مستويات وهي:[1]

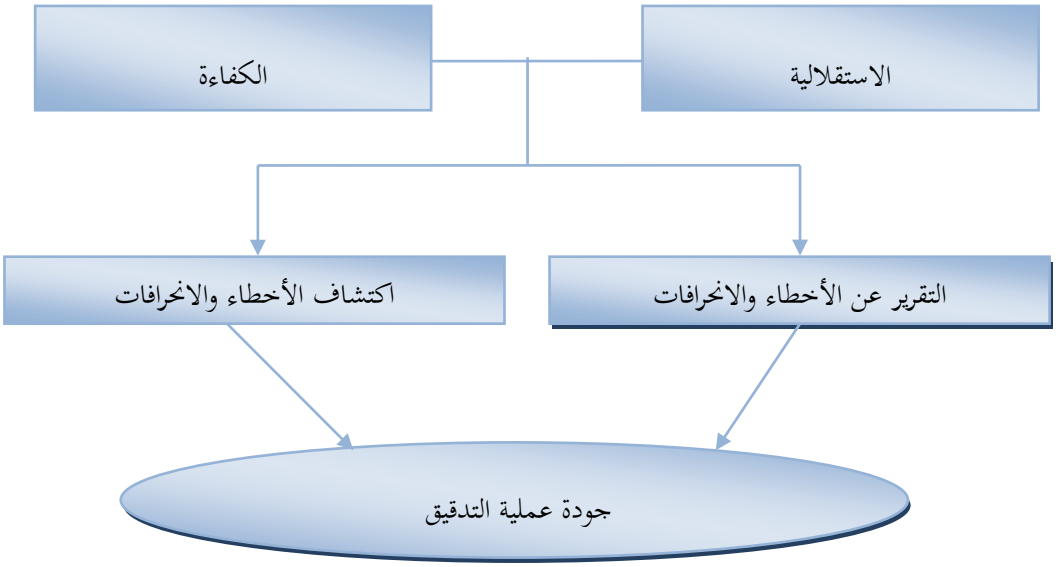
- كفاءة المدقق كفرد؛
- كفاءة مكتب التدقيق وقدرته على القيام بالأعمال؛
- اختصاص فريق التدقيق المتدخل الذي يقوم بعملية التدقيق؛

✓ **استقلالية المدقق**: يعتبر الاستقلال عنصر هام من عناصر تحقيق جودة التدقيق لأنه يضمن أن العمل والنتائج المتوصل إليها لا تشوبها الذاتية في إبداء الرأي أو التلاعب والسهو، نتيجة تواطؤ مع واحد من الأطراف داخل المؤسسة ويتحقق استقلال المدقق أيضا وفقا لثلاثة مستويات:[2]

- الاستقلال في برمجة أعمال التدقيق بحيث يجب على المدقق أن يقوم بإعداد برنامج التدقيق لوحده ودون توجيهات أو تلقي تعليمات من الغير؛
- استقلالية التحقيق وأعمال التدقيق والذي تتطلب توفر الحرية التامة في جمع وتقييم البيانات التي تعتبر هامة من دون أي تدخل أو تلاعب من قبل الآخرين؛
- الاستقلال في إعداد التقرير وحرية إبداء الرأي بنهاية أعمال التدقيق.

ومن الطرح السابق يتبين أن جودة التدقيق ترتكز على مكونين رئيسيين هما الكفاءة والاستقلالية وذلك وفقا لمفهوم DE ANGELO وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل (03-01): مفهوم جودة التدقيق حسب DE ANGELO



Source : Marine portal, **Les Déterminants De La Qualité De L'audit, Le cas De L'audit Des Comptes Publics**, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Vol 17, Numéro 1, Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 2011, P43.

[1] Makram Chemingui, Benoit Pigé, Op Cit , P 5.
[2] Idem, P 5.

ويعتبر FLINT (1988) أن تعدد مهام التدقيق، والوضع التنافسي الشديد للغاية السائد في ميدان التدقيق، يمكن أن يشجع ويدفع المدققين لتخفيض مستوى استقلالهم الحقيقي، ونظرا لهذه العوامل فاستقلال المدقق سيعتمد في نهاية المطاف على مستوى نزاهته والتي تواجه الضغوط التي يفرضها العملاء والأطراف ذات العلاقة.[1]

وهو ما ذهب إليه أيضا KNAPP (1991) في تعريفه لجودة التدقيق حيث اعتمد في طرحه على نفس المقاربة التي تعتمد على عنصري الكفاءة والاستقلالية في الإفصاح عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية، فعرف جودة التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على أنها "تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي الى تخفيض خطر التدقيق النهائي، وعليه فان المدقق سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية".[2]

وعليه فمن أجل تحسين نوعية الأعمال التدقيقية، ينبغي أن يتمتع المدقق بالكفاءة العالية للقيام بمهامه، كما نص عليه المعيار الثاني من المعايير المقبولة قبولا عاما والذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث أكد على وجوب أن تتم هذه الأعمال من قبل شخص أو أشخاص لديهم تدريب وكفاءة كافية وقدرة لممارسة أعمال التدقيق مما يبين أهمية أن يكون لدى المدقق التدريب والخبرة في المجالات التي تتصل بالمؤسسة التي يتم تدقيقها.[3]

2.2. المفهوم العام لجودة التدقيق: ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق،[4] ومن بين التعاريف التي تناولت جودة التدقيق وفقا لهذا الاتجاه ما يلي:

عرفت جودة التدقيق على أنها "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم وذلك في ظل انفصال الملكية عن الإدارة".[5]

وفي إطار إشباع حاجات العملاء دائما عرفت جودة التدقيق على أنها "الدرجة التي تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل، تجاه اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها في التقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق ".[6]

في حين عرف PALMORSE (1988) جودة التدقيق على أنها "درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية".[7]

---

[1] Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les Approches D'evaluation Et Les Indications De Mesure De La Qualité D'Audit : Une Revue Critique,** 28ème Congrès Comptabilité Et Environnement, Association francophone de comptabilité, Paris, France, 2007, P 3.

[2] Idem, P 3.

[3] Fateh Serdouk, Bachir Dridi, **Les Informations De l'utilisateur Sur Les Risques: Comment Elle Améliore La Qualité De L'audit**, Revue Des Etudes Economiques Et Financières, Numéro 4, Université El Oued, Algérie, 2011, P 248.

[4] إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، **انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جامعة جدة، المملكة العربية السعودية، 2006، ص ص 106-107.

[5] سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، المجلد 45، العدد 3، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص 6.

[6] إياد طاهر محمد، ياسر سعد عبد الأمير، **انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة تدقيق الهيئات الرقابية**، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 36، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص 183.

[7] سمير كامل عيسى، مرجع سابق، ص 6.

3.2. المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق: ويتحدد من خلال وجهة نظر المدققين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعة، ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها،[1] ومن بين التعاريف التي حاولت وضع مفهوم لجودة التدقيق وفقا لهذا الاتجاه ما يلي:

عرفت جودة التدقيق على أنها "قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق عليها، ويتضح من كل هذا بأنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح".[2]

كما عرفت أيضا وفقا لهذا التوجه على أنها "مدى إتباع المدققين للأساليب والإجراءات المحاسبية التي تتفق مع متطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها ومتطلبات معايير الرقابة على جودة أداء عملية التدقيق".[3]

وفي إطار العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق وجودة التدقيق، فقد تم تعريفها على أنها "قدرة المدقق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات من أجل معالجتها أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمؤسسة محل التدقيق".[4]

4.2. مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات والهيئات المهنية: قامت العديد من المنظمات المهنية بتقديم تعريف لجودة التدقيق ومن أبرز هذه التعاريف ما يلي:

أوضحت نشرة معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1974، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، ومن خلال الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق.[5]

ومن ناحية أخرى أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي الرقابة على تدقيق البيانات المالية (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق للتأكد من أن أعمال التدقيق التي تم إنجازها قد تم أدائها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وبالالتزام بقواعد وسلوكيات المهنة.[6]

وعليه فإن مفهوم جودة التدقيق من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير أداء الأفراد لمهنة التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل:[7]

---

[1] إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، مرجع سابق، ص 107.

[2] سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012، ص 24.

[3] بن عيسى عبد الرحمان، **تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة "دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر"**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 14، جامعة البليدة، الجزائر، 2016، ص ص 188-189.

[4] إياد طاهر محمد، ياسر سعد عبد الأمير، مرجع سابق، ص 183.

[5] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص ص 380-381.

[6] نفس المرجع، ص 381.

[7] نفس المرجع، ص 381.

- ✓ النزاهة والموضوعية والاستقلال؛
- ✓ توافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها؛
- ✓ تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة؛
- ✓ توافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمكاتب التدقيق؛
- ✓ ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة.

5.2. مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر أكاديمية: على مستوى الدراسات الأكاديمية فقد استمر عدم الاتفاق على مفهوم جودة التدقيق، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوما لجودة التدقيق يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة التدقيق على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات المؤثرة أو الجوهرية كما تناولت دراسات أخرى جودة التدقيق من منظور تدنية الخطر الكلي للتدقيق.[1]

نظرا لأهمية الموضوع وارتباطه بتحقيق مصالح العديد من الفئات فقد ظهرت مفاهيم عدة وتوجهات كثيرة مما أسهم في ظهور مصطلحات متعددة في مجال جودة التدقيق بحيث لم يرد تعريف واضح ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، وعليه فكل هذه التشعبات تجعل من المرجح ظهور أشكال وتصنيفات جديدة في المستقبل، حيث أن المنظمات المهنية تسعى دائما إلى تقييم جودة التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق، بحيث يمكن لكل منظمة أو هيئة مهنية بعد ذلك تعيين وتحديد مستوى لجودة التدقيق وفقا لمتطلباتها ولاعتبارات معينة.[2]

ويتضح من التعاريف السابقة بأن مفهوم جودة التدقيق يتمحور ويتركز حول المحددات والنقاط التالية:

- ✓ مدى قدرة المدقق على اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للعميل محل التدقيق.
- ✓ إضفاء الثقة على القوائم المالية مما يسمح لمستخدميها بحسن اتخاذ القرارات من خلال دقة المعلومات التي تحتويها هذه القوائم وخلوها من أي أخطاء وتلاعبات.
- ✓ مدى التزام المدقق بالمعايير والإصدارات المهنية.
- ✓ تخفيض مستوى خطر التدقيق إلى مستوى الخطر المقبول.
- ✓ مدى قدرة المدقق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للعميل وتقديم الاقتراحات والتوصيات لمعالجتها والاقتراحات لتحسينها.
- ✓ الاستقلالية في القيام بأعمال التدقيق من حيث جمع الأدلة والقيام بجميع الاختبارات اللازمة.
- ✓ التقرير بكل استقلالية عن كل الأخطاء والتحريفات بنهاية أعمال التدقيق.
- ✓ تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية عبر احتواء تقرير المدقق على كل المعلومات اللازمة والتي يتوقعها هؤلاء المستخدمين.

ومن خلال التعاريف السابقة والمتعددة والتي تبرز أهمية جودة التدقيق عبر مختلف التوجهات والآراء وجملة الدراسات التي تناولت محاولة تحديد مفهوم لجودة التدقيق، فإنه يمكن تعريف جودة التدقيق على أنها "مدى قدرة المدقق

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 381.

[2] Benoit Pigé, Op Cit, P 179.

على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية، والالتزام بالمعايير المهنية والقواعد والسلوكيات الأخلاقية للمهنة، والسعي للإفصاح التام وبكل استقلالية بنهاية الأعمال التدقيقية عن كل الأخطاء والتحريفات الجوهرية وكل أوجه القصور، مما يسمح بتلبية احتياجات مستخدمي هذه القوائم المالية".

3. أسباب صعوبة تحديد مفهوم لجودة التدقيق: مما سبق يتبين أن تحديد مفهوم لجودة التدقيق من الأمور الصعبة وذلك لاختلاف طبيعة كل مفهوم والهدف منه ومن أبرز هذه الأسباب ما يلي:[1]

✓ إن المنتجات الخدمية على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدما، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة التدقيق بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة لتقييم وقياس مدى جودة الأعمال التدقيقية؛

✓ تتخذ كل جهة من الجهات المهتمة بعملية التدقيق، نظرة مختلفة لمفهوم جودة التدقيق، بحيث أن هناك العديد من حالات التمايز في تحديد مفهوم وخصائص جودة التدقيق، فمستخدمو القوائم المالية ينظرون إلى جودة التدقيق بشكل مختلف عن نظرة إدارة المؤسسة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب التدقيق قد ينظروا إليها بأسلوب مختلف عن الإدارة، كذلك فإن فريق مراجعة النظير قد ينظر لجودة التدقيق بوجهة نظر مختلفة عن مكتب التدقيق الذي أدى عملية التدقيق، بل أن الشركاء بمكتب التدقيق داخل مكتب التدقيق الواحد قد تكون لديهم وجهة نظر لمفهوم جودة التدقيق بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق التدقيق، ومع ذلك فإن جميع هذه الجهات تسعى إلى تحقيق مستوى مقبول ومرتفع من جودة التدقيق؛

✓ عجز المدخل التقليدي لمفهوم جودة التدقيق الذي يعتمد محددين لمفهوم جودة التدقيق وهما الكفاءة والاستقلالية عن تقييم كفاية وملائمة مهام وأعمال التدقيق التي تم اعتمادها؛

✓ فجوة التوقعات في التدقيق والتي ساهمت كذلك في عدم تحقيق المعايير لأهدافها المنتظرة من حيث تحقيق جودة التدقيق، والتي ترتب عنها اختلاف وجهات النظر بين أطراف بيئة التدقيق فيما يتعلق بجودتها، فالمدقق يهتم بإتمام عملية التدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية وأخلاقيات المهنة، وهو يحاول بذلك القيام بعمله بأعلى مستوى جودة من وجهة نظره وذلك بالاهتمام بتنفيذ التدقيق أكثر من نتائجه، ومن ناحية أخرى ترى إدارة المؤسسة محل التدقيق أن جودة التدقيق تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أنه من وجهة الطرف الثالث فإن جودة التدقيق هي تأكيد لصدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم؛

✓ ساهمت حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق على تقديم خدمات التدقيق في جعل كلا من المدققين والعملاء ينظرون إلى جودة عملية التدقيق كمؤشر للترجيح، يتم من خلاله التمييز بين مختلف مكاتب التدقيق والتفضيل فيما بينها، وهذا ما يؤدي بطرح هذا المفهوم لقياس جودة التدقيق من عدة أطراف مختلفة في نظرتها لمفهوم جودة التدقيق، خاصة في ظل ما يواجهها حاليا من ضغوط وانتقادات متزايدة من مختلف هذه الأطراف بغرض دراسة وتقييم جودة التدقيق، ومما يزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة.

[1] رحماني موسى، سردوك فاتح، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 34، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص ص 183-184.

المطلب الثاني: أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي

لقد أصبح تحقيق جودة التدقيق مطلبا رئيسيا للعديد من الجهات والفئات المستخدمة للقوائم المالية، وذلك لما لها من مزايا عدة تعمل على تحقيقها سواء بالنسبة للقائم بالأعمال التدقيقية نفسه أو المؤسسة أو شركائها مما أدى إلى زيادة الطلب والرغبة في تحقيقها، وبالتالي تعتبر جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف والمحيطين بالمؤسسة محل التدقيق.

إن الهدف الرئيسي لإبداء الرأي حول القوائم المالية هو توفير الثقة لجميع الأطراف المهتمة والمستخدمة لهذه القوائم، ومن أبرز العوامل التي تساهم في إكساب الثقة لهذه القوائم هم الاستقلال والحياد والكفاءة في أداء الأعمال التدقيقية، وتكتسب جودة التدقيق أهمية كبيرة بالنسبة للعديد من الأطراف، فالكثير من مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على تقرير المدقق في اتخاذ قرارات استراتيجية مهمة ومفصلية وفي رسم الخطط المستقبلية،[1] ويمكن بيان الأطراف التي تهتم بتحقيق جودة التدقيق كما يلي: [2]

1. إدارة المؤسسة (العميل): وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ أعمال التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط والسياسات المستقبلية لها، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق المالية مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالمؤسسة؛

2. البنوك والدائنين: تعتمد البنوك ومؤسسات الإقراض وغيرهم من الدائنين بشكل كبير على القوائم المالية المدققة وذلك من أجل الحصول على فهم تام للوضعية المالية للمؤسسة المدققة لغرض تقديم القروض والتسهيلات البنكية لهذه المؤسسة، ومما لاشك فيه أن أداء المدقق لمهامه وفقا لمستويات عالية سوف يؤثر بالإيجاب على جودة القرارات التي تتخذها البنوك ومؤسسات الإقراض وتتجنب منح قروض تنطوي على مخاطر تتعلق بعدم قدرة المؤسسات على الوفاء بالتزاماتها في الوقت المحدد؛

3. الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة كالتخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، بالإضافة إلى تقرير الإعانات لبعض الصناعات والأنشطة لذلك تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقا لمستويات عالية من الجودة، وتفيد جودة التدقيق هذه الهيئات في التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وبالتالي تضمن لها صحة القرارات التي ستتخذها، فمثلا الإدارة الضريبية عند اقتناعها بمستوى جودة أعمال التدقيق المقدمة من طرف المدقق لمكلفها الضريبي، فإنها ستطمئن لصحة وقيمة الوعاء الضريبي وبالتالي ستقلل من الرقابة الضريبية، وهذا ما يسمح بتقليل جزء مهم من تكاليف الإدارة الضريبية ومن منازعاتها مع مكلفيها التي قد تتحمل أتعابها؛

---

[1] Milos Jelic, **The Impact Of Ethics On Quality Audit Results**, International Journal Of Quality Research, Vol 6, Issue 4, University of Kragujevac, Serbia, 2012, P 338.

[2] إياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين "دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"** مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2005، ص ص 51-52.

4. أصحاب رؤوس الأموال: يعتبر إتباع نظام لتحقيق جودة التدقيق جزء هام من نظام رقابة أصحاب الملكية على القائمين بعملية تسيير وإدارة أملاكهم واستثماراتهم، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات المسؤولين في إدارة المؤسسة، وحماية لأملاكهم في وجه تلاعب الإدارة وذلك بسبب نقص خبرتهم وعدم امتلاكهم للمعرفة الكافية بالجوانب التسييرية التي تتعلق بنشاط المؤسسة وبذلك تعتبر جودة التدقيق مسألة هامة وضرورة قصوى يسعى الملاك من أجل تحقيقها، للتأكد من مدى كفاءة الإدارة والاطمئنان على أموالهم؛

5. الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة: إن موضوع جودة التدقيق من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم وتطوير المهنة، لذلك تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام جميع ممارسي مهنة التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة عند أدائهم لأعمالهم وذلك لتحقيق جملة من الأهداف من بينها:

- ✓ تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها؛
- ✓ مساعدة المنظمات والهيئات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض والارتقاء بمستوى الأداء المهني لممارسي المهنة، لذلك فهي تعمل على إصدار معايير تنظم من خلالها المهنة وتتابع أيضا مدى الالتزام بها؛

6. مكاتب التدقيق (المدقق): وتعمل على أن تتم الأعمال التدقيقية بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحقيق مجموعة من العوامل التي تخدم المكتب وهي كما يلي:

- ✓ تحسين سمعة المكتب وتوسيع شهرته؛
- ✓ تحسين موقفه التنافسي في مجال عمله إذ يعتبر إتباع أساليب الجودة في القيام بالأعمال من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق؛
- ✓ تعتبر مؤشرا مهما من أجل الحصول على مهام تدقيق جديدة؛
- ✓ تحسين برنامج العمل وذلك من خلال إتباع الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية؛
- ✓ إعداد تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي تؤديها مكاتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء؛
- ✓ تعتبر جودة التدقيق الوسيلة الوحيدة لدى هذه المكاتب من أجل إخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج أعمالها التدقيقية عبر تحقيق مستوى عال من الأداء، إذ أنها تساعدها في تجنب العقوبات والمسائلات القانونية جراء أي مخالفة أو تقصير في أداء مهامها.[1]

[1] حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية "دراسة حالة الجزائر"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011-2012، ص 55.

المطلب الثالث: أهداف تحقيق جودة التدقيق الخارجي

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية أدت إلى تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد ممارسي المهنة، وخصوصا بعد تعرض العديد من المؤسسات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق، حيث تعرضت العديد من هذه الشركات لخسائر وانهيارات مالية مما ساهم في تشويه سمعة مهنة التدقيق وجعل من تحسين جودة أعمال المهنة هدفا ومقصدا ضروريا.

تنبع مزايا تحقيق جودة التدقيق من أن ذلك يحقق العديد من الأهداف، ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية:

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب التدقيق والمحاسبة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب ومحاولة الارتقاء بها بما يخدم الصالح العام، وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات وتوجيهات لتطبيق الإجراءات والأعمال والمهام التي يقوم بها المدقق، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة، والتي تهدف إلى تحسين أداء كل من المهنيين ومكاتبهم، ومن هنا يتضح أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء الأعمال التدقيقية بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك هؤلاء المهنيين بالمعايير المهنية.[1]

2. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: يعتبر اكتشاف الأخطاء والغش من أهم أهداف الأعمال التدقيقية فقد أوضحت مختلف المفاهيم أن جودة التدقيق تتمثل في ارتفاع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقرير عنها، وذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء ومختلف التحريفات في القوائم المالية يعكس بالضرورة ارتفاع مستوى الجهد المبذول من طرف القائم بعملية التدقيق أثناء تنفيذه لأعماله وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها ودقة المعلومات التي تحتويها مما يسمح لمختلف الأطراف باتخاذ القرارات المناسبة.[2]

3. تخفيض تكاليف الوكالة والتبرير: تعتبر دراسة (JENSEN & MECKLING) عام 1976 من بين أهم الدراسات التي تناولت الصراع بين أصحاب الملكية والإدارة، ففي معرض شرحهما لسلوكيات حملة الأسهم والإدارة، تبين أن دور الإدارة في كونها مفوضة من قبل حملة الأسهم والمتمثل في إدارة الموارد المالية المتاحة للمؤسسة ينبغي أن يكون بالطريقة والشكل الذي يحقق نواتج ايجابية تفوق تكلفة الفرص البديلة التي كان ممكن استثمار هذه الموارد فيها وتعظيم ثروة مالكي الأسهم، وتشير الدراسة إلى أن حالة الصراع بين الإدارة وحملة الأسهم أي تعارض المصالح لن يكون مشكلة وذلك عندما تتمثل الإدارة بمالك المؤسسة الوحيد حيث تتوافق عندها منفعة الإدارة مع منفعة مالكي الأسهم وتكون على نسق واحد وتختفي وتزول عندها مشكلة تعارض المصالح؛[3]

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص25.

[2] جدعان فرقد فيصل، **دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 1، جامعة المثنى، العراق، 2016، ص 51.

[3] مؤيد محمد علي الفضل، فراس خضير الزبيدي، نوال حربي راضي، **العلاقة بين كفاءة مجلس الإدارة وجودة الإفصاح المحاسبي في ضوء نظرية الوكالة "دراسة اختبارية لحالة العراق"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 18، العدد 2، جامعة القادسية، العراق، 2016، ص ص 167-168 .

ولكن عندما يتفتت رأس مال المؤسسة بين عدد كبير من المالكين للأسهم وتظهر الحاجة إلى الاستعانة بالخبرات الإدارية من خارج حملة الأسهم، فإن ذلك سيكون مدعاة للشعور بالخوف على مصالحهم بحيث أن انفصال الملكية عن الإدارة يجعل مالكي الأسهم في موقف لا يمكنهم من فهم وملاحظة جميع تصرفات وقرارات المديرين، مما يصعب عليهم معرفة أحوال ومستقبل المؤسسة وبالتالي لن يحددوا ما إذا كان المديرين يسعون إلى تعظيم ثروتهم من عدمه، وخاصة في ظل محدودية قدرتهم في الحصول على المعلومات وانتقائية الإدارة في الافصاح عن المعلومات، وذلك ما يعرف في الفكر المحاسبي بعدم تماثل المعلومات، ويعني ذلك تعقيد مشكلة الوكالة فصعوبة مراقبة مالكي الأسهم لأنشطة وفعاليات الإدارة يضطرهم إلى الاستعانة بوسائل رقابية إضافية من شأنها أن تزيد من تكلفة الوكالة؛

وعليه فإنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل أي الإدارة وأصحاب الملكية كلما زادت تكلفة الوكالة، وذلك بسبب الحاجة إلى مكاتب تدقيق تقدم خدمات ذات جودة عالية لتقديم تطمينات لمالكي الأسهم (أصحاب الملكية)، وبعكس المؤسسات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة ولا تظهر الحاجة البالغة لتحقيق مستويات عالية من الجودة.

كما يتحمل المسير نفقات أخرى ليبدي سلوكه الجيد ومن أجل أن يبرهن بأن التسيير يخدم مصلحته وتعرف هذه التكاليف بتكاليف التبرير، وعليه فكلما كانت مستويات جودة التدقيق عالية كلما انعكس ذلك على تخفيض تكاليف الوكالة والتبرير.[1]

4. المساهمة في تضييق فجوة التوقعات: ويقصد بفجوة التوقعات أنها "الفرق بين مستويات الأداء المتوقع من قبل مستخدمي القوائم المالية، ومستوى الأداء كما يراه القائمون بأعمال التدقيق أنفسهم"،[2] وعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "الفرق بين ما يعتقده الجمهور ومستخدمي القوائم المالية حول مسؤوليات المدقق، وما يعتقد ويؤمن به هؤلاء من مسؤوليات".[3]

وعليه فهي تعبر عن عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المدققين بالنسبة لما هو متوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، فتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المدقق رأيا بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة، وظهور ضعف في نظام الرقابة الداخلية، وقصور السياسات المحاسبية المطبقة، بالإضافة إلى وجود حالات غش وعقود غير نظامية، والشك في استقلال المدقق، ونقص في كفاءته المهنية، وبالتالي انخفاض في جودة أدائه المهني، وقصور في السياسات المحاسبية المطبقة؛[4]

ويتطلب تضييق فجوة التوقعات تدعيم استقلالية المدقق، وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذه لمهامه، ودراسة توقعات المجتمع بشأن دور المدقق والعمل على تلبيتها وتحقيقها، والزام المدققين بتنفيذ عملية التدقيق وفقا لمعايير المهنة وقواعد السلوك المهني والتوسع في تنفيذ الاختبارات وجمع المزيد من أداء الإثبات، وبما يوفر تأكيدا معقولا بخلو القوائم المالية من

[1] حمادي نبيل، مرجع سابق، ص 47.

[2] Mahdi Salehi, **Audit Expectation Gap: Concept, Nature And Trace**, African Journal Of Business Management, Vol 5, Issue 21, 2011, P 80.

[3] Idem, P 81.

[4] سهام أكرم الطويل، مرجع سابق، ص 26.

حالات الخطأ والتحريفات ويساهم في تحسين جودة التدقيق، مما يعزز من ثقة جميع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية المنشورة وبالتالي تضييق فجوة التوقعات.

5. أداة تنافسية جيدة: يعد تقديم الخدمات التدقيقية بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب التدقيق في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية والتوسع نحو السوق الدولية، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة المكاتب الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقية منظمة التجارة العالمية في مجال الخدمات، فإن ذلك يشكل تهديدا حقيقيا لقطاع الخدمات بما فيها خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق وخاصة في الدول النامية إن لم تواكب التطورات الحاصلة، وعليه فإن تطبيق مثل هذه الاتفاقية سوف يؤدي إلى منافسة غير متكافئة بين المكاتب الأجنبية من جهة والمحلية من جهة أخرى، وفي ظل تطبيق مكاتب التدقيق الأجنبية لمعايير الأداء التي تضمن جودة التدقيق واستخدامها لهياكل تنظيمية جيدة، وأفراد مؤهلين علميا وعمليا، فإن ذلك يدفع وبقوة إلى تطبيق نظم الجودة ورفع مستوى الأداء وإتباع المعايير المهنية من طرف المكاتب المحلية لكي تستطيع المحافظة على عملائها ورفع جودة أعمالها.[1]

6. زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصداقية القوائم المالية: يعتبر الاهتمام بتحقيق جودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير المدقق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات بالنسبة لمختلف الأطراف،[2] كما أن لجودة التدقيق تأثيرا مباشرا على الأسواق المالية بحيث أن ارتفاع هذه الجودة يرفع من درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية، خاصة في بعض الحالات التي تتطلب أداء عملية التدقيق بجودة مرتفعة، ولا شك أن التقارير والقوائم المالية المعتمدة من مدققين خارجيين يؤدون مهامهم بجودة عالية لها تأثير أكبر على أسعار أسهم المؤسسة محل التدقيق، مما لو تم التدقيق بواسطة مدققين يمارسون مهامهم بجودة أقل.[3]

7. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات: حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) يقصد بحوكمة الشركات بأنها "ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة المؤسسات، ويحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة، وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء"،[4] ويتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ التي تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدين لمفهوم حوكمة الشركات هما:[5]

- ✓ **الالتزام:** حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والمكاشفة؛

---

[1] سهام أكرم الطويل، مرجع سابق، ص 27.

[2] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 23، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص 266.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، 413.

[4] هدى خليل إبراهيم، **دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد من وجهة نظر محاسبية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 38، جامعة بغداد، العراق، 2014، ص 223.

[5] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 8.

- ✓ **الأداء:** وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء؛

ومما سبق يتضح أن جودة التدقيق تكتسب أهميتها كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة القوائم المالية للمؤسسة، وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة فيها، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المؤسسة والإجراءات المتخذة لمواجهتها، وبما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد من درجة الثقة بين المؤسسة والمساهمين.

وعليه على مهنة التدقيق أن تعمل من أجل تحقيق وظيفتها وهدفها المنشود في مجال حوكمة الشركات، وذلك من خلال الوفاء بمتطلبات وتوقعات المجتمع بالنسبة لدور المدقق المستقل في ظل القيود العملية والاقتصادية، وأن على القائمين بهذه المهنة أيضا أداء تلك الوظيفة وفقا لمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء، وإلا فقدت فاعليتها وبالتالي فقدت المهنة ككل ثقة المجتمع ومبررات وأسس وجودها.[1]

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 8.

المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي

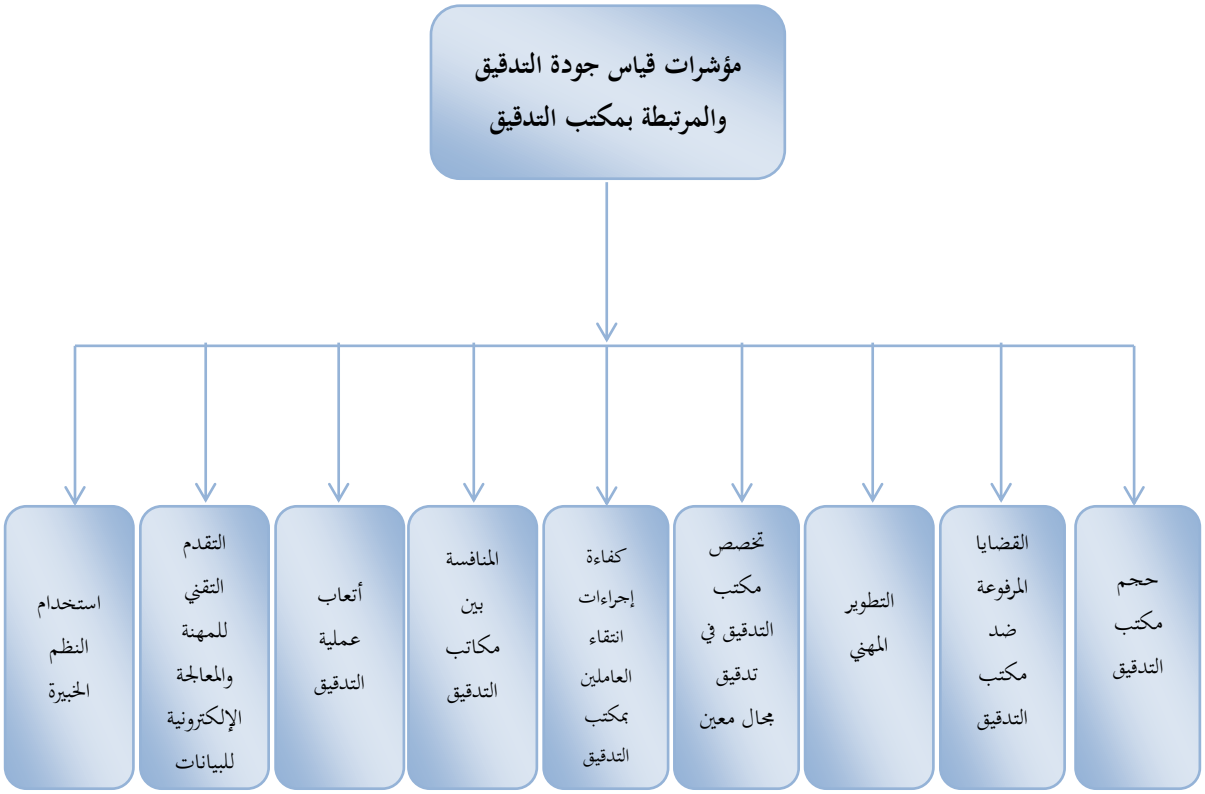
نظرا لأهمية جودة التدقيق كأداة مهمة في خدمة المجتمع المالي والاقتصادي الخاص بالمؤسسة محل التدقيق، فقد حاول العديد من الباحثين تحديد والبحث عن أهم مؤشرات قياسها، وقد اختلفت التصنيفات المتعلقة بتلك المؤشرات لكنها أجمعت على ضرورة حسن التعامل مع هذه المؤشرات والخصائص لما لها من أثر كبير وهام على جودة التدقيق.

المطلب الأول: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بمكتب التدقيق

تعتبر المؤشرات المرتبطة بمكتب التدقيق من أبرز المؤشرات التي تستخدم لقياس جودة التدقيق، وتتعدد هذه المؤشرات بحيث تمثل الجانب الأكثر استخداما لقياس جودة التدقيق، وهو ما يمكن ملاحظته خلال الدراسات والأبحاث التي تناولت تحديد هذه المؤشرات.

تناولت الكثير من الدراسات المؤشرات المستخدمة لقياس جودة التدقيق ، وخصوصا العناصر والمؤشرات التي ترتبط بالمكتب القائم بعملية التدقيق وهو ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل (03-02): مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة.

انطلاقا من الشكل (03-02) سيتم التطرق بالتفصيل إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق وذلك كما يلي:

1. حجم مكتب التدقيق: لقد دفعت صعوبة قياس جودة التدقيق العديد من الباحثين إلى استخدام حجم مكتب التدقيق كبديل لقياسها،[1] كما أثبتت الدراسة التي قام بها DE ANGELO عام 1981 وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، فكلما كبر حجم مكتب التدقيق تحسن مستوى أداء مهام التدقيق كما أن مكاتب التدقيق التي تتميز بكثرة عملائها تتعرض لخسائر كبيرة إذا فشلت في اكتشاف التلاعبات في القوائم المالية ومن ثم فهي تسعى جاهدة إلى تحسين جودة أدائها لأعمالها.[2]

ويزداد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية والانحرافات وحالات الغش بالقوائم المالية عند قيام إحدى مكاتب التدقيق الكبرى بعملية التدقيق، مقارنة بقيام مكاتب تدقيق تكون أقل حجما بهذه الأعمال، حيث أن مكاتب التدقيق الكبرى لديها الإمكانيات والقدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب التدقيق الأقل حجما، فكل هذا سينعكس إيجابيا على جودة العمليات والإجراءات المنجزة بواسطة مكاتب التدقيق الكبرى.[3]

ومن ناحية أخرى فإن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بارتفاع جودة عمليات التدقيق المنجزة بواسطة مكاتب التدقيق الكبرى مقارنة بالمكاتب الأخرى الأقل حجما، ويرجع ذلك إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المكاتب مما يجعل موظفيها على درجة عالية من الكفاءة مما يسمح لهم بأداء مهامهم بجودة عالية.[4]

وتنقسم مكاتب التدقيق حسب أحجامها إلى مكاتب كبيرة الحجم ومكاتب متوسطة ومكاتب أخرى فردية يطلق البعض عليها مكاتب صغيرة الحجم ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[5]

- ✓ **المكاتب كبيرة الحجم**: وهي مكاتب ترتفع فيها جودة أداء الأعمال التدقيقية، وفي هذه المكاتب لا ينفرد مدقق واحد برأي أو القيام بعملية فردية ولكن يكون للإشراف دورا مهما في عملية الحكم على القوائم المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها، وتظهر مثل هذه المكاتب في كثير من الدول وقد تأخذ شكل شركات مساهمة أو شركات متعددة الجنسيات؛
- ✓ **المكاتب متوسطة الحجم**: وهي تعتمد على الشراكة ما بين فردين من مزاولي مهنة التدقيق، تتكون بينهم مسؤولية تضامنية وتتسم جودة التدقيق فيها بأنها متوسطة نظرا لأنه وبعد انجاز العمل والتقرير عنه، يتم مراجعته من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة مراجعته من قبل الشريك أو مدير المكتب، ويكون للإشراف في هذه المكاتب دور أقل مقارنة بالمكاتب الكبيرة وأكبر من المكاتب الفردية؛
- ✓ **المكاتب الفردية**: وهي مكاتب قد تضم فردا واحدا فقط، كما تتسم جودة التدقيق بها بضآلتها مقارنة بالنوعين السابقين.

---

[1] Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas, Abdulhadi Ramadan, **Factors Affecting The Quality Of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks**, International Journal of Business and Social Science, Vol 4, Issue 11,Center For Promoting Ideas, United States, 2013, P 208.

[2] صفاء أحمد محمد العاني، فاضل حمد القيسي، مرجع سابق، ص 463.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 120.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص ص 382-383.

[5] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص ص 37-38.

ويبين الجدول التالي الصفات المميزة لمكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة عبر مقارنة بعض الخصائص وذلك كالآتي:

الجدول (03-01): المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة

الخصائص	المكاتب الكبيرة	المكاتب الصغيرة
التنظيم والهيكل التنظيمي	تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المدققين المتحصلين على شهادة محاسب قانوني.	قد لا تتوافر فيها كافة فئات التوظيف.
عدد العمال	يتوافر لديها عدد كبير من المدققين وفي كافة التخصصات.	قد يكون بالمكتب عدد محدود من المدققين.
النشاط	اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية.	ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها أي التي يتواجد بها المكتب.
الخبرات	يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة.	قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام وقد لا يمتلك خبرات نادرة.
العملاء	كثرة عدد العملاء وضخامة الإيرادات.	قلة العملاء وبالتالي قلة ومحدودية الإيرادات.

المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية – ميدانية"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص9.

2. القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق: تتوقع الفئات المستخدمة للقوائم المالية من المدققين اكتشاف والتقرير عن أي أخطاء وتلاعبات تتعلق بهذه القوائم، مما يساهم في تعزيز ثقتهم بما تحتويه من معلومات فكل هذا يعد بمثابة القيمة المضافة للتدقيق والتي تتمثل في إضفاء ورفع ثقة مستخدمي القوائم المالية بأن هذه القوائم لا تحتوي على أخطاء جوهرية، كما أن فشل المدقق في تحقيق القيمة المضافة لعمله يؤدي إلى فشل التدقيق، وتلقى مشكلة فشل التدقيق اهتماما متزايدا من قبل الباحثين والتنظيمات المسؤولة عن المهنة مع تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين في كثير من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، استراليا، كندا، وبعض الدول العربية وذلك على الرغم من تنوع وتعدد أسباب هذه القضايا، ويحدث ما يسمى بفشل التدقيق نتيجة إغفال بيانات جوهرية أو وقوع تحريفات مؤثرة بالقوائم المالية سواء حصل المدققون على أدلة كافية أو لم يحصلوا، وعليه يرتبط فشل التدقيق غالبا بإصدار بيانات ومعلومات مالية خاطئة، إلا أن مجرد وجود خطأ في القوائم المالية لا يعد شرطا كافيا لفشل التدقيق حيث أن هناك العديد من العوامل المتعلقة بفشل التدقيق والتي تعود للإدارة.[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، زياد أحمد الزعبي، **قياس فهم المديرين والمدققين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق**، مجلة بحوث، العدد 40، جامعة حلب، سوريا، 2005، ص 8.

بمقابل ذلك هناك عدة عوامل أخرى تؤدي إلى فشل التدقيق والتي تتعلق بالمدقق ومن أهمها ما يلي:[1]

- ✓ مدى قدرة المدقق على إجراء تقدير سليم لطبيعة وخصائص العميل وأداء إجراءات تدقيق كافية؛
- ✓ مدى قدرة المدقق على الإفصاح عن الأخطاء المكتشفة.

يعتبر تصاعد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمسائلة القانونية إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور وبالتال تفقد المهنة جودتها،[2] وعليه فإنه يمكن القول بأن عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق يعتبر مقياسا لجودة عمليات التدقيق المنجزة بواسطته.[3]

3. التطوير المهني: يتوقع أن يكون لدى المدققين درجات عالية من الفهم لكل من الأمور المتعلقة بالتدقيق والمحاسبة وتقع المسؤولية على هؤلاء في استيفاء متطلبات التدريب والكفاءة، وتمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع المدققين بالكفاءة والتأهيل اللازمين والإلمام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة كمتطلبات ضرورية لأداء أعمالهم وبصورة تحقق جودتها، وأوضحت لجنة (Cohen) أهمية قيام المدقق بتطوير أدائه لأعماله ذاتيا، عبر مواكبته للتطورات السريعة في مجال المهنة من خلال برامج التعليم المستمر؛[4]

وترجع أهمية التعليم المستمر بسبب التطور الدائم في مهنة التدقيق وازدياد تعقد العمليات في المؤسسات، وازدياد توقعات الأطراف التي تنتظر نتائج أعمال المدقق وخاصة المستثمرين المتعاملين في السوق المالية ومن ثم فإن المدققين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدرا كافيا من التدريب يناسب كل هذه التوقعات وكلما زاد هذا التدريب كلما زادت على القدرة على تلبية ما تتوقعه مختلف الأطراف؛

وعلى مستوى الهيئات المهنية فقد أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين على أهمية التطوير المهني، حيث تضمنت إصداراتهم سياسات وإجراءات التطوير المهني مثل ضرورة تحديد متطلبات وبرامج التأهيل المهني وإبلاغها للأفراد وإطلاع الأفراد على التطورات في المعايير الفنية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة.

ولكون المعرفة في مجال المحاسبة والتدقيق، وكأي فرع من فروع المعرفة دائمة التطور والتغير وعليه يجب على المهنيين السعي دائما وبصفة مستمرة لتحسين كفاءتهم وفعاليتهم من أجل جودة الخدمات التي يقدمونها من خلال التدريب المستمر وتعد الحاجة إلى التدريب المستمر متطلب أساسي نحو استمرار مسايرتهم لكافة التغيرات المستمرة في معايير المحاسبة والتدقيق وعليه فمن الضروري على المدقق الالتزام بما يلي:[5]

- ✓ أن يكون على علم بأية تطورات جديدة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة أعمال المؤسسات التي يتولى تدقيقها؛
- ✓ مواصلة الدراسة والمداومة على الاطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية المختصة وتطبيق أي تعليمات ملزمة جديدة في مجال المحاسبة والتدقيق عند إصدارها؛

---

[1] أحمد حلمي جمعة، زياد أحمد الزعبي، مرجع سابق، ص 8.

[2] الزين يونس، الزين عيسى، **مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة "دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر"**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد11، جامعة الوادي، الجزائر، 2016، ص 368.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 383.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006-2007، ص 406.

[5] نوال حربي راضي، مرجع سابق، ص ص 122-123.

✓ الاشتراك بانتظام بالاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية وينبغي أن تكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلتزمون به؛

✓ تحديث برامج التعليم للمدققين دوريا من خلال ما يعرف ببرامج ومقررات التعليم المهني المستمر.

4. تخصص مكتب التدقيق في تدقيق مجال معين: يعتبر التخصص المهني مقياسا لجودة التدقيق، ويعود تاريخ الاهتمام بدراسة التخصص المهني إلى العام 1917، حيث أصبح مجال بحث واهتمام مشترك من قبل الكثير من الباحثين والمهنيين، وعلى الرغم من ذلك كان من الصعب تحديد تعريف دقيق ومقبول قبولا عاما في بادئ الأمر، ويرجع ذلك إلى عدم وجود نظرية لذلك تلقى قبولا على نطاق واسع، ومع التزايد المطرد في التعقيدات الاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية عن بعضها البعض في البيئة المعاصرة واحتفاظ كل صناعة بخصائص وعوامل خاصة تتميز بها عن غيرها من الصناعات الأخرى، حتم على المدقق ضرورة الحصول على المعرفة المتخصصة تبعا لكل قطاع صناعي.[1]

ويقصد بالتخصص المهني للمدقق بأنه "أداء الخدمات التدقيقية إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها تلك المؤسسات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات".[2]

فضلا عما سبق يرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين مسألة التخصص المهني أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه المدة، وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب الأخرى، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق أن يتخصص في نشاط معين، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات فشل الأعمال التي يمارسها[3].

✓ **أهمية التخصص المهني:** ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية:[4]

- **مواجهة المنافسة:** إن ازدياد المنافسة بين مكاتب التدقيق، أدى إلى الاتجاه نحو زيادة الاهتمام بضرورة التعرف على طبيعة نشاط العميل والحصول على الفهم الكامل لطبيعة المؤسسة محل التدقيق والتعرف على البيئة التي تعمل فيها، وذلك بغرض تحديد ومعرفة المخاطر والتحريفات الجوهرية التي قد توجد بالقوائم المالية، ولا شك أن التخصص في تدقيق قطاعات معينة يحقق عدة مزايا مثل مواجهة المنافسة الشديدة، والحصول على أكبر حصة من العملاء، ورفع جودة مستوى الأداء المهني؛
- **التخطيط للتدقيق:** يمثل حصول المدقق على المعرفة، المتعلقة ببيئة وطبيعة نشاط العميل الإطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط، ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة، وفهم الأحداث والمعاملات داخل المؤسسة المدققة يمكن للمدقق تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المدقق؛

---

[1] نواف فخر، محمد شلا، **أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية "دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية"**، مجلة جامعة تشرين البحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 3، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا، 2015، ص 585.

[2] معاذ ظاهر صالح المقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة "دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 413.

[3] مسامح مختار، لقويرة سمير، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جامعة باتنة، الجزائر، 2017، ص 450.

[4] جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة "دراسة ميدانية"**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص ص 45-46.

- **تقليص حالات الاستعانة بالخبراء:** يلجأ المدقق في الغالب في حال عدم تعاون إدارة المؤسسة محل التدقيق وعدم ثقته في بيانات الإدارة حول معلومة ما، إلى جهة حيادية يطلب منها النصح والمشورة، ويجب على المدقق في هذه الحالة أن يكون ملما بأعمال عميله ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبراء في نشاط هذا العميل، كما يجب عليه تقييم التأهيل المهني لهذا الخبير وعلاقته بالمؤسسة المدققة، للتعرف على الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومتى ما توفرت للمدقق المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فقد يؤدي إلى تقليل الاستعانة بالخبير الى درجة كبيرة؛
- **الكشف عن حالات إدارة الأرباح:** ويقصد بإدارة الأرباح "اتخاذ تدابير متعمدة وفقا للإطار القانوني وضمن قيود المعايير المحاسبية من أجل تحقيق المستوى المنشود من النتيجة السنوية والتي يرغب معد القوائم المالية في التوصل إليها"،[1] ويعد التخصص المهني من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام المؤسسات بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالا ماليا وغالبا تلجأ هذه المؤسسات التي تتبع أساليب إدارة الأرباح، إلى اختيار مدققين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها اعتقادا منها أنه يمكنها إخفاء إدارة الربح المحاسبي.
- **توسيع خبرة مكتب التدقيق:** يستطيع مكتب التدقيق المتخصص تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بتلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى أعلى من الجودة في الأداء المهني، وهذا يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية أعمال التدقيق، حيث أن المدققين الذين لديهم معرفة وفهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم الخبرة في التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وتقليل فرص عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.[2]

5. كفاءة إجراءات انتقاء العاملين بمكتب التدقيق: نظرا لشيوع ممارسة التدقيق ضمن فرق يشرف عليها مدقق ذو خبرة أو صاحب المكتب، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها مكاتب التدقيق، فإن انتقاء المدققين للعمل بمكاتب التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق، ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمكاتب التدقيق فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بعملية تعيين المدققين فقد أشارت إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أهمية الإجراءات التي تضمن اختيار مدققين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة ولكل مستوى إداري في مكتب التدقيق، كما تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء ومؤهلين بمكاتب التدقيق؛[3]

وعليه ففي حالة الكفاءة في اختيار وانتقاء العاملين بمكتب التدقيق فإن ذلك سيعتبر مؤشرا هاما على جودة أعمال التدقيق.

6. المنافسة بين مكاتب التدقيق: إن مهنة التدقيق كغيرها من المهن تعمل في سوق مفتوح، حيث هناك الكثير من المنافسة بين مكاتب التدقيق، وقد أدت شدة المنافسة بين هذه المكاتب إلى قلق عام لدى المنظمات المهنية التي تعنى بتنظيم مهنة التدقيق وبتحقيق جودتها، من مدى تأثير المنافسة على استقلالية المدققين ومستوى أدائهم المهني أثناء تنفيذ

[1] Yves Mard, Sylvain Marsat, **Gestion Des Résultats Comptables Et Structure De L'actionnariat :Le Cas Français**, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Vol 18, Numéro 3, Association Francophone de Comptabilité, Paris, France, 2012, P 16.

[2] حليدة عابي، **تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 4، جامعة الوادي، الجزائر، 2011، ص 236.

[3] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 21-22.

أعمال التدقيق، وبما ينعكس على جودة الأداء المهني لعملية التدقيق، واهتمت العديد من الدراسات والأبحاث بدراسة وتوضيح تأثير المنافسة بين مكاتب التدقيق وهما التأثير الإيجابي والتأثير السلبي للمنافسة وذلك كما يلي:[1]

✓ **التأثير الإيجابي**: لقد أثبت بعض الدراسات التي تناولت التأثير الإيجابي للمنافسة على جودة التدقيق، حيث أن حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق تسهم في تقديم جودة أفضل وتساهم في تحسين الأداء المهني للمدقق وشددت هذه الدراسات على أن المنافسة ليست سعرية بل إن تحقيق الجودة هو الأساس؛

✓ **التأثير السلبي**: لقد بينت بعض الدراسات التأثير السلبي للمنافسة على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق حيث أوضحت هذه الدراسات أن تزايد حدة المنافسة بين تلك المكاتب للحصول على عملاء جدد والتهاون من قبل المنظمات والهيئات المهنية في إصدار قوانين تنظم المهنة قد يضطر المدقق إلى تخفيض أتعابه بدرجة غير مقبولة مما قد ينعكس سلبا على جودة أعماله وعلى قدرته على تحقيق مكاسب اقتصادية، وأن كل ذلك يمثل تهديدا حقيقيا يواجه الجودة في أداء هذه المهنة اتجاه عملائها.

وبالتالي يمكن القول أن المنافسة بين المكاتب الممارسة لمهنة التدقيق في الوقت الحالي وبغض النظر عن بعض السلبيات التي تنتج نظير هذه المنافسة فهي تعتبر مقياسا لجودة التدقيق.

7. أتعاب عملية التدقيق: ويقصد بأتعاب التدقيق بأنها "مبالغ نقدية يحصل عليها المدقق من المؤسسة المدققة نظير قيامه بأداء عميلة تدقيق ومراجعة حساباتها، وإصدار تقرير يبين فيه رأيه الفني المحايد"،[2] ويعد تحديد هذه الأتعاب مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق والجهة المدققة، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة مع قيمة الأتعاب المدفوعة، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، بما يحقق للمدقق أتعابا معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق للمؤسسة المدققة في نفس الوقت ما تطلبه من خدمات لقاء ما تحملته من أتعاب كما أن البحث عن معايير لتحديد الأتعاب يعد من أهم المشكلات التي يتعرض لها المدقق وذلك لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات التدقيق؛

ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات والأبحاث موضوع أثر الأتعاب التي يتقاضاها المدقق على جودة أدائه، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق والأتعاب المدفوعة، في حين توصل البعض الأخر إلى وجود علاقة عكسية، ولكن في غالب الأحوال تؤكد هذه الدراسات أن الأتعاب المنخفضة تعد أحد أسباب انخفاض جودة التدقيق، حيث أن هناك علاقة إيجابية بين تحقيق هذه الجودة وزيادة الأتعاب نظير الخدمات التي يقدمها المدقق، في حين يرى البعض أن مكاتب التدقيق الكبيرة تطلب أتعاب أكبر، ليس لما تتمتع به من قوة احتكارية ولكن لأنها تستغرق وقتا أكبر ولكون جودتها أعلى.

ويشير الجدول التالي إلى مختلف العوامل التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب المدقق:

[1] سهام أكرم الطويل، مرجع سابق، ص ص 44-45.

[2] ميشيل سعيد سويدان، **بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 24، العدد 1، جامعة جدة، المملكة العربية السعودية، 2010، ص 61.

الجدول (03-02): العوامل المحددة لأتعاب المدقق

المعايير	العوامل المحددة للأتعاب
العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق	✓ الشكل القانوني وطبيعة هيكل الملكية (عامة، خاصة، مشتركة). ✓ حجم المؤسسة ويمكن التعبير عنه بإجمالي الأصول. ✓ حجم المديونية ونسبة المديونية (نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول). ✓ قيمة المخزون ونسبة المخزون لإجمالي الأصول. ✓ صافي الأرباح. ✓ عدد أنشطة أو فروع أو أقسام المؤسسة ومدى وجود فروع خارجية لها. ✓ مدى قوة نظام المراقبة الداخلية. ✓ مدى اعتماد المدقق على التدقيق الداخلي بالمؤسسة. ✓ طبيعة القطاع (صناعية، خدمية....إلخ).
العوامل المرتبطة بالمدقق وبمكتب التدقيق	✓ تبعية مكتب التدقيق (فيما إذا كان يمثل أحد مكاتب التدقيق الكبيرة أو مكتب تدقيق صغير)؛ ✓ حجم مكتب التدقيق. ✓ تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة. ✓ طول فترة التعاقد بين مكاتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق. ✓ مدى وجود تحفظات في تقرير التدقيق للسنة السابقة. ✓ سمعة مكتب التدقيق. ✓ الخبرة المتراكمة لدى مكتب التدقيق.
عوامل أخرى متنوعة	✓ وجود تشريعات ومعايير محاسبة وتدقيق وقواعد سلوك مهني ملزمة لمكاتب التدقيق. ✓ الفترة بين تاريخ التعاقد وتاريخ تقديم تقرير التدقيق. ✓ الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير التدقيق. ✓ انتهاء السنة المالية للمؤسسة المدققة في وقت انتهاء السنة المالية لغالبية المؤسسات. ✓ المنافسة بين مكاتب التدقيق. ✓ مدى تطور المحاسبة والتدقيق في الدولة.

المصدر: أحمد سباعي قطب، خالد ناصر الخاطر، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات "دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 18، العدد 2، جامعة جدة، المملكة العربية السعودية، 2004، ص ص 162- 163.

8. التقدم التقني في أداء المهنة والمعالجة الإلكترونية للبيانات: تمثل المعالجة الإلكترونية واستخدام التكنولوجيا في التدقيق استثمار حقيقي يعزز جودة النتائج التي سيتوصل إليها المدقق بنهاية أعمال التدقيق،[1] ويرى الكثير من الباحثين والدارسين لمؤشرات قياس جودة التدقيق أن إتباع الأساليب والوسائل العلمية والتكنولوجية من قبل مكتب التدقيق يعتبر من أحد أهم مظاهر الجودة، فاعتماد مكاتب التدقيق على الوسائل التكنولوجية في تنفيذ عملية التدقيق يعتبر أمرا هاما،

[1] Louis-Philippe Sirois, Sophie Marmousez et Dan A. Simunic, **Proposition D'une Nouvelle Approche De La Relation Entre La Taille De L'auditeur Et La Qualité De L'audit: L'importance De La Technologie D'audit,** Revue Comptabilité – Contrôle - Audit, Vol 22, Numéro 3, Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 2016, P 118.

حيث أشار هؤلاء الباحثين إلى دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة التدقيق وأن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مختلف مراحل التدقيق يساهم إيجابيا في عمليات التدقيق، بالمقابل من الضروري أن يكون المدقق ذو تأهيل وكفاءة علمية الأمر الذي يترتب عليه الاستخدام الأوسع والأمثل لتكنولوجيا المعلومات حتى يتجنب بعض المشاكل والمعوقات حول استخدامها في أداء عملية التدقيق، ومن أجل تطوير ونشر استخدام التكنولوجيا في أعمال التدقيق فمن الضروري تسهيل حصول المدققين على وسائل تكنولوجيا المعلومات بهدف استخدامها في عملية التدقيق وأهمية مواكبة التطورات وملاحقة الأنظمة الحديثة والتركيز على عقد دورات تدريبية متخصصة للمدققين حول استخدامها وآخر مستجداتها.[1]

وعليه فإن استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية في التدقيق يؤدي إلى زيادة فاعلية مرحلة التخطيط وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية كما يرفع من جودة أداء أعمال التدقيق وتوثيقها، وبالتالي فإن هناك علاقة بين استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات وزيادة فعالية مكاتب التدقيق، مما يجبر العديد من المنظمات والدول على إدراج الموضوع في المناهج الأكاديمية للجامعات وأهمية متابعة الجهات المشرفة على المهنة والنقابات تطبيق تلك الأساليب التكنولوجية في مكاتب التدقيق بالنظر للمزايا التي ستتاح نظير العمل بها.[2]

9. استخدام النظم الخبيرة: لقد أظهرت بعض الدراسات أهمية استخدام النظم الخبيرة في ممارسة التدقيق، وهي برامج تحتوي على قاعدة معرفية تتضمن خبرات وتجارب المهنيين حيث يستخدم قسم منها في تطوير قاعدة المعرفة لحل المشاكل بفاعلية، وعليه فهي برامج تستخدم المعرفة الإنسانية من أجل حل المشاكل التي تتطلب عادة خبرات الإنسان فضلا عن خبرات الباحثين التي يمكن استخدامها من أجل تحسين القدرة على حل المشاكل وتقديم المساعدة في مجالات التدقيق، الضرائب، التخطيط المالي وغيرها؛

وعليه تعد هذه النظم من أفضل وسائل تدريب العاملين في مكاتب التدقيق والمحاسبة حيث يمكن عن طريق هذه النظم محاكاة المدقق الخبير وإرشاد غير الخبراء من المدققين إلى المعلومات التي تؤخذ في الاعتبار للوصول إلى قرار معين، وبالتالي فإن استخدام مكاتب التدقيق لتقنيات النظم الخبيرة في تنفيذ أعمال التدقيق تعد مرحلة جديدة من مراحل تطور مهنة التدقيق من خلال الاستفادة منها في دعم أداء المدققين مما يؤدي إلى تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وزيادة جودتها عبر تحقيق المزايا التالية: [3]

- ✓ المساعدة في وضع خطة وبرنامج مهمة التدقيق وتقليل تكاليف عملية التدقيق؛
- ✓ اختصار الجهد والوقت وتقديم نتائج عملية التدقيق في الوقت المناسب؛
- ✓ المساهمة في زيادة خبرات وتجارب المدققين المبتدئين عبر الاستفادة من خبرات وتجارب الذين سبقوهم في هذا المجال والتي تم تخزينها في قاعدة المعرفة للنظم الخبيرة.

---

[1] أيمن محمد نمر الشنطي، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات "دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 27، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص 350.

[2] ناهض نمر محمد الخالدي، **أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة**، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2015، ص 282.

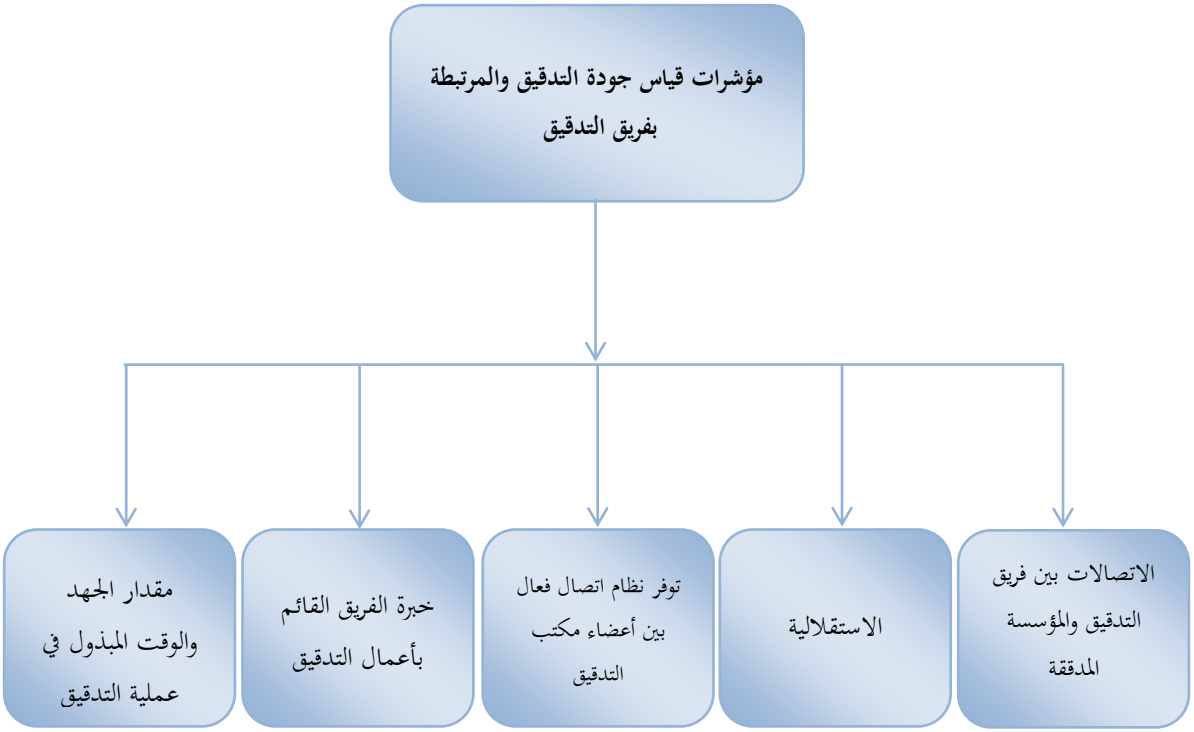
[3] ناظم حسن رشيد، جاسم محمد حسو، **دور النظم الخبيرة في دعم أداء المدققين الخارجيين**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، عدد خاص بمؤتمر علمي، جامعة واسط، العراق، 2012، ص 220-225.

المطلب الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بفريق التدقيق والمؤسسة المدققة

من أجل قياس جودة التدقيق فقد تم استخدام المؤشرات المرتبطة بفريق التدقيق أي الفريق القائم بأعمال التدقيق وأيضا المؤسسة محل التدقيق، وتعتبر هذه المؤشرات أيضا ذات أهمية بالغة لقياس جودة التدقيق وذلك تبعا للعديد من الدراسات التي تناولت دراسة وتحليل هذه المؤشرات.

1. مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق: تعددت مؤشرات قياس جودة التدقيق والتي ترتبط بفريق التدقيق أي الأفراد الذين سيقومون بمختلف إجراءات ومهام التدقيق ومن بين هذه العوامل ما يلي:

الشكل (03-03): مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة

انطلاقا من الشكل (03-03) سيتم التطرق بالتفصيل إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بفريق التدقيق وذلك كما يلي:

1.1. الاتصالات بين فريق التدقيق والمؤسسة المدققة: يعتبر عنصر الاتصال من العوامل المهمة في مجال التدقيق وذلك لعدة أسباب جوهرية مثل:[1]

- ✓ اعتماد المدقق على موظفي المؤسسة المدققة في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعده على فهم طبيعة نشاط العميل؛
- ✓ الحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر؛

وقد أجمعت العديد من الدراسات على أن الاتصالات الجيدة بين المدقق والمؤسسة المدققة أحد المؤشرات المهمة التي تشير إلى تحقق جودة التدقيق، حيث أن الاتصال المتكرر بين فريق التدقيق وإدارة المؤسسة الخاضعة للتدقيق يعد

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 33.

أحد خصائص جودة التدقيق، كما أن الزيارات المتكررة لموقع المؤسسة المدققة يعتبر أحد أهم العناصر المكونة لجودة التدقيق حيث من الواضح أن ممارسة الأعمال التدقيقية من الخدمات التي تعتمد على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب التدقيق وعميله، بحيث يعد الاهتمام بالعملاء والاتصال الدائم معهم هو جوهر هذه العلاقة التفاعلية.

كما أن هناك مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب أن تتوافر في القائم بعملية التدقيق وذلك حتى يتمكن من تفهم أنشطة المؤسسة المدققة، لإتمام أعماله بجودة عالية، كاللباقة وجودة الاتصال مع الآخرين وبذلك يتحقق الغرض من هذا الاتصال وتحقيق اتصال جيد بين فريق التدقيق والمؤسسة المدققة، وبالتالي التأثير الإيجابي على جودة الأعمال التدقيقية.

2.1. الاستقلالية: يعتبر استقلال المدقق بمثابة المكون الثاني لتحقيق جودة التدقيق، ويقصد به "أن يكون القائم بأعمال التدقيق مستقلا في تفكيره وفي إبداء رأيه عن القوائم المالية، إذ يتعين أن يبدي رأيه حول ما تحتويه تلك القوائم بكل نزاهة وأمانة وألا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغ شأنها التأثير في رأيه الذي يبديه"،[1] مما جعل الاستقلالية في ممارسة المهام من أبرز الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية، وترجع أهمية الاستقلالية لكونها من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم، ولذلك فإنه يمكن القول بأن الاستقلالية تمثل حجر الزاوية لممارسة مهام التدقيق، وأهم المعايير العامة أو الشخصية للمدقق.[2]

وتتأثر جودة التدقيق بمدى استقلالية القائم بعملية التدقيق ومن العوامل المؤثرة على الاستقلالية ما يلي:[3]

- ✓ **المنافسة لاجتذاب الزبائن:** عندما يقرر المدقق الدخول في مجال المنافسة لاجتذاب الزبائن فإن ذلك يؤدي إلى المنافسة على الأتعاب، وهو ما ينعكس على نوعية وجودة الأعمال التي يقوم بها، كما أن تزايد المنافسة لاجتذاب الزبائن يمكن أن يخلق الدافع لدى العملاء لتغيير المدقق سواء بقصد خفض أتعابه أو للبحث عن مدقق أخر يكون أكثر ولاء للإدارة لتحقيق رغباتها والسير في ركابها، مما ينعكس على نوعية عملية التدقيق ويعرض استقلال المدقق للخطر؛
- ✓ **الحصول على مزايا اقتصادية ومالية:** إن الحصول على مزايا أو منافع اقتصادية ومالية من المؤسسة محل التدقيق يعد تهديدا لمبدأ الاستقلالية والحياد، ومثال ذلك أن تكون للمدقق علاقة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة المدققة، أو حصوله على قرض أو كفالة، أو وجود علاقات تجارية قوية مع هذه المؤسسة، كالإتجار بأسهمها أو سنداتها أو الترويج لها، أو قيام المدقق بالدفاع عنها في حالة حل النزاعات مع طرف ثالث.
- ✓ **تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية:** ويقصد بالخدمات الاستشارية بأنها "الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام المؤسسة للطاقات والموارد المتاحة بما يحقق أهدافها، فهي تعتبر بمثابة المشورة

[1] الزين يونس، **أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات**، مجلة رؤى الاقتصادية، العدد 6، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص ص 36-37.

[2] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 60.

[3] يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 26، العدد 76، جامعة الموصل، العراق، 2004، ص ص 7-11.

التي تطلبها الإدارة بغية تحقيق الأهداف وإرشاد المؤسسة إلى الأسلوب المؤدي إلى تحقيقها، عن طريق رفع مستوى الأداء في مجالات التخطيط والتنظيم والحوافز والاتصال واستخدام الموارد البشرية والمادية".[1]

ويرى البعض أن تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية غير خدمات التدقيق، يمثل تهديدا حقيقيا لاستقلال المدقق، وأكدت بعض الدراسات إلى أن تقديم تلك الخدمات يمكن أن يؤثر على استقلالية القائمين بأعمال التدقيق، غير أن لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ترى يأن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظريا على استقلال المدقق طالما أنه لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقده الحكم الموضوعي على القوائم المالية طالما أن خدماته تقتصر فقط على النصيحة ولا يسهم في اتخاذ القرارات وبالتالي فإن استقلاله لن يتأثر.[2]

✓ **طول فترة الارتباط مع المؤسسة المدققة:** ويمكن النظر إلى هذا العامل المؤثر على استقلال المدقق من جهتين:[3]

- نشوء علاقة بين المدقق والمؤسسة المدققة سيسمح بإقامة علاقة وثيقة وتوطيد العلاقة الشخصية مع هذه المؤسسة، مما قد يؤدي إلى تغاضيه عن بعض الأمور ويصبح أكثر عرضة للعمل لصالح الإدارة، مما يقلل من جودة التدقيق؛
- زيادة فهم المدقق لأنشطة عملائه مما يسمح له بأداء مهامه وفقا لمستويات عالية من الكفاءة، مما يؤدي إلى زيادة جودة تلك الإجراءات والأعمال التي يقوم بها؛

✓ **حجم مكتب التدقيق:** لغرض دراسة أثر هذا العامل على استقلال المدقق يتعين التفرقة بين مكاتب التدقيق الكبيرة ومكاتب التدقيق الصغيرة، وغالبا ما تكون مكاتب التدقيق الكبيرة أقل عرضة لفقدان الاستقلال بالمقارنة مع مكاتب التدقيق صغيرة الحجم، نظرا لأن المكاتب الكبيرة أقل اعتمادا على زبون أو عميل معين حيث أن ما يتلقونه من أتعاب التدقيق من عميل ما تشكل نسبة من إجمالي دخل المكتب، أما مكاتب التدقيق الصغيرة فتكون العلاقات الشخصية بين المدقق وعميله هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدانه لاستقلاليته؛

وفي حالة ارتباط هذه المكاتب بتقديم خدمات إدارية واستشارية لعملائها فإن خطر فقدانها لاستقلاليتها يكون في المكاتب الصغيرة أعلى منه في مكاتب التدقيق الكبيرة، نظرا لكون في مقدور هذه الأخيرة تخصيص قسم مستقل لتقديم مثل هذه الخدمات مما يقلل من خطر فقدان الاستقلال.

3.1. توفر نظام اتصال فعال بين أعضاء مكتب التدقيق: ويقصد بالاتصال "نقل أفكار ومعلومات بين الأفراد عن قضية أو واقع معين ويتم بمقتضاها تفاعل بين مرسل ومستقبل"، مما يسمح بإيجاد حلقة وصل بين مختلف الأجهزة الفرعية داخل التنظيم، وبين الأجهزة الفرعية والتنظيم الكلي، ويعتبر نظام الاتصال والتواصل علاقة ثنائية بين أعضاء مكتب التدقيق من جهة، وبين مكتب التدقيق والعميل من جهة أخرى، ويعد نظام الاتصال من أهم العناصر والعوامل التي تعمل على نجاح مكتب التدقيق، بحيث يتمكن العاملون في المكتب من رفع المعوقات التي يعانون منها وتقديم التوصيات الملائمة لحل تلك المعوقات للإدارة العليا التي يتبعون لها، كما يستقبلون منها السياسات والخطط.[4]

---

[1] عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد1، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص 15.

[2] يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ص 8- 9.

[3] Nopmanee Tepalagul, Ling Lin, **Auditor Independence And Audit Quality: A Literature Review**, Journal Of Accounting, Auditing & Finance, Edition Sages, 2014, P 8.

[4] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص ص 51-52.

وأكدت العديد من الدراسات على أن وجود نظام اتصال فعال يساهم بشكل كبير وقوي في جودة التدقيق، ويمكن إبراز ذلك في النقاط التالية: [1]

- ✓ تعميق روح الانتماء إلى مكتب التدقيق، من خلال المشاركة في مناقشة الخطط والبرامج وأساليب تنفيذ المهام؛
- ✓ تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة من خلال إبلاغ القائمين بأعمال التدقيق بالتعليمات والتوجيهات وأساليب تنفيذ المهام، وتعريفهم بالتعديلات والإضافات في معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني مما يحسن من أدائهم؛
- ✓ التعرف على أوجه القصور في الأداء وعقد الدورات التدريبية المتخصصة التي تساعد في تحسين وتطوير المستوى؛
- ✓ يعتبر نظام الاتصال الفعال بمثابة الوسيلة المناسبة التي تكفل تحقيق المشاركة الفاعلة بين منتسبي المكتب من خلال عقد الدورات التدريبية، وبما يكفل تبادل المعلومات والخبرات.

4.1. خبرة الفريق القائم بأعمال التدقيق: مما لا شك فيه فإن إجراءات التدقيق كافة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، وبغض النظر عن قدر التعليم الرسمي الذي حصل عليه المدقق فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب أن تدعمه خبرة كافية وذلك بالشكل الذي يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أدائه لمهامه، وبما أن مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للممارسة العملية ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة،[2] وعليه تعتبر خبرة المدقق من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك نتيجة لارتفاع عدد حالات فشل عمليات التدقيق الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية وأيضا بسبب قيام مدققين حديثي الخبرة بأعمال التدقيق حيث تمثل الخبرة عاملا هاما لتحقيق كفاءة وفاعلية أداء القائمين بأعمال التدقيق والتي تسير جنبا إلى جنب مع التأهيل العلمي.[3]

وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة فهي تمثل "طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة فالخبرة تمثل المقدرة على الأداء الكفء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة اعتمادا على المعرفة المتراكمة في مجال معين والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام".[4]

ويمكن توضيح الأثر الإيجابي للخبرة على جودة التدقيق وذلك كما يلي:[5]

- ✓ **القدرة على اتخاذ القرارات:** حيث أن خبرة المدقق ومعرفته بالمشاكل والمخاطر المحتملة تسمح له بحسن التعامل مع مختلف الأوضاع والحالات ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ **القدرة على حل المشاكل:** لاشك أن هناك اختلافات بين المدقق الخبير والمبتدئ في عدة جوانب كالقدرة على تعريف المشاكل وتفهمها، فخبرة المدقق الخبير تمنحه القدرة على حل معظم هذه المشكلات؛
- ✓ **القدرة على تحديد مؤشرات الانحراف والغش:** تسمح الخبرة المهنية للقائم بأعمال التدقيق على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية وتحسس مكامن الخطر والتلاعبات، نظرا لتعامله مع عدد كبير ومتنوع من المؤسسات مما

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص 52.

[2] نوال حربي راضي، مرجع سابق، ص 120.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، مرجع سابق، ص 63.

[4] جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مرجع سابق، ص 45.

[5] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 398.

يعطيه القدرة على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المدققين الذين ليس لديهم خبرة للتعامل مع عملاء متنوعين.

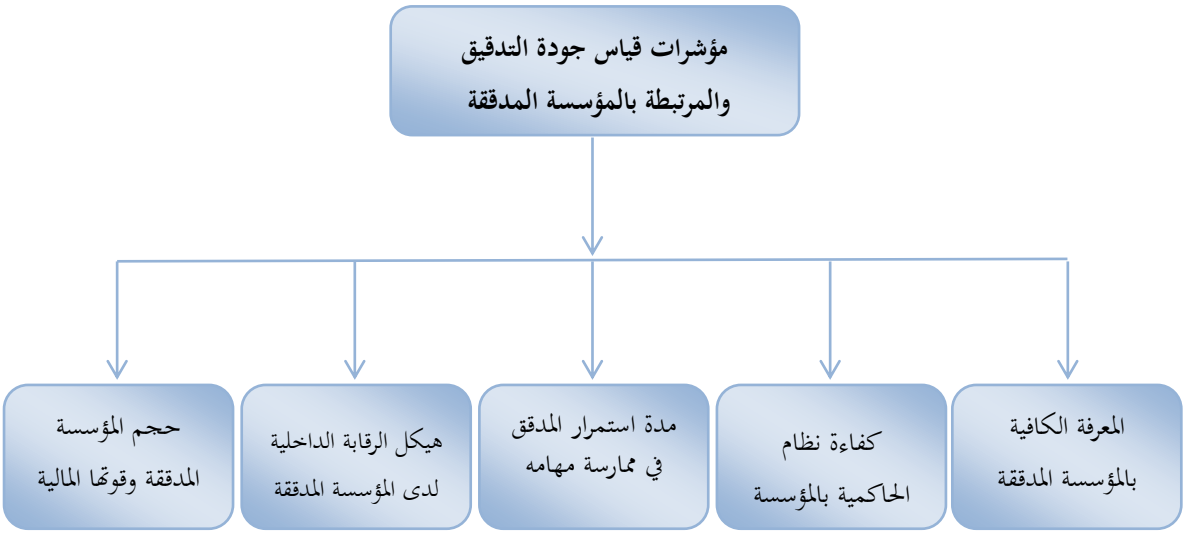
5.1. مقدار الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق: يجب على الشخص القائم بعملية التدقيق بذل العناية المهنية المعتادة خلال أدائه لمهامه، ويعني ذلك أن المدقق مسؤول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر، ويشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل اكتمال أوراق العمل وكفاية الأدلة وموضوعية التقرير الذي يصدره؛[1]

كما يجب أن يتجنب المدقق إهمال أي تفاصيل قد تكون مهمة، وبما أن عليه التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها فإنه يمضي معظم وقته في الحصول على الأدلة والقرائن التي يستطيع أن يبني رأيه عليها، والتي يجب أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق، وأن الوسيلة المستعملة في جمع تلك الأدلة هي وسائل مناسبة؛

ويرى الكثير من الباحثين إلى أنه كلما كان الجهد المبذول يعبر عن عناية مهنية مناسبة لعملية التدقيق فإنه يؤثر بشكل إيجابي على جودة الأعمال التدقيقية، كما أن الوقت الذي يمضيه المدقق لإنجاز عملية التدقيق في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقويمها بشكل موضوعي يجب أن يكون متناسبا وأهمية سرعة إنجاز عملية التدقيق لأن السرعة أحيانا تكون أمرا مهما في حسم بعض القضايا وبذلك يمكن القول بأن كفاءة المدقق في تقدير مسألة الوقت يعد أمرا ضروريا أما جهده المبذول فيجب أن يكون أقصى ما يكون للتوصل إلى نتائج مقنعة بكفاية الأدلة التي يجمعها لتدعيم رأيه وأن يحصل عليها بشكل مباشر وبالتوقيت الملائم.

2. مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بالمؤسسة المدققة: وهي مؤشرات ترتبط مباشرة بالمؤسسة التي سيتم تدقيقها ويوضح الشكل التالي أبرز هذه المؤشرات:

الشكل (03-04): مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بالمؤسسة المدققة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة

[1] نوال حربي راضي، مرجع سابق، ص 122.

انطلاقا من الشكل (03-04) سيتم التطرق بالتفصيل إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق وذلك كما يلي:

1.2. المعرفة الكافية بالمؤسسة المدققة: ويعني ذلك أنه من الضروري أن يتوافر لدى القائم بعملية التدقيق إلمام كاف بأعمال المؤسسة المدققة، وأن يحصل على معلومات وافية عن الصناعة التي تنتمي إليها والقوانين التي تؤثر على مزاولتها لأنشطتها وهو ما تم الإشارة إليه في خطوات إجراء عملية التدقيق بحيث يجب على المدقق جمع المعلومات الكافية عن المؤسسة التي سيدققها، مما يساعده على ممارسة أعماله بفعالية وذلك فيما يتعلق:[1]

- ✓ تقييم الأهمية النسبية ومخاطر الرقابة؛
- ✓ تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها؛
- ✓ تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات في عملية التدقيق؛
- ✓ تقييم التقديرات المحاسبية للإدارة؛
- ✓ تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

2.2. كفاءة نظام الحاكمية لدى المؤسسة المدققة: يعتبر نظام الحاكمية (الحوكمة) الفعال من بين أهم العوامل التي تؤثر على جودة أداء المدقق، من خلال دعم استقلاله وتسهيل مهامه داخل المؤسسة، ويعتبر كل من مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي من بين الآليات التي تدعم حوكمة المؤسسات، ولقد حظيت هاته العناصر باهتمام بالغ من قبل الباحثين والمنظمات المهنية ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي تلعبه في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها، وكذلك لدورها في دعم استقلال المدقق وكذا تسهيل مهامه وبالتالي الرفع من مستوى أدائه المهني.[2]

ويرى الكثير أن لجان التدقيق سوف تطلب تدقيقا ذو نوعية وجودة عالية بما أنها جزء أساس من نظام يصمم لحماية التقارير والقوائم المالية من الغش والتحريفات، وبما أن من مهامها ترشيح مدقق من بين المهنيين الأكفاء والمتخصصين في النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة، ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق وبالتالي فإن توفر نظام حوكمة فعال بكامل مكوناته يؤدي إلى رفع جودة التدقيق.[3]

3.2. هيكل الرقابة الداخلية: لقد أدى كبر حجم المؤسسات إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المؤسسات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها، ويؤكد الكثير أن فهم هيكل الرقابة الداخلية يعد أحد العوامل المؤثرة على مدى قبول المؤسسة كعميل لدى المدقق، كما يساعد ذلك على تحديد أتعاب عملية التدقيق، ولأهمية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على عملية التدقيق، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة التدقيق، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق.[4]

---

[1] يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على الأداء المهني لمراجعي الحسابات**، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 27، العدد 78، العراق، 2005، ص 21.

[2] خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة "دراسة حالة الجزائر"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والجباية (منشورة)، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013/2012، ص 34.

[3] صفاء أحمد محمد العاني، فاضل حمد القيسي، **استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة التدقيق "بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق، 2016، ص 463.

[4] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 36.

4.2. مدة استمرار المدقق في ممارسة مهامه: تعتبر مدة استمرار المدقق في قيامه بتدقيق مؤسسة ما من أبرز العوامل التي قد تؤثر على جودة التدقيق حيث قد ترتفع هذه الجودة في حالة طول فترة تعاقد المدقق مع المؤسسة محل التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير ذلك على استقلالية القائم بأعمال التدقيق.[1]

5.2. حجم المؤسسة المدققة وقوتها المالية: تزاول العديد من المؤسسات نشاطها في عدة دولة ويعتبر حجم المؤسسة أحد مجالات الاختلاف والتمايز بين كل هذه المؤسسات التي تكون هذا التجمع الاقتصادي، وقد تم التطرق في العديد من الدراسات إلى العلاقة بين حجم العميل وجودة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق، حيث يمكن أن يكون لحجم العميل الأثر السلبي على مستوى جودة أداء المدققين، ولعل ذلك نابع من أن المؤسسة ذات الحجم الكبير قد تشكل جزءا هاما من إيرادات مكتب التدقيق، وعليه فارتفاع نسبة مساهمة مؤسسة ما في الإيراد الكلي لمكتب التدقيق غالبا ما يؤثر على مبدأ الاستقلالية بصورة سلبية، وبالتالي التأثير سلبا على جودة الأعمال التدقيقية، حيث أن ارتفاع الأهمية النسبية لمساهمة مؤسسة ما في الإيراد الإجمالي لمكتب التدقيق يجعل القائم بأعمال التدقيق معرضا لضغوط قوية تجعله يخشى إنهاء التعامل معه واستبداله بمدقق آخر وخاصة مع انفتاح الأسواق الخدمية مما أدى إلى اشتداد البيئة التنافسية للمهنة وبالتالي ارتفاع احتمال التأثير السلبي على استقلالية المدقق.[2]

كما يجب الإشارة إلى أن المؤسسات الكبيرة والتي تتعقد فيها النشاطات والعمليات تصبح بحاجة ماسة إلى التمويل وبالتالي تلجأ إلى مكاتب التدقيق التي تحقق مستويات عالية من الجودة وتتمتع بسمعة عالية، وذلك من أجل إقناع المستثمرين والدائنين بمردودية العوائد المالية وموثوقية القوائم المالية المنشورة.[3]

وبالرغم من النتيجة السابقة فإنه لا يمكن إنكار أن عميل التدقيق (المؤسسة محل التدقيق) قد يمارس بعض الضغوط على المدقق لينتهك المعايير المهنية، ولكن ممارسو المهنة ومحيطها بالإضافة إلى منظميها أوجدوا نقاط الدفاع المتمثلة في:[4]

- ✓ الفحص الرسمي لنتائج وأوراق التدقيق بواسطة طرف ثالث(مراجعة النظير)؛
- ✓ احتمال اشتراك أكثر من مكتب تدقيق في عملية تدقيق واحدة؛
- ✓ العقوبات المهنية الناشئة عن عدم الالتزام بالمعايير المهنية؛
- ✓ الإشارة إلى تأثر سمعة المكتب واحتمال فقدانه لعدد من العملاء في حالة خضوعه للعميل؛
- ✓ التعرض للتقاضي من قبل الغير وما قد ينجم عن ذلك من خسارة؛
- ✓ تحليل البيئة التنافسية للمهنة والتي أصبحت الجودة هي العامل الحاسم فيها والعمل على إبراز هذا الأمر للمهنيين؛
- ✓ احتمال وجود لجنة تدقيق لدى العميل تدعم استقلال المدقق.

---

[1] نسرين محمد منصور، **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013، ص ص 48-49.

[2] خيراني العيد، مرجع سابق، ص 33.

[3] Ezzedine Abaoub, Soumaya Ayedi Chabchoub, **La Demande La Qualité De L'audit Externe: Quel Apport De La Théorie D'agence Dans Le Contexte Tunisie ?**, 29 éme Congrés De L'association Francophone De Comptabilité « La Comptabilité, Le Contrôle Et L'audit Entre Changement Et Stabilité », Paris, France, 2008, P 10.

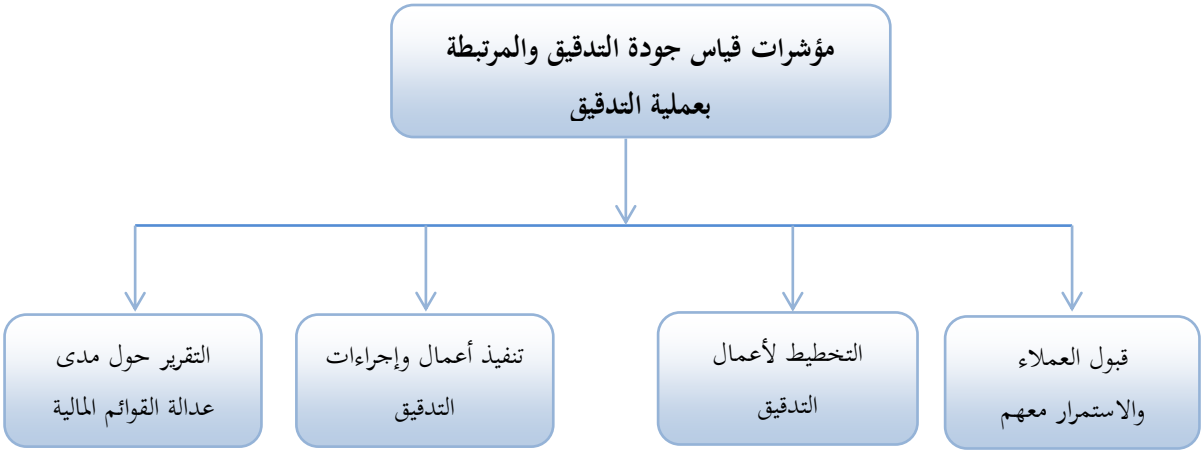
[4] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 35.

المطلب الثالث: مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي والمرتبطة بعملية التدقيق

بالإضافة إلى المؤشرات سابقة الذكر والمستخدمة لقياس جودة التدقيق، فهناك مؤشرات لا تقل أهمية وهي المؤشرات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لمختلف الأعمال التدقيقية بحيث عادة ما تستخدم لتحديد مستويات الجودة خلال مهام التدقيق.

وتشمل هذه المؤشرات قبول العملاء والاستمرار معهم والتخطيط لأعمال التدقيق، بالإضافة إلى تنفيذ هذه الأعمال والمهام وأخيرا التقرير عن الأعمال التدقيقية التي مارسها المدقق،[1] ويمكن توضح ذلك كما يلي:

الشكل (03-05): مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بعملية التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة

انطلاقا من الشكل (03-05) سيتم التطرق بالتفصيل إلى مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بالمؤسسة المدققة وذلك كما يلي:

1. مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بقبول العملاء والاستمرار معهم: كنتيجة لظروف المنافسة المحيطة بسوق التدقيق، فإن حصول مكتب التدقيق على عملاء جدد في ظل الالتزام بآداب وسلوك المهنة أصبح أمرا صعبا بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى ورغم ذلك يجب أن تحرص مكاتب التدقيق على انتقاء العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء القدامى الذين يجب أن تستمر مكاتب التدقيق في تقديم الخدمة لهم، حيث أن عدم الانتقاء الجيد والمناسب قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق، وبالتالي قصورا في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية؛[2]

ولاشك أن تلك الآثار السلبية تؤدي إلى ارتفاع المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق بالنسبة للمدقق وإلى تخفيض معدل العائد المتوقع نتيجة لقبول عملاء جدد أو الاستمرار في تقديم الخدمة لعميل لم يتم انتقاؤه أو تقييمه بصورة جيدة؛

ونتيجة لما سبق فقد ركزت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية على ضرورة قيام مكتب التدقيق بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بغرض اتخاذ قرار قبولهم من عدمه، وتقييم العملاء الحاليين لاتخاذ قرار استمرار العلاقة التعاقدية معهم أو إلغائها.

---

[1] خيراني العيد، مرجع سابق، ص 30.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 388.

ومن ناحية أخرى أوضحت العديد من الدراسات، الإجراءات المتبعة في مكاتب التدقيق الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية لتقييم العملاء الحاليين والمحتملين منعا لتورط مكاتب التدقيق في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية، بل وعلى وجودها في سوق التدقيق وقد اهتمت هذه الإجراءات بدراسة وتقييم خطر أعمال العميل (المتعلقة بإمكانية استمرار العميل في نشاطه بصورة مريحة) وخطر التدقيق (احتواء القوائم المالية على أخطاء مقصودة وغير مقصودة) وخطر أعمال التدقيق (تكاليف الدعاوي القضائية المحتملة وتكاليف انخفاض السمعة).[1]

2. مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بالتخطيط: ومن أبرز هذه المؤشرات ما يلي:

1.2. تخطيط أعمال التدقيق: من أجل البداية السليمة لأي عملية تدقيق يجب التخطيط الجيد والملائم لها، فالقيام بعملية التدقيق بدون تخطيط سليم يتوقع أن تكون نتائجه غير سليمة سواء من حيث الفحص، الوقت، التكلفة، حجم أدلة الإثبات، وعليه فالتخطيط السليم يرفع من مستوى جودة الأداء المهني للمدقق، لذلك يتوجب عليه أن يضع خطة أثناء القيام بواجباته، لأنها تساعد على تحديد الأهداف المتوخاة من عملية التدقيق، وتأخذ بعين الاعتبار الإمكانات المادية والبشرية المتاحة وكذا الوقت المستغرق لتنفيذ المهمة ويعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفعالية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول ومن بين فوائد تخطيط أعمال التدقيق والتي تبين أثر التخطيط الجيد على جودة التدقيق ما يلي:[2]

- ✓ اكتساب أعضاء الفريق الخبرة من المسؤول على المهمة؛
- ✓ ضمان أن تكون مهمة التدقيق منظمة ومؤطرة ومسيرة؛
- ✓ تحديد العناصر والجوانب المهمة والتي سوف تلقى الاهتمام؛
- ✓ تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- ✓ استعراض وثائق العمل في الوقت المناسب؛
- ✓ تنسيق العمل مع الجهات المعنية بعملية التدقيق كلجان التدقيق والمدققين الداخليين.

2.2. الإشراف على فريق التدقيق: ويقصد بالإشراف في مجال التدقيق "توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق أغراض التدقيق، مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأغراض فهو نشاط يمارسه عضو فريق التدقيق في المستوى الإداري الأعلى من أجل توجيه مجموعة من الأفراد في المستوى الذي يليه لتحقيق أهداف مشتركة في زمن محدد وبكيفية محددة"،[3] وتعتبر متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليه من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة وجودة أداء عملية التدقيق، حيث أشارت دراسة لجنة إلى أن من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق هي عدم المتابعة والاشراف على عمل المساعدين، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من تدقيق أوراق العمل لمتابعة عمل فريق التدقيق.[4]

---

[1] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 388.

[2] خيراني العيد، مرجع سابق، ص 30.

[3] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 31.

[4] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 398.

وبتحليل طبيعة عملية المتابعة والإشراف نجد أنها تتضمن مجموعة الإجراءات والتي من أهمها ما يلي: [1]

- ✓ إصدار التعليمات للمساعدين؛
- ✓ التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز؛
- ✓ تدقيق ما تم أداؤه من مهام؛
- ✓ حسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق؛
- ✓ قراءة برنامج التدقيق؛
- ✓ قراءة ملاحظات المساعدين؛
- ✓ تقديم الحلول البديلة لأي مشاكل، لأنها تخفض من الاختلافات في أحكام وتقديرات المدققين.

كما أنه يجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى ارباك الأداء ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى خطوة أخرى مترتبة عليها دون تدقيق الخطوة الأولى مما قد يترتب عليه احتمال إعادة عملية التدقيق أو بعض خطواتها. [2]

وكنتيجة لأهمية المتابعة والإشراف على المدققين العاملين بمكتب التدقيق وتأثير ذلك على جودة عملية التدقيق، فقد أولت إصدارات الهيئات المهنية تلك الوظيفة اهتماما كبيرا، ويتضح ذلك من إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حيث تم التأكيد على أهمية الإشراف في تنسيق جهود المساعدين ولتحديد مدى إنجازهم لمهامهم، كما تم التوضيح أن عناصر الإشراف تتضمن ما يلي:[3]

- ✓ إصدار التوجيهات للمساعدين؛
- ✓ التعرف على المشاكل؛
- ✓ حسم الاختلافات في الآراء بين أفراد فريق التدقيق؛
- ✓ تدقيق أعمال الفريق؛

أما على مستوى الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد أكدت معايير التدقيق التي أصدرها على أهمية وظيفة الاشراف والمتابعة حيث أوضحت معايير التدقيق الدولية ضرورة توجيه المدقق لمساعديه والإشراف عليهم ومراجعة أعمالهم، وذلك من خلال التحقق من أن أداءهم لأعمالهم قد تم وفقا للمعايير المهنية ومعايير مكتب التدقيق وأنه قد تم مراجعة أداء المهام ونتائجها بصورة ملائمة، وأن عملية التدقيق قد حققت أهدافها.[4]

3.2. تخصيص المدققين على مهام التدقيق: تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمكتب التدقيق على مهام عملية التدقيق شرطا ضروريا لجودة أداء أعمال التدقيق، فضلا عن اعتبارها فصلا من المعيار الأول من مجموعة معايير العمل الميداني، وينقسم الأفراد في أغلب مكاتب التدقيق إلى مدققين عاملين ومدققين تحت التمرين وبعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء مكتب التدقيق مثل دراسات الجدوى وتصميم وتحليل النظم وتصميم أنظمة محاسبة وأنظمة التكاليف، مع الإشارة إلى تولي مهام التدقيق وتقديم الاستشارات في آن واحد، كما تنقسم عملية التدقيق من ناحية أخرى إلى

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 31.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 398.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص 412.

[4] نفس المرجع، ص 412.

عدة مهام ولكي يتم أداء عملية التدقيق بأفضل صورة فلا بد من تخصيص مهام التدقيق على مجموعات الأفراد سالفي الذكر بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملي المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها، ويؤدي تخصيص الأفراد على المهام بالكيفية السابقة إلى ارتفاع جودة التدقيق وتدنية احتمالات فشلها؛[1]

ولا شك أن كفاءة تخصيص الأفراد على المهام تلعب دورا هاما في رفع الروح المعنوية للأفراد، وبالتالي رفع أدائهم مما ينعكس بصورة إيجابية على المركز التنافسي لمكتب التدقيق، كما أن عملية التخصيص يجب أن تحدد الطاقات العاطلة بمكتب التدقيق واحتياجات العملاء من الخدمات، والتي لم يتم تلبيتها مع تحفيز الأفراد ماديا ومعنويا على قبول خطة التخصيص الموضوعة من قبل مكتب التدقيق، وهناك العديد من العوامل المؤثرة في عملية التخصيص مثل:

- ✓ تفضيلات أعضاء مكتب التدقيق المتعلقة بنوع الصناعة والمنطقة الجغرافية؛
- ✓ كفاءة وخبرة الأفراد الذين سيتم تخصيصهم على مختلف المهام؛
- ✓ طبيعة المهمة المطلوب أدائها.

ومن ناحية أخرى اهتمت المعايير والإصدارات الأمريكية والدولية بكفاءة عملية تخصيص الأفراد العاملين بمكتب التدقيق على مهام التدقيق، وتوضح ذلك اصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التي أكدت على ضرورة تعرف مكاتب التدقيق في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد وذلك من خلال أسلوب الموازنات التقديرية، بحيث يكفل ذلك لمكتب التدقيق تأكيدا معقولا بأن مؤهلات وكفاءات الأفراد تتناسب مع المهام المخصصة عليهم، كما حظيت مشكلة تخصيص الأفراد بمكاتب التدقيق باهتمام الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المعايير الدولية التي قام بوضعها، حيث أكدت هذه المعايير على ضرورة أن يعهد بأعمال التدقيق لأفراد معينين يتوافر لديهم قدر كبير من التأهيل العلمي والخبرة والتدريب الملائمين للمهام التي سوف تخصص عليهم.[2]

وعليه ومما ولا شك أن اهتمام مكاتب التدقيق بعملية تخصيص الأفراد على المهام ستؤدي إلى:[3]

- ✓ إتمام عملية التدقيق في الوقت المحدد وبالتالي إرضاء العميل؛
- ✓ تخفيض الوقت الإضافي المطلوب لإنجاز مهام التدقيق وبالتالي تخفيض تكلفة التدقيق؛
- ✓ اكتساب الأفراد مهارات وخبرات جديدة، خصوصا إذا تم التناوب على التخصصات المختلفة سواء داخل نشاط واحد أو أنشطة مختلفة؛
- ✓ تحسين جودة التدقيق نظرا لأدائها بواسطة أشخاص مؤهلين.[4]

4.2. درجة هيكلة عملية التدقيق: يركز مفهوم هيكلة عملية التدقيق على اعتبار أن التدقيق عملية يمكن صياغتها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرات الشخصية للمدقق، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة مكاتب التدقيق في تنميط الممارسة العملية لكي تزداد ثقة المستخدمين في المهنة ككل، وكذلك قيام العديد من الهيئات المهنية بمحاولة هيكلة التدقيق من خلال وضع برامج، فمكاتب التدقيق التي تتميز

[1] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات**، مرجع سابق، ص 128.

[2] عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 391.

[3] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 24.

[4] أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 23.

بوجود هيكلة قوية لعملية التدقيق والتي تركز على التخطيط قبل أن يتم التنفيذ، والتحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات أفراد الفريق وتحديد خطر عملية التدقيق فهي ترفع بذلك كفاءة أداء مهام التدقيق؛[1]

أما مكاتب التدقيق غير الهيكلية، وهي المكاتب التي لا تلتزم ببرمجة عملية التدقيق بصورة واضحة ومتكاملة، وهناك تأثير لهيكلة عملية التدقيق في مجال التماشي مع المعايير المهنية وأحكام المدققين وتأخير عملية التدقيق، حيث أن مكاتب التدقيق المهيكلة والتي يرتفع فيها الاعتماد على تكنولوجيا التدقيق تميل إلى التوافق مع معايير التدقيق وذلك على خلاف مكاتب التدقيق غير المهيكلة مما ينعكس على اتساق أحكام المدققين داخل مكاتب التدقيق في المواقف المتشابهة.

ولاشك أن لهيكلة عملية التدقيق أثرا إيجابيا على كفاءة عملية التدقيق وجودتها حيث أن هيكلة عملية التدقيق ترفع جودة أداء المهنة حيث تسمح للمدقق بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التي تتطلب تقديرا وحكما شخصيا فنيا نتيجة لتنميط العديد من الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية.[2]

ويشير البعض إلى أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى استخدام مدخل هيكلة التدقيق ومنها ما يلي:[3]

- ✓ زيادة تنظيم المهنة؛
- ✓ الدعاوى القضائية؛
- ✓ زيادة استخدام الحاسوب؛
- ✓ زيادة تعقد بيئة التدقيق.

أما بالنسبة للعوامل التي تؤدي إلى استخدام مدخل عدم هيكلة التدقيق فهي:[4]

- ✓ وجود عملاء ذوي مشكلات مميزة؛
- ✓ ميل بعض أفراد مكتب التدقيق إلى تطبيق التدقيق بصورة آلية؛
- ✓ احتمال عدم اتباع أعضاء مكتب التدقيق للخطوات المنظمة المحددة مقدما بصوة كاملة؛
- ✓ الاعتقاد بأن استخدام مدخل هيكلة التدقيق يقلل من فرص الأحكام والتقديرات المهنية.

ومن ناحية أخرى فإن هيكلة التدقيق قد تؤثر بصورة سلبية على جودة التدقيق، وذلك في حالة عدم نمطية بيئة التدقيق أو بساطتها الشديدة، حيث أن هيكلة التدقيق تفترض نمط معين لبيئة التدقيق يتم صياغة الخطوات النمطية في ظله بحيث إذا كانت بيئة التدقيق معقدة فإن الإجراءات النمطية لهيكل التدقيق قد لا تؤدي إلى انجاز عملية التدقيق بكفاءة وكذلك ففي ظل بيئة تدقيق بسيطة وغير معقدة فإن هيكلة التدقيق قد يترتب عليها إجراءات وخطوات أكثر من المطلوب مما يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد وتكلفة عملية التدقيق.[5]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 392.

[2] نفس المرجع، ص 392.

[3] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 27.

[4] نفس المرجع، ص 27.

[5] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 392.

3. مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بالتنفيذ: ومن أبرز هذه المؤشرات ما يلي:

1.3. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر: يقوم المدقق باختبار مدى الالتزام بإجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف المخالفات والأخطاء أو منع حدوثها، وكذا تحديد مواطن ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم التركيز على هذه الاختلالات واقتراح معالجتها، وحسب المعيار الدولي للتدقيق "تقدير المخاطر والرقابة الداخلية" (400) والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، والغرض منه هو وضع معايير وتوفير إرشادات للحصول على فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، وكذا مخاطر التدقيق، ومعرفة مكامن الغش والأخطاء، ويساعد كذلك في تخطيط جيد لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها مما يساهم في تحسين جودة الأعمال التدقيقية التي يقوم بها المدقق.[1]

2.3. كفاية أدلة الإثبات: من بين متطلبات تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة واستخلاص استنتاجات معقولة سيتم على أساسها تدعيم رأي المدقق ووفقا للمعيار الدولي للتدقيق "أدلة الإثبات" (500) فيجب على المدقق ضمان ملاءمة وموثوقية المعلومات التي يستخدمها كدليل، ويجب مراعاة عناصر الاختبار الأكثر فعالية لجمع الأدلة وتعتبر أدلة الإثبات حاجة ملحة لتدعيم تقرير المدقق وصدق رأيه وعليه يعتبر جمع الأدلة الكافية والملائمة من أبرز العوامل المساهمة في تحسين جودة التدقيق.[2]

3.3. الالتزام بالقوانين والتعليمات: بالإضافة إلى وجوب الالتزام بمعايير التدقيق التي تصدرها الهيئات المنظمة للمهنة فإن يجب الإذعان للقوانين والتعليمات، فيوجد الكثير منها والتي يجب على مكاتب التدقيق احترامها وخاصة مع ارتباط بعض هذه القوانين واللوائح بالجوانب المحاسبية وشمولها على القواعد التنظيمية لضرائب الدخل والعاملين وغش الإدارة وعليه وجب الالتزام بالقوانين ومختلف اللوائح والاطلاع على آخر المستجدات أثناء ممارسة الأعمال التدقيقية،[3] ويرى الكثير أن الالتزام بالقوانين واللوائح يسمح بتحسين جودة التدقيق ودعم استقلالية المدقق، وضمان أن المؤسسة المدققة تحترم مختلف القوانين والتعليمات الصادرة عن الهيئات المسؤولة في الدولة، ويسمح الالتزام بالقوانين بتحقيق ما يلي:[4]

- ✓ تعزيز الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع حالات التواطؤ مع إدارة المؤسسة المدققة؛
- ✓ تقليل المخاطر في حالة عدم اكتشاف الاختلاسات والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تخفيض حجم وحالات المخالفات المالية؛
- ✓ يؤدي الالتزام بالقوانين واللوائح إلى إيجاد توازن في العلاقة ما بين المدقق والادارة العليا ولجان التدقيق في المؤسسات المدققة.

4.3. الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها خلال تنفيذ أعمال التدقيق: تعبر معايير التدقيق شأنها شأن أية معايير عن مستويات الأداء المهني التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على جودة أداء عملية التدقيق، ولذلك فقد

---

[1] خيراني العيد، مرجع سابق، ص 30.

[2] نفس المرجع، ص ص 31-32.

[3] نوال راضي حربي، **تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق "دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية"**، المجلة العراقية للعلوم المحاسبية والمالية، المجلد1، العدد1، جامعة القادسية، العراق، 2013، ص 122.

[4] علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون ساربينز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، جامعة المستنصرية، العراق، 2011، ص 29.

حرصت الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى ملائمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية، وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الأمريكية للتدقيق ثم المعايير الدولية للتدقيق، مع وجود محاولات لصياغة معايير تدقيق محلية لكي تناسب متطلبات بيئة معينة؛[1]

لذلك فإن التزام المدقق بالمعايير المهنية يعتبر عاملا ذو تأثير إيجابي على جودة التدقيق ومؤشرا هاما لقياسها، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علميا وعمليا، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية اللازمتين لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للاضطلاع بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية، مع قيامهم بعملية الفحص في شكل مخطط يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد رأيهم مع إعدادهم لتقرير التدقيق بشكل يفي بمتطلبات الرأي الثالث مما ينعكس إيجابا على جودة أعمال التدقيق.

وهو ما ذهبت إليه العدد من الدراسات حيث تم التأكيد على وجود ارتباط كبير بين معايير التدقيق المتعارف عليها وجودة التدقيق من حيث سعي معايير التدقيق المتعارف عليها (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير) إلى ضمان فاعلية أداء عملية التدقيق، ولكي نستطيع بيان وتوضيح هذه العلاقة يمكن حصر أهداف معايير التدقيق المتعارف عليها حسب التالي: [2]

- ✓ تقليل التفاوت في الأداء المهني لدى المدققين للاقتراب قدر الإمكان نحو الموضوعية؛
- ✓ قياس مستوي الجودة للأداء المهني باعتبارها أنماطا أو مستويات للحكم على نوعية العمل الذي يؤديه المدقق؛
- ✓ تحديد كيفية أداء العمل المهني (الإجراءات)؛
- ✓ تحديد مسؤولية المدقق عند إخلاله بمستوى أداءه.

وفي إطار العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها وجودة التدقيق أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم (25) والتي تناولت العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، وورد فيها أنه يجب على مكاتب التدقيق أن تؤسس سياسات وإجراءات لرقابة الجودة بحيث توفر ضمانا معقولا عن اتساق أدائها مع معايير التدقيق في كل عمليات التدقيق، وأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة قد تؤثر على سلوك عمليات التدقيق التي تقوم بها مكاتب التدقيق الفردية وسلوك الممارسة المهنية التي تؤديها مكاتب التدقيق ككل.[3]

4. مؤشرات قياس جودة التدقيق والمرتبطة بالتقرير حول مدى عدالة القوائم المالية: يعتبر التقرير والإفصاح عن التلاعبات من أهم الشروط لتحقيق جودة التدقيق، فتقرير المدقق الذي يعد حوصلة لما قام به من أعمال تدقيقية يجب أن يحتوي على كل النقائص المكتشفة ويفصح عن كل ما يعتري القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق من أخطاء وغش أو تحريفات جوهرية تؤثر على صحة الواقع المالي والاقتصادي للمؤسسة وبالتالي فإن جودة إعداد التقرير حول ما توصل إليه المدقق من نتائج بعد إنهائه لمهامه تعد من مؤشرات جودة التدقيق.[4]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، مرجع سابق، ص 388.

[2] مصباح محمد يوسف البر، موسى محمد أحمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودوره في ترقية الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم "**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص 166.

[3] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص 18.

[4] يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة**، مرجع سابق، ص 78.

المبحث الثالث: المبادرات الدولية للرقابة وتحسين جودة التدقيق الخارجي

تهدف المنظمات والهيئات المهنية المرتبطة بمهنتي التدقيق والمحاسبة إلى تنظيم المهنتين والارتقاء بمستوى أدائهما، ومن أجل هذا فقد تم إصدار العديد من الإرشادات والمعايير التي تقدم توجيهات عملية من أجل القيام بالأعمال والممارسات المختلفة داخل مكتب التدقيق بشكل كفء، مما يسمح بأداء مختلف الأعمال وفقا لأعلى مستويات الجودة وبما يتلاءم مع تطلعات المستخدمين والمحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.

المطلب الأول: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تعتبر الرقابة على جودة أعمال التدقيق جوهر ما تطرقت إليه جميع الإصدارات الدولية الرامية إلى تحقيق جودة التدقيق، بحيث تمثل الحجر الأساس من أجل الحصول على قوائم مالية مدققة وذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها.

تعمل المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق على ضمان أداء مهام التدقيق وفقا لمستويات عالية من الجودة والرقابة على جودة ومستوى أداء هذه المهام، ويمكن أن نتطرق إلى الرقابة على أعمال التدقيق كما يلي:

1. مفهوم الرقابة على جودة أعمال التدقيق: تعددت الدراسات والإصدارات المهنية التي تناولت مفهوم الرقابة على جودة أعمال التدقيق ومنها ما يلي:

عرفت الرقابة على جودة أعمال التدقيق بأنها "مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكاتب التدقيق أن تقوم بها، سواء فيما يتعلق بمكتب التدقيق بشكل عام أو على مستوى كل عملية تدقيق، وذلك من أجل ضمان قيام مكاتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق".[1]

في حين عرفها البعض على أنها "خطوات وأهداف تتبع لتحقيق أداء عمليات التدقيق وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم التدقيق وقواعد السلوك والعرف المهنية، وأية شروط تعاقدية أو قانونية تخص المكتب لضمان الجودة في تنفيذ تلك العمليات".[2]

كما عرفت أيضا بأنها "جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق والتي يقوم بها، تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه".[3]

2. أهداف ومزايا وضع أنظمة لمراقبة جودة أعمال التدقيق: يعتبر الوفاء بمتطلبات مختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، وتلبية احتياجاتهم المتعلقة بالحصول على معلومات مالية موثوقة من أبرز الأهداف التي تحرص الهيئات والمنظمات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق على تحقيقها، عبر إصدارها للوائح ومعايير تهدف إلى تطوير هذه المهنة والرقي

---

[1] أمير جمال القيق، **مدى تطبيق رقابة الجودة في تدقيق الحسابات في قطاع غزة، "دراسة ميدانية"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013، ص 26.

[2] صبا أحمد سعيد، **نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات "دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، الجامعة المستنصرية، العراق، 2009، ص 27.

[3] عبد الوهاب بن بريكة، بودونت أسماء، **تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 8، جامعة معسكر، الجزائر، 2016، ص 192.

بمستوى الخدمات التي تقدمها، وعليه تكتسي المعايير المتعلقة بالرقابة على جودة أعمال التدقيق أهمية خاصة تكمن في تحقيق جملة من الأهداف ومنها:[1]

- ✓ التحقق من تطبيق برنامج مراقبة جودة العمل داخل المكتب بهدف التوصل إلى أن جميع الإجراءات الأخرى الخاصة بمراقبة جودة الأداء يتم تطبيقها بفعالية؛
- ✓ تحسين مستوى جودة الأداء المهني من خلال إيجاد الوسائل الكفيلة لتحقيق هذه الجودة مما يسمح بتحقيق مستوى من الكفاءة في مكتب التدقيق، والمحافظة على خدمات مهنة التدقيق وحمايتها من الانحياز والأخطاء والتحريف والعمل المشكوك فيه والمحافظة على وجود الاستقلال حقيقة ومظهرا؛
- ✓ التأكد من جودة تقييم أي عميل جديد قبل قبول العملية الخاصة به ومراجعة علاقة المكتب مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة بهدف تقليل فرص ارتباط المكتب بعملاء غير أمناء لأقل حد ممكن؛
- ✓ رفع المستوى التنظيمي والإداري لمكتب التدقيق؛
- ✓ إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المختلفة وبالتالي إمكانية وضع تركيز عليها وكذلك التقليل من الأخطاء التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العملاء وتكبد تكاليف إضافية لمكتب التدقيق؛
- ✓ التأكد من أن الأفراد الذين يقومون بعملية التدقيق لديهم القدر الكافي من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة لأداء مثل هذه الأعمال، والمحافظة على وجود الجودة والملاءمة في العمل من خلال التوجيه والإشراف على كل مستوى من المستويات التنظيمية في المكتب، وسعي الأفراد الذين يعهد إليهم أداء عملية التدقيق إلى طلب المشورة من ذوي الخبرة والمعرفة؛
- ✓ رفع كفاءة وفعالية العاملين في مكتب التدقيق من خلال تخصيص الموظفين على العمليات، وفقا لقدراتهم وتوفير الاستشارة والإشراف بالإضافة إلى تدريبهم وإدراجهم في برنامج التعليم المستمر وترقيتهم وفقا لمعايير واضحة ومحددة وهي بمثابة عوامل تساعد على تحقيق رضا الموظفين داخل مكتب التدقيق؛
- ✓ التأكد المعقول من التزام أعضاء المكتب بالمعايير المهنية التي تحكم عملهم المهني وبالأنظمة الأخرى ذات العلاقة التي تحكم علاقتهم بالعملاء بما يحقق زيادة فعالية الخدمات المهنية، وتوفير الثقة فيما يقدمونه من خدمات؛
- ✓ التأكد من كفاءة الموظفين الجدد الذي يتم تعيينهم لضمان تحقيق حد أدنى لمستوى جودة الموظفين المبتدئين؛
- ✓ التأكد من توافر المؤهلات اللازمة والخبرة في الأفراد الذين يعهد إليهم تحمل مسؤوليات وظيفية أعلى؛
- ✓ تحسين جودة وثائق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة؛
- ✓ توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب على المدقق الالتزام بها، والمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في إطار مهامه التدقيقية؛
- ✓ تقليل تعرض مكاتب التدقيق لمخاطر المساءلة القانونية **و**تحسين سمعة المهنة وصورتها وهي السبب الرئيس لظهور الرقابة، وذلك من خلال النشرات والإحصاءات التي يتم نشرها والتي تتضمن البيانات الكاملة للمكاتب الخاضعة لنظام الرقابة على الجودة ونتائج الفحص الذي تم لهذه الأنظمة.

[1] ديمة مازن ظافر الشوا، **مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني "دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة – فلسطين"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012، ص ص 38- 49.

3. سلبيات وضع أنظمة لمراقبة جودة أعمال التدقيق: يعتري تطبيق أنظمة لمراقبة جودة أعمال التدقيق بعض السلبيات والتي نذكر منها:[1]

- ✓ زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات و إجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها؛
- ✓ التباين والتفاوت بين أداء الأفراد وفهم بعض النقاط والذي يؤثر في النهاية سلبا على فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب التدقيق؛
- ✓ تكلفة الوقت الإضافي للتأكد من تطابق الأعمال والخدمات التي تقدمها المكاتب مع السياسات والإجراءات؛
- ✓ المشاكل التي تترتب على تنفيذ متطلب الفحص الدوري لمكاتب التدقيق، نتيجة لتطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني؛
- ✓ المعوقات التي تحد من التزام مكاتب التدقيق بجميع متطلبات البرنامج مثل الالتزام بالفحص الداخلي والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها وقيمها، وكذلك ندرة الفاحصين المؤهلين وقلة الإمكانيات المادية.

المطلب الثاني: المبادرات الدولية المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي

قامت العديد من الهيئات الدولية المنظمة لمهنتي التدقيق والمحاسبة بإصدار العديد من التوجيهات والمعايير التي تساهم في تحسين جودة التدقيق والرقابة على أداء المدققين، مما يؤدي إلى تحسين مستوى الخدمات المقدمة ورفع جودتها، وكانت هذه الإصدارات والنشرات ملزمة في عديد من الحالات سواء على المستوى الدولي أو العربي.

تعددت الإصدارات المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق بتعدد المنظمات المشرفة على المهنة ويمكن التطرق إلى هذه الإصدارات كما يلي:

1. إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): بحيث قامت هذه الهيئة بإصدار برنامج مراجعة النظير في الولايات المتحدة الأمريكية حيث قامت بتطوير هذا البرنامج والذي حظي بنجاح ملحوظ منذ تبنيه عام 1991،[2] ويمكن التطرق إلى برنامج مراجعة النظير كما يلي:

1.1. مفهوم مراجعة النظير: لقد تناولت العديد من الدراسات مفهوم مراجعة النظير ومن بين هذه التعاريف:

عرف أسلوب مراجعة النظير بأنه "الفحص الذي يتم بواسطة مكتب تدقيق ومحاسبة لفحص مدى التزام مكتب آخر بنظم رقابة الجودة الموضوعة، بهدف تحديد والتقرير عن ما إذا كانت مكاتب التدقيق والمحاسبة محل الفحص قد صممت سياسات وإجراءات لتنفيذ العناصر الخمس لرقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة العملية، وإذا لم يخضع المكتب لفحص النظير يفقد كل الأعضاء بها أهليتهم كأعضاء في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين".[3]

ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق بالتسجيل لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة ومن ثم إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص، ولقد حددت لجنة معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عناصر ومتطلبات رقابة الجودة والموضحة بالجدول التالي:

---

[1] دينا مازن ظافر الشوا، مرجع سابق، ص 49.

[2] عاطف إسحق أبو زر، حازم محمد طه، **أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 4، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2012، ص ص 791-792.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 421.

الجدول (03-03): عناصر برنامج مراجعة النظير

عناصر رقابة الجودة	المتطلبات
الاستقلالية – الأمانة – الموضوعية	✓ يجب على المدققين أن يحافظوا على استقلالهم سواء من حيث الجوهر أو المظهر وأن يؤدوا مهامهم بأمانة، وأن يحافظوا على الموضوعية في أداء مختلف المهام.
إدارة الأفراد	تصميم سياسات وإجراءات تعطي تأكيدا بأن: ✓ جميع الأشخاص الجدد مؤهلين لأداء أعمالهم بكفاءة. ✓ يتم إسناد العمل إلى أشخاص مدربين ويمتلكون المهارة اللازمة. ✓ التحاق جميع الأفراد ببرامج التعليم المهني المستمر وأنشطة التطوير المهني حتى يتمكنوا من القيام بالأعمال الموكلة إليهم بكفاءة.
قبول عميل	✓ يجب تصميم السياسات والإجراءات التي تقرر ما إذا كان يجب قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم، ويجب أن تصمم هذه السياسات والإجراءات من أجل تقليل مخاطر قبول العميل ذي الإدارة منخفضة الكفاءة إلى أقل قدر ممكن. ✓ يجب أن يقبل مكتب التدقيق تكليفات العميل وفقا لعنصر الأمانة المهنية.
القيام بعملية التدقيق	✓ يجب تصميم مجموعة من السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى التأكد من أن العمل الذي يؤديه مكتب التدقيق يتم وفقا للمعايير المهنية المتعارف عليها والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة الموضوعة.
الرقابة	✓ يجب تأسيس السياسات والإجراءات التي تعمل على التأكد من أن عناصر رقابة الجودة الأربعة السابقة يتم تطبيقها بفاعلية.

المصدر: عبد الرزاق قاسم الشحادة، عمران عبد الله عبشو، **مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص ص 20-21.

2.1. أهمية مراجعة النظير: ويمكن توضيح أهمية مراجعة النظير في النقاط التالية:[1]

✓ تعتبر مراجعة النظير أحد وسائل الرقابة على جودة التدقيق حيث تساعد في تقييم أداء مكتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني، ومن الضروري اشتراك مكاتب التدقيق في برنامج مراجعة النظير كمتدرب، وقد أصدر مكتب الفحص العام الأمريكي تقريرا أوضح فيه أن الهدف من مراجعة النظير هو تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة داخل مكتب التدقيق يتم تطبيقه ويتفق مع معايير الأداء المهني لتأكيد الجودة.

[1] حسن شلقامي محمد، **مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة "دراسة ميدانية"**، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد 1، جامعة بني سويف، مصر، 2014، ص ص 78-80.

✓ تفيد مراجعة النظير في التحقق من قيام مكتب التدقيق بأداء أعمال التدقيق وفقا لمعايير الأداء المهني مما يسمح لمكاتب التدقيق بزيادة المعرفة لديها بمعايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني، ومن ثم زيادة الرغبة لدى هذه المكاتب في تنفيذ تلك المعايير والقواعد أثناء أداء عملية التدقيق؛

✓ إن القيام بمراجعة النظير وفقا لمعايير معينة موثقة في برنامج مراجعة النظير الذي يتم إعداده بواسطة الأكاديميين والمهنيين المتخصصين يساعد الممتهنين للتدقيق على معرفة يلي:

- الخطوات المنهجية لتخطيط أعمال التدقيق؛
- كيفية توزيع العمل على المساعدين؛
- الإجراءات المنهجية للتفاوض والتعاقد مع العميل وإصدار رسالة الارتباط (خطاب القبول)؛
- الإجراءات المنهجية لتجميع أدلة الإثبات؛
- الإجراءات المنهجية لإعداد تقرير التدقيق؛
- الإجراءات المنهجية لتقييم أعمال المساعدين بالمكتب؛
- الإجراءات المنهجية للاستعانة بعمل مدقق آخر؛
- الحالات التي يرفض فيها المدقق قبول أمر التكليف؛
- أثر تقديم الخدمات الاستشارية على الاستقلالية؛
- الحصول على برامج التدريب اللازمة لحصول المدقق على رخصة مراجعة النظير ومحتويات كل برنامج؛
- الحصول على برنامج تدريبي متخصص في صناعة معينة؛

✓ تقدم مراجعة النظير الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين مهنة التدقيق وتحسين جودتها؛

✓ يساعد برنامج مراجعة النظير على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للتدقيق وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال؛

✓ تفيد مراجعة النظير في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب التدقيق الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظير بالاطلاع على تقرير مراجعة النظير السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب التدقيق بتنفيذها؛

✓ إن وجود مزايا تميز مكتب التدقيق الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير مقارنة بغيره من مكاتب التدقيق غير الحاصلة على تلك الشهادة تجعل تلك المكاتب حريصة على الاشتراك في برنامج مراجعة النظير وتنفيذ متطلباته أثناء القيام بعملية التدقيق؛

✓ تفيد المعلومات الواردة في تقرير مراجعة النظير في التنبؤ بفشل التدقيق؛

✓ تفيد مراجعة النظير في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق نتيجة لتحسين جودة الأداء، حيث أنه كلما انخفض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق دل ذلك على تحسين جودة أعمال المكتب، كما أن إلزام مكتب التدقيق بالرد على ملاحظات النظراء يعد أداة فعالة للارتقاء بالمستوى المهني، وفي المقابل فإن عدم اجتياز مكتب التدقيق لاختبار برنامج مراجعة النظير مع إصدار تقرير مراجعة النظير غير نظيف من شأنه أن يعرض المكتب لعقوبات تأديبية انضباطية وشطب عضويته من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

3.1. الانتقادات الموجهة لأسلوب مراجعة النظير: على الرغم من تعدد المزايا التي يتيحها اعتماد أسلوب مراجعة النظير إلا أن ذلك لا يغفل وجود بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب وهي كما يلي:[1]

✓ قد يحمل هذا الأسلوب شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق، بحيث قام قسم مراجعة النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالسماح لمكتب التدقيق أن يختار المكتب الذي يقوم بتدقيق أوراق العمل وتقييم أدائه مما يؤثر على استقلالية وحيادية القائم بالفحص، وهذا ما يؤثر على موضوعية تقرير الفحص؛

✓ يتم أداء مراجعة النظير بشكل روتيني ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون؛

✓ يتم القيام بمراجعة النظير بواسطة أشخاص غير متفرغين لهذا العمل وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به.

4.1. استخدامات تقرير مراجعة النظير: تهتم العديد من الأطراف بتقرير مراجعة النظير بحيث يتم استخدامه بواسطة كل من:[2]

✓ **المنظمات المهنية**: وذلك باستخدام ذلك التقرير في لفت نظر مكتب التدقيق الخاضع للتقييم إلى نقاط القوة والضعف؛

✓ **لجان التدقيق**: وذلك فيما يتعلق بالقرارات الخاصة بالتعاقد مع مدقق للحسابات؛

✓ **مكتب التدقيق الخاضع للتقييم**: وذلك من أجل الوقوف على نقاط القوة في الأداء لتدعيمها ونقاط الضعف لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

5.1. العوامل التي تؤثر في تفعيل مراجعة النظير: يتأثر تفعيل أسلوب مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة عملية التدقيق بالعوامل التالية:[3]

✓ **وجود المعاهد العلمية والمهنية المتخصصة في مجال التدقيق**: يعتبر وجود تلك المعاهد أحد العوامل الرئيسية لوجود مراجعة النظير حيث تقوم تلك المعاهد بوضع برنامج مراجعة النظير والسهر على تحديد محتوياته، واختيار كل من المدربين ومكاتب التدقيق المشتركة كمتدربين، وتقييم أداء مكاتب التدقيق في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظير؛

✓ **وجود قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق**: تعتبر تلك القوانين الأساس في وجود مراجعة النظير، وتفعيل تنفيذ برنامج مراجعة النظير، وتقييم أداء مكاتب التدقيق وفقا لأسس محددة حيث أنه كلما كانت خطوات وشروط ومتطلبات مراجعة النظير مقننة ووفق لوائح محددة كلما كانت أكثر إلزاما؛

✓ **ثقافة المجتمع**: تعتبر ثقافة المجتمع من العوامل التي تؤثر على وجود وتفعيل مراجعة النظير وذلك لأنه كلما كان أفراد المجتمع تميل ثقافتهم إلى أهمية تقييم الأداء وفقا لمعايير محددة، وكلما كان أفراد المجتمع من المحاسبين والمدققين أكثر إلماما بأهمية معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني ومتطلبات مراجعة النظير، كلما كانوا أكثر حرصا على الاشتراك في برنامج مراجعة النظير كمتدربين، والسعي نحو تقييم أدائهم لتحقيق منافع ذاتية وكسب رضا أفراد المجتمع؛

[1] عبد السلام قاسم سليمان الأهدل، مرجع سابق، ص 77.
[2] حسن شلقامي، مرجع سابق، ص ص 79-80.
[3] نفس المرجع، ص ص 89-90.

✓ **الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب التدقيق:** تلعب الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب التدقيق دورا رئيسيا في تفعيل مراجعة النظير، حيث أنه كلما كان كل عضو من أعضاء مكتب التدقيق لديه رقابة ذاتية في تقييم أعماله استنادا إلى قواعد العرف المهني كلما كان حريصا على أداء المهام المكلف بها في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ثم زيادة احتمال حصول مكتب التدقيق عند تقييم أدائه على تقرير مراجعة نظير نظيف؛

✓ **التقدم التكنولوجي وتكنولوجيا المعلومات:** يمثل التقدم التكنولوجي في مجال الحاسوب والمعلومات ركيزة أساسية في نجاح برنامج مراجعة النظير وذلك من حيث توثيق محتويات البرنامج، وتوثيق شهادات باجتياز هذا البرنامج.

2. إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): تكتسب مهنة التدقيق سمعتها من خلال نزاهتها وموضوعيتها، ومن أجل تحقيق هذا الهدف قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار التدقيق "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية" (220)، ويتناول هذا المعيار مسؤوليات محددة للمدقق، فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق القوائم المالية، بهدف التأكد أن عملية التدقيق تتم في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وقد أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على أن متطلبات تطبيق معيار رقابة الجودة تشتمل على تلبية سبعة من المتطلبات وهي:[1]

✓ المتطلبات الأخلاقية المناسبة؛

✓ قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وارتباطات التدقيق؛

✓ تكوين فرق العمل؛

✓ أداء عملية التدقيق؛

✓ فحص رقابة جودة عملية التدقيق؛

✓ المتابعة؛

✓ التوثيق.

3. إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز: تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز عام 1880، وقد اهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهودا كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في عام 1975، قواعد تتعلق بالسلوك المهني وهي معايير أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء، وفي عام 1985 قامت لجنة الفحص التابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والتدقيق وقد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني (الاستقلال، التعيين، الالتزام بالشروط، تطوير وتدريب الموظفين، المشورة، الكفاية، المهنية والإشراف، الفحص الداخلي الدوري، قبول عملاء جدد والاستمرار معهم، التعليم المستمر، تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني)، ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنجلترا وويلز إلى حماية سمعة المدققين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها، ويتم تحقيق برنامج الرقابة على جودة التدقيق في بريطانيا بأحد الأسلوبين التاليين:[2]

---

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، مرجع سابق، ص 130 .

[2] محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 "دراسة تطبيقية"**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2011، ص ص 35-36.

- ✓ **الأسلوب المستتر**: ويتم ذلك عن طريق دراسة بعض التقارير الخاصة بمكتب التدقيق ومراجعتها من فترة لأخرى؛
- ✓ **أسلوب الزيارات الميدانية المنظمة**: ويتم ذلك عن طريق القيام بزيارات ميدانية لفترة تقارب ثلاثة أيام التي يتم اختيارها عشوائيا أو بناء على طلب الجهة المشرفة على المدققين.

المطلب الثالث: المبادرات العربية المتعلقة بالرقابة على جودة التدقيق الخارجي

لقد سعت العديد من المنظمات والهيئات المهنية في الدول العربية بشكل جاد إلى إعداد برامج تدعم جودة الأداء وتنظم مختلف الأعمال في مكاتب التدقيق والمحاسبة حيث كان لكل منها برنامج يعمل من أجل تحقيق هذا الهدف، وخاصة في المملكة العربية السعودية حيث تم إعداد برنامج يتعلق بالرقابة على جودة الأعمال في مكاتب التدقيق والمحاسبة والسهر على تنفيذه في هذه المكاتب بما يعزز ويحسن من أدائها.

1. إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين: حيث قام المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 بإصدار المعيار رقم (7) والخاص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق، ويهدف المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة، وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق وأخرى تتعلق بالعمل الذي يسند إلى القائمين بعملية التدقيق، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب، وهيكله التنظيمي واعتبارات التكلفة، وتتمثل عناصر الرقابة على الجودة الصادرة عن المعهد المصري للمحاسبين القانونيين في الآتي:[1]

- ✓ المتطلبات المهنية؛
- ✓ المهارات والكفاءات؛
- ✓ التكليف بالمهام؛
- ✓ التوجيه والإشراف؛
- ✓ الاستشارات؛
- ✓ قبول أو الاحتفاظ بالعملاء؛
- ✓ المراقبة.

2. جهود نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان لرقابة جودة عملية التدقيق: قامت نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان بإصدار المنشور رقم 2016/9 بتاريخ 15 جوان 2016 حيث أنه ونظرا لأهمية برنامج مراجعة النظير لما فيه من مصلحة عامة ورفع لمستوى مزاولة مهنة التدقيق وزيادة الثقة في جودة الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب التدقيق، وبناء عليه عملت النقابة على وضع قواعد وأصول ممارسة الرقابة النوعية لمكاتب التدقيق من خلال تحديد مراحل آلية العمل لتنفيذ هذا البرنامج ويمكن استعراض مراحل تنفيذ المشروع كالآتي:[2]

- ✓ **المرحلة الأولى**: حيث تم انجاز والقيام بما يلي:

[1] محمد سالم أبو يوسف مرجع سابق، ص ص 41-42.

[2] منشور 2016/09، المؤرخ في 2016/06/15، نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، ص ص 1-2، (lacpa.org.lb).

- ترجمة المعيار الدولي للرقابة النوعية "الرقابة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهمات تدقيق، ومراجعة حول البيانات المالية ومهمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" وذلك في 2009؛
- إصدار دليل الرقابة النوعية ومراجعة النظير في 2009؛
- إصدار دليل ملفات التدقيق في 2015؛
- تنظيم سلسلة دورات تدريبية على دليل ملف التدقيق في 2015؛

✓ **المرحلة الثانية:** حيث تم انجاز والقيام بما يلي:

- تنظيم دورة تدريبية لمراجعي الرقابة النوعية على مكاتب التدقيق من قبل متخصصين في الرقابة النوعية ومراجعة النظير من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لأكثر من 70 مدققا معتمدا من لبنان ومصر والأردن، بهدف تشكيل نواة من المهنيين الاختصاصيين لمراجعة أداء هؤلاء المهنيين في لبنان والمنطقة العربية وذلك في 2015؛
- تشكيل هيئة الإشراف على الرقابة النوعية في 2015؛
- إعداد النظام الداخلي لبيئة الإشراف على الرقابة النوعية في 2016؛
- الاستمرار في عقد وتنظيم سلسلة دورات تدريبية على دليل ملفات التدقيق في 2016؛

✓ **المرحلة الثالثة:** حيث تم انجاز والقيام بما يلي:

- تنظيم دورات تدريبية متكررة على معيار التدقيق الدولي "الرقابة النوعية لتدقيق البيانات المالية"، والمعيار الدولي للرقابة النوعية "الرقابة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهمات تدقيق ومراجعة حول البيانات المالية ومهمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" بمعدل 5 ساعات تدريب لكل دورة يتوجب التسجيل المسبق فيها، على أن لا يتخطى عدد المشاركين في كل دورة الخمسين زميلا؛
- تعيين مدير تقني للمتابعة والإشراف المباشر على حسن سير أعمال مراجعة النظير بالإضافة إلى تجميع وتحليل وتنسيق المعلومات الدورية من مكاتب التدقيق لاستعمالها لأغراض التدقيق؛
- تعيين أعضاء اللجنة التقنية التي تعمل على إعداد وتخطيط ومتابعة البرنامج السنوي لأعمال مراجعة النظير وتعمل على تطبيقه مع المدققين؛

ووفقا نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان وما يتضمنه المنشور رقم 2016/9 يتوقع تحقيق ما يلي:

✓ البدء بتطبيق برنامج الرقابة النوعية ومراجعة النظير في الربع الأخير من العام 2016 على أن يقوم بأعمال مراجعة النظير مدققين معتمدين من مصر والأردن؛

✓ تزويد المكاتب لاحقا بنماذج ورقية عن المعلومات والبيانات الدورية المطلوبة لأغراض الرقابة النوعية ومراجعة النظير، وتكون هذه المعلومات سرية وتستخدم فقط لهذه الغاية؛

✓ تحضير مركز معلوماتية مختص مستقل، تحت سلطة وإشراف هيئة الإشراف على الرقابة النوعية حول المعلومات المتعلقة بمراجعة النظير.

3. إصدارات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للرقابة على جودة أعمال التدقيق: في إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (المدققين) للنهوض بمهنتي التدقيق والمحاسبة والرفع من مستوى الممارسين أعدت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة برنامجا لمراقبة جودة أداء مكاتب

المدققين والذي تم التوصل إليه بعد دراسة مستفيضة، وتم رفعه لمجلس إدارة الهيئة بتاريخ 1995/01/19، وبتاريخ 1995/02/12 صدر عن المجلس قرار يقضي باعتماد برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وأن يبدأ تنفيذه فور صدوره، ويتكون هذا البرنامج من ثلاثة أقسام وهي:[1]

الجدول (03-04): ارشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للرقابة على جودة أعمال التدقيق

القسم	الأهداف المراد تحقيقها
"توضيح محتويات البرنامج" يوضح هذا القسم مكونات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.	✓ تحديد مفهوم للمصطلحات التي وردت بالبرنامج. ✓ مدخل يتضمن نبذة تاريخية عن أسلوب إعداد البرنامج ومراحل إعداده. ✓ إيضاح لمتطلبات تنفيذ البرنامج. ✓ أهداف البرنامج المراد تحقيقها.
"عمليات الفحص لمكاتب التدقيق" ويتضمن هذا القسم شرحا لأهداف وأنواع إرشادات الفحص.	**أهداف الفحص لمكاتب التدقيق:** ✓ تقييم الرقابة النوعية ومدى اتساقها مع أهداف معايير الرقابة أو قصورها. ✓ تحديد درجة التزام المكاتب بمعايير الرقابة النوعية المعتمدة من الهيئة. ✓ تقييم أخطاء التصميم وأخطاء الالتزام وأخطاء التنفيذ وأخطاء التوثيق التي تم اكتشافها. ✓ إصدار تقرير الفحص والذي يحتوي على رأي الهيئة في الرقابة النوعية للمكتب. ✓ تطوير الرقابة النوعية عبر اكتشاف أخطاء في التصميم وتحسينها أو أخطاء الالتزام أو أخطاء التوثيق أو التنفيذ وإعداد تقرير يتضمن جميع الملاحظات يوجه إلى صاحب المكتب. ✓ اتخاذ إجراءات تصحيحية والزام مكتب التدقيق باتخاذ إجراءات تصحيحية مناسبة حيال الأمور التي يحتوى عليها تقرير الفحص. **أنواع الفحص لمكاتب التدقيق** ✓ فحص البيانات الدورية المقدمة من مكتب المحاسبة (الفحص السنوي). ✓ فحص الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة (الفحص الدوري).
"مكتب المحاسبة" يوضح هذا القسم الواجبات والالتزامات التي يتعين على مكاتب التدقيق والمحاسبة الالتزام بها ليتسنى تنفيذ هذا البرنامج.	✓ تزويد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ببيانات دورية. ✓ تطبيق رقابة نوعية ملائمة تتفق مع معايير الرقابة النوعية التي تعتمدها الهيئة؛ ✓ قبول عمليات الفحص التي يقوم بها فريق الفحص المعين من الهيئة بتنفيذ المهمة المكلف بها.

المصدر: برنامج مراقبة جودة الأداء المهني المؤرخ في 1995/02/12، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ص ص 5-22، (socpa.org.sa).

[1] برنامج مراقبة جودة الأداء المهني المؤرخ في 1955/02/12، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة، مرجع سابق، ص 3 ، (socpa.org.sa).

خلاصة:

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى المحاولات التي عملت على تحديد مفهوم محدد لجودة التدقيق، ففي ظل تعدد الأطراف المهتمة بالنتائج التي سيتوصل إليها المدقق بنهاية أعماله أصبح كل طرف من هؤلاء ينظر إلى جودة التدقيق كضرورة يجب تحقيقها ومطلبا مهما لهؤلاء المستخدمين، كما تم التطرق إلى الصعوبات التي حالت دون تحديد مفهوم واضح لجودة التدقيق كما تم تبيين أهمية تحقيق جودة التدقيق، لما لها من دور في تعزيز ثقة هؤلاء المستخدمين بالقوائم والبيانات المالية بالإضافة إلى ما لها من دور في زيادة وتشجيع العاملين في مهنة التدقيق على الالتزام بالمتطلبات والمعايير المهنية.

وبشكل عام تم التوصل إلى أنه لقياس جودة التدقيق يجب الاعتماد على عدة مؤشرات وقد تم تنظيمها في هذا الفصل كمؤشرات مرتبطة بمكتب التدقيق، كما تم أيضا تحديد المؤشرات المستخدمة لقياس جودة التدقيق والتي ترتبط بالقائم بأعمال التدقيق والمؤسسة محل التدقيق، وأيضا تم التوصل إلى أهم المؤشرات المستخدمة لقياس جودة التدقيق والمتعلقة بتنفيذ أعمال التدقيق من بدايتها وحتى نهايتها.

كما تم إبراز الدور الذي تلعبه الهيئات والمنظمات المهنية في مجال التدقيق والمحاسبة ودورها البارز في الرقي بمستوى الممارسة المهنية لهما عبر إصدارها للإرشادات والتوجيهات التي تسمح بأداء مختلف الأعمال وفقا لمعايير محددة، مما يؤدي إلى الحصول على نتائج تتميز بالدقة والموثوقية وعليه تعتبر الإصدارات المهنية التي تناولت جودة التدقيق، والإرشادات التي تسمح بالرقابة على الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق ذات أهمية بالغة لما لها من دور في رفع مستوى أداء مختلف الأعمال، حيث يمكننا القول أنه من الضروري إصدار معايير وبرامج تضبط وتراقب مهام وعمليات التدقيق الممارسة على مستوى المكاتب من أجل تحسين وتأطير أداء القائمين بمهام التدقيق.

الفصـــــــل الرابع

"معايير أدلة الإثبات ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي – الدراسة الميدانية"

المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

المبحث الثاني: منهجية إعداد الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة

تمهيد:

يتناول هذا الفصل التنظيم المهني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، حيث قامت الجهات الوصية على تنظيم هذه المهنة بإصدار القوانين والتشريعات ومختلف المراسيم، وذلك منذ الاستقلال ومرورا بالتطورات والتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر وحتى يومنا هذا، من أجل وضع أسس وقواعد تضبط ممارستها، فنظرا لحساسية وأهمية ما يقوم به القائمون بأعمال التدقيق من مهام ووظائف فقد حرصت هذه التشريعات على تحديد الشروط القانونية الواجب توفرها في ممارس مختلف المهام التدقيقية، بالتوازي مع تحديد المتطلبات العلمية، كما عملت هذه التشريعات على وضع ضوابط صارمة فيما يتعلق بالتربص المهني الذي يخضع له الشخص الراغب في الحصول على الإجازة التي تمكن من ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، وأوضحت أيضا هذه القوانين والمراسيم كيفيات تقاضي الأتعاب ومقدارها، بالإضافة إلى مختلف المسؤوليات التي يتحملها القائم بممارسة مهام التدقيق.

وفي هذه الفصل سيتم التعرف على مدى أهمية معايير أدلة الإثبات التي تم إصدارها في الجزائر، بحيث تم تناول أربعة معايير هامة وهي معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية ومعيار استمرارية الاستغلال، ودراسة مدى مساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وذلك عبر القيام بتحليل اتجاه آراء العينة المستهدفة حول محاور استبانة الدراسة ومعرفة مدى قوة وأهمية الارشادات والأهداف التي تضمنتها هذه المعايير، بالإضافة إلى اختبار الفرضيات المطروحة خلال هذه الدراسة ومعرفة أيضا مدى ارتباط هذه المعايير ودرجة تأثيرها ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى اختبار الفرضيات التي تتعلق بالفروق في إجابات المبحوثين والتي تعزى للمتغيرات الشخصية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث سيتم التطرق في المبحث الأول إلى واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، أما في المبحث الثاني فقد تم توضيح خطوات الدراسة والمنهجية التي سيتم اتباعها بالإضافة إلى أساليب التحليل الاحصائي التي سيتم استخدامها، أما المبحث الثالث فقد تضمن تحليل لإجابات المبحوثين واختبار لفرضيات هذه الدراسة.

المبحث الأول: واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يعتبر التدقيق من أبرز الوسائل التي يتم من خلالها التأكد من صحة ودقة ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات، ويتم ممارسة هذه المهنة وفق لإطار قانوني محدد، حيث حددت التشريعات القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر كل ما يتعلق بشروط مزاولة المهنة، وكيفيات التعيين ونهاية المهام بالإضافة إلى تحديد كيفيات تقاضي الأتعاب، والمسؤوليات التي يتحملها القائم بعملية التدقيق وهو ما يسمح بتنظيم ممارسة المهنة ورفع مستوى أدائها.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وشروط ممارستها

نظرا للتحولات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر بالانتقال من النظام الاقتصادي الاشتراكي إلى اقتصاد السوق فقد انعكس ذلك على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ومن أجل التماشي مع كل هذه التحولات لا بد من إصدار قوانين ومراسيم تنظم وتؤهل هذه المهنة وتضمن القيام بمهام الرقابة تبعا لكل هذه التغيرات الاقتصادية.

من أجل التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر سيتم التطرق أولا إلى تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وأيضا لشروط ممارسة هذه المهنة وذلك كما يلي:

1. تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر: ويمكن إبراز ذلك في المراحل التالية:

1.1. الفترة 1969–1980: لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بالعديد من التحولات حيث شهدت هذه المهنة منذ الاستقلال صدور العديد من القوانين التي تنظم المهنة والتي كانت موازية للنظام الاقتصادي الذي تتبناه البلاد ويمكن توضيح ذلك في القوانين الصادرة في تلك الفترة كما يلي:

✓ صدور الأمر رقم 107/69 المؤرخ في1969/12/31 بحيث كان أول قانون يتعلق بمهنة التدقيق في الجزائر، حيث كان يتم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر بعد الاستقلال وفقا للقوانين الفرنسية وذلك حتى صدور هذا الأمر سنة 1969، وحسب المادة (39) التي نصت على تكليف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين المدققين في المؤسسات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تمتلك الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل وضعها المالي الخاص بالأصول والخصوم.[1]

✓ صدور المرسوم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 بحيث يحدد هذا المرسوم الواجبات والمهام التي يقوم بها مندوبو الحسابات (القائمين بأعمال تدقيق الحسابات) في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات العمومية والمختلطة، ويعين القائمون بمهام التدقيق وزير المالية من بين موظفي الدولة التاليين:[2]

- المراقبون العامون للمالية؛
- مراقبو المالية؛

[1] الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، **يتضمن قانون المالية لسنة 1970**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 110، 1969، المادة 39.

[2] مرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، **يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 97، 1970. المادة 1.

- مفتشو المالية.

وحسب هذا المرسوم يقوم مندوبو الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية بالمهام التالية:[1]

- مراقبة طرق تنفيذ العمليات والتي سيكون لها أثر اقتصادي ومالي على تسيير الجهة محل المراقبة؛
- متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات التقديرية؛
- فحص تطبيق الأحكام التشريعية أو القانونية التي لها علاقة اقتصادية أو مالية؛
- التأكد من صحة وتحقيق إحصاءات وحسابات النتيجة المدرجة في المحاسبات العامة أو التحليلية لكل مؤسسة.

2.1. الفترة 1980-1988: شهدت هذه الفترة إصدار القانون رقم 80-05 والمؤرخ في 1980/03/01 وذلك تلبية وتماشيا مع قرارات إعادة تنظيم الاقتصاد الجزائري وإعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية وبالتالي ظهرت الحاجة إلى إنشاء منظمة وهيئة وطنية لتنظيم مهنة المحاسبة والرقابة على هذه المؤسسات العمومية، وقد تقرر من خلال إصدار هذا القانون إنشاء مجلس المحاسبة والذي سيتولى مهام مراقبة مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية ومراقبة صحتها وقانونيتها بالإضافة إلى انتظامها ومصداقيتها وذلك في المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال.[2]

3.1. الفترة 1988-1990: شهدت هذه الفترة صدور القانون رقم 88-01 والمؤرخ في 1988/01/12 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وقد جاء هذا القانون لتكريس توجه التحرر الاقتصادي الذي شهدته الجزائر آنذاك مما استدعى إصدار قوانين تدعم وظائف الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، وبإصدار هذا القانون تم مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية، وقد تضمن الفصل الثامن "المراقبة" كيفيات مراقبة المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض، ويتم هذا التقييم الاقتصادي للاستغلال باستثناء كل تدخل أو عمل مباشر في إدارة وتسيير المؤسسة.[3]

4.1. الفترة 1991-2010: خلال هذه الفترة تم اصدار القانون رقم 91-08 سنة 1991 والمؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك بغرض تنظيم المهنة في الجزائر، وبموجب نفس القانون تم إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وفي سنة 1996 تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 96-136 والمؤرخ في 1996 حيث تضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من أجل وضع دستور ينظم آداب وسلوك ممارسي مهنتي التدقيق والمحاسبة.

أما في سنة 1999 فقد تم اصدار المقرر المؤرخ في 1999/03/24 بحيث تضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وفي سنة 2010 تم إصدار القانون رقم 10-01 والمؤرخ في 29-06-2010 والذي يمثل قانونا جديدا لتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما الغى أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة حتى سنة 2010.

---

[1] مرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، مرجع سابق، المادة 2.

[2] القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، **المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، 1980، المادة 2.

[3] القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، **يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2، 1988، المادة 41.

5.1. الفترة 2010–2018: خلال هذه المرحلة يمكن اعتبار إصدار معايير تقارير محافظ الحسابات وإصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، بالإضافة إلى إعادة تحديد شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كأبرز التطورات الذي شهدها التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

✓ صدور مرسوم تنفيذي رقم 11–202 والمؤرخ في 2011/05/26 والذي حدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، والذي عدل بموجب القرار المؤرخ في 2013/01/12 والذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.[1]

✓ صدور القرار المؤرخ في 2013/06/24 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات في إطار ممارسة مهامه.[2]

✓ اصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وذلك ضمن ثلاث مقررات:

- المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 والذي تضمن معايير "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" (210)، "التأكيدات الخارجية" (505)، "أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة" (560)، "التصريحات الكتابية" (580).
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 والذي تضمن معايير "الإجراءات التحليلية" (520)، "استمرارية الاستغلال" (570)، "استخدام أعمال المدققين الداخليين" (610)، "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" (620).
- المقرر رقم 150 والذي تضمن معايير "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" (300)، "العناصر المقنعة" (500)، "مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية" (510)، "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" (700).

2. الشروط القانونية لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر: حسب التشريع الجزائري هناك شروط تتعلق بالجانب القانوني للحصول على اعتماد ممارسة مهنة التدقيق ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

لقد حدد الأمر رقم 71–82 لسنة 1971 شروط وكيفيات ممارسة مهنة التدقيق لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، حيث نصت المادة (1) من هذا القانون على أنه لا يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه تحت أية تسمية كانت مهنة التدقيق في المجالات المذكورة أعلاه إذا لم تتوفر فيه الشروط التي ينص عليها هذا القانون.[3]

وقد جاء القانون رقم 91–08 لسنة 1991 ليعدل شروط وكيفيات ممارسة مهنة التدقيق لدى شركات الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات حيث نصت المادة (2) من هذا القانون على أنه لا يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه تحت أية تسمية كانت مهنة التدقيق في المجالات المذكورة في هذا القانون ما لم تتوفر فيه الشروط التي ينص عليها هذا القانون.[4]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11–202، **يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، 2011.

[2] قرار مؤرخ في 2013/06/24، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 2014.

[3] أمر رقم 71–82 المؤرخ في 1971/12/29، **يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 47، 1971، المادة 1.

[4] قانون رقم 91–08 المؤرخ في 1991/04/27، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20،1991، المادة 2.

وألغى القانون 10-01 لسنة 2010 القانونين المذكورين أعلاه، وحسب المادة (2) فإنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت مهنة التدقيق إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس التي نص عليها هذا القانون، لتصبح شروط مزاولة مهنة التدقيق وذلك حسب المادة (8) كما يلي:[1]

- ✓ أن يكون جزائري الجنسية؛
- ✓ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:
  - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب يجب أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
  - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ✓ أن يكون معتمدا من وزير المالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ تأدية اليمين،* بعد الحصول على الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم ويتم تحرير محضر يثبت ذلك وذلك حسب المادة (6).[2]

وحسب المادة (9) بعد توفر الشروط المذكورة في هذا القانون تتبع العملية بالخطوات التالية:[3]

- ✓ ترسل طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام؛
- ✓ يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقدير الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و/ أو الصنف المهني الآخر؛
- ✓ يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة طلب الاعتماد؛
- ✓ يقوم المجلس بإبلاغ طالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر، وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي؛
- ✓ يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في أول جانفي من كل سنة بتحديد قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف وزير المالية.

وتنص المادة (11) من نفس القانون أنه يمكن للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ممارسة نشاطهم في كامل الإقليم الوطني، بحيث يتم اسناد مكتب واحد لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع، كما يمكن لوزير المالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب التدقيق وذلك طبقا لأحكام المادة (12)، وقد أكدت المادة (10) إلى أنه لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أن

---

[1] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، 2010، المواد 2،8.

[2] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 6.

* تأدية اليمين حسب نص المادة (6) من القانون 10-01 وذلك بالعبارات التالية: **"أقسم بالله العلي العظيم أن أقول بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"**.

[3] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 9.

يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص،[1] وقد حدد القرار المؤرخ في 2013/03/26 شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات مما يسمح للمهنيين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين بممارسة مهامهم في أحس الظروف، ويجب أن يقوم المحضر القضائي بمعاينة احترام تطبيق الأحكام المنصوص عليها في هذا القرار، وتتمثل هذه الشروط في الآتي:[2]

- ✓ أن يتضمن المحل المهني مساحة دنيا قدرها 50 م^2 مخصصة للمهني وللأمانة وللمساعدين، مع وجوب توافق المكان مع مساحة مناسبة حسب عدد المساعدين، بحيث يتم تحديد مكان عمل كل مساعد بـ 4 م^2 على الأقل؛
- ✓ يجب تخصيص مكان مناسب لأرشيف الملفات حسب عدد وحجم الأعمال؛
- ✓ يجب أن يتوفر المحل المهني على كل المرافق الصحية لا سيما الطاقة والماء والتدفئة ودورات المياه؛
- ✓ يجب أن يتوفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط خاصة تجهيزات وأثاث المكتب، وتجهيزات الاعلام الآلي وتجهيزات الحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية، بالإضافة إلى تجهيزات الاتصالات؛
- ✓ يجب أن يتم تأمين المحل المهني بكل الوسائل؛
- ✓ التعريف بالمحل المهني عن طريق لافتة توضع عند مدخله الرئيسي بحيث يجب أن لا يتجاوز حجم اللافتة 20 سم * 25 سم، ومن خلالها يبين لقب واسم المهني و/ أو عنوان المقر الاجتماعي وكذا صنفه المهني وأرقامه الهاتفية.

3. الشروط المتعلقة بالتأهيل العلمي لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر: وتتمثل في الشهادات والإجازات التي تخول الحق في الممارسة المهنية للتدقيق ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1.3. تشكيل اللجنة الخاصة بنشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات: بموجب القرار المؤرخ في 1998/03/28، والذي يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، فقد نصت المادة (2) على أنه تنشأ لجنة خاصة يشرف عليها مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تكلف بتحديد مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي التي تخول الحق في ممارسة مهنتي الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات، ويرأس هذه اللجنة رئيس مجلس النقابة الوطنية، وتقوم هذه اللجنة الخاصة بإعداد نظامها الداخلي وتصادق عليه وتتكون من الأعضاء الآتي ذكرهم:[3]

- ✓ ثلاثة (3) أعضاء يمثل كل واحد منهم صنفا مهنيا يعينهم رئيس مجلس النقابة الوطنية؛
- ✓ ممثل السلطات العمومية في مجلس النقابة الوطنية؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالمالية؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.

---

[1] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المواد 10،11،12.

[2] قرار مؤرخ في 2013/03/26، **يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 48، 2013، المواد 2،3،4،5،6،7.

[3] قرار مؤرخ في 28 مارس 1998، **يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، 1998، المادة 2.

يوافق وزير المالية على مقاييس التقدير المحددة، ويضمن مجلس النقابة الوطنية إشهارا واسعا لمقاييس التقدير، ولا سيما عن طريق الإلصاق في مقر المجلس والنشر في اليوميات الوطنية.[1]

2.3. شروط التأهيل العلمي والمتعلقة بالتسجيل كخبير محاسب ومحافظ حسابات: ويمكن توضيح هذه الشروط كما يلي:

✓ **شروط التأهيل العلمي للتسجيل كخبير محاسب:** من أجل متابعة التربص المهني لخبير المحاسب يجب على المترشح أن يكون حائزا حسب القرار 01 المؤرخ في 2002/07/02 والصادر عن مجلس المنظمة الوطنية على إحدى الشهادات التالية:

- ليسانس علوم اقتصادية تخصص علوم مالية؛
- الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية؛
- دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة (DECS)؛
- ليسانس علوم تجارية تخصص مالية ومحاسبة المحضر من طرف الجامعات والمدرسة العليا للتجارة؛
- الشهادات التي قامت وزارة التعليم العلي والبحث العلمي بمعادلتها بواسطة القرار رقم 284 والمؤرخ في 2001/11/24:
  - ليسانس علوم تجارية تخصص محاسبة؛
  - ليسانس علوم التسيير تخصص محاسبة؛
  - كل شهادة أخرى تعطي الحق في التسجيل للتربص المهني لخبير محاسب بعد الاعتراف بمعادلتها من طرف وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

✓ **شروط التأهيل العلمي للتسجيل كمحافظ حسابات:** تطبيقا للمقرر المؤرخ في 1999/03/24 والذي تضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وذلك في المادة (3)، والتي عدلها المقرر المؤرخ في 2006/05/13 حيث يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التي وضعتها اللجنة المكلفة بتحديد مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، وحسب هذا المقرر صنفت هذه الشهادات في أربع فئات وهي:[2]

- **الفئة الأولى:** الحائزون على شهادات التعليم العالي الآتية:
  - ليسانس في العلوم المالية؛
  - شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع المالية والمحاسبة)؛
  - الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية؛

وزيادة على ذلك فإنه على الأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط المذكورة أعلاه متابعة ما يلي:

- إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (2) يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
- إما إثبات خبرة قدرها عشر (10) سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

[1] قرار مؤرخ في 28 مارس 1998، نفس المرجع، المواد 2،3.

[2] مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، **يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 32، 1999، المادة 3.

وكما أشرنا أعلاه فقد أضاف المقرر المؤرخ في 2006/05/13 والذي يعدل الفقرة الأولى من المقرر الصادر سنة 1999 الشهادات التالية:[1]

- شهادة الدراسات المحاسبية العليا؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية والمحاسبة؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المحاسبة؛
- ليسانس في علوم التسيير فرع المحاسبة؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية؛
- ليسانس في علوم التسيير فرع المالية؛

بالإضافة إلى متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان (2) يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني، فقد أضاف نفس المقرر الصادر سنة 2006 والمعدل للفقرة الأولى من المادة (3) من المقرر الصادر سنة 1999 خبرة مهنية مقدرة بثلاث سنوات في ميدان المحاسبة والمالية.[2]

- **الفئة الثانية**: الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي التالية:

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)؛
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية)؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية (النظام القديم)؛
- ليسانس في التسيير؛
- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)؛
- شهادة المعهد الوطني للمالية؛
- شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر؛
- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة؛

كما يجب أن تكون بحوزتهم إحدى الشهادات الآتية:

- شهادة تقني سام في المحاسبة؛
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية؛
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة؛
- بكالوريا تقني في المحاسبة؛
- شهادة التحكم في المحاسبة؛

بالإضافة إلى ما ورد أعلاه يجب على الأشخاص الحائزين على إحدى الشهادات السابقة الذكر إثبات ما يأتي:

- إما تدريب مهني مدته سنتان (2) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات؛

[1] مقرر مؤرخ في 2006/05/13، **المتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 41، 2006، المادة 2.

[2] نفس المرجع، المادة 3.

- إما عشر سنوات (10) من الخبرة في الميدانين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر؛
- **الفئة الثالثة:** المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقابة الوطنية عند تاريخ المدة الانتقالية المنصوص عليها في القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال ثلاث (3) سنوات؛
- **الفئة الرابعة:** أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلون على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر (10) سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.

4. سير التربص المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات: من أجل استكمال متطلبات الحصول على إجازة خبير محاسب أو محافظ حسابات يجب استكمال متطلبات التربص المهني كآخر مرحلة من أجل الحصول على الإجازة، وحسب المادة (77) من القانون 10-01 فإن المتربص هو "كل مترشح تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني، ولا يعتبران أعضاء في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية إلا أنهم يخضعون للتوجيه والرقابة التأديبية".[1]

وتنص المادة (78) على إلزام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصف الوطني والغرفة الوطنية، كما يتم إلزامهم أيضا بمنح أجرة للمتربصين الذين يتكفلون بهم، ويترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم، وحسب المادة (79) فإنه يتم تنظيم بصفة انتقالية امتحانات للخبراء المحاسبين المتربصين الذين استكملوا تربصهم والحاصلين على شهادة نهاية التربص في فترة أقصاها سنتان (2).[2]

وعليه وتطبيقا لأحكام المواد (77،78،79) من القانون 10-01 يهدف المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24 الى تحديد شروط وكيفيات سير التربص المهني من أجل التنظيم الجيد لسير التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات حيث أنه يجب بالنسبة لهؤلاء:[3]

بالنسبة للتربص المهني الخاص بالخبير المحاسب فحسب نص المادة (2) لا يقبل لإجراء التربص المهني للخبير المحاسب حسب الشروط المحددة في هذا المرسوم، إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية طبقا للتنظيم المعمول به؛

أما بالنسبة للتربص المهني الخاص بمحافظ الحسابات فحسب المادة (3) لا يقبل لإجراء التربص المهني لمحافظ الحسابات حسب الشروط المحددة في هذا المرسوم، إلا المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية، طبقا للتنظيم المعمول به.

[1] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 77.

[2] نفس المرجع، المواد 78،79.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، **يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 65، 2011، المواد 2، 3.

وعليه فحسب المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 2011/11/24 فقد كان سير التربص المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كما يلي:

✓ **الجهة المخولة بإجراء التربص المهني:** طبقا لنص المادة (5) يجرى التربص المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة، وحسب المادة (7) فإنه يجب أن يكونوا مسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين (2) على الأقل، ويكون المشرف المعين قد مارس فيها بصفة مستقلة أو بصفة مشارك منذ سنتين (2) على الأقل، ويلزم هؤلاء بضمان التكوين التطبيقي للمتربصين الموجهين لهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة وذلك حسب المادة (6) ويأخذ المجلس بعين الاعتبار عند توجيهه لهؤلاء المتربصين عددهم حسب كل مكتب، الامكانيات المتوفرة ومخطط أعباء المكتب ومقر اقامة المتربص وتوفر المشرفين على التربص ومراقبي التربص، ويحدد العدد الأقصى للمتربصين بخمسة (5) متربصين لكل مشرف.[1]

✓ **الفترة الزمنية للتربص المهني:** حسب المادة (8) تحدد مدة التربص المهني للخبراء المحاسبين بسنتين (2) على مستوى مكتب أو شركة خبرة محاسبية مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين منذ سنتين (2) على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص، ويمكن تمديد مدة التربص، بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، أما بخصوص محافظي الحسابات فقد حددت مدة التربص حسب المادة (9) بسنتين (2) على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جداول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات منذ سنتين (2) على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على المتربص، ويمكن تمديد مدة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.[2]

✓ **المشرف عن التربص المهني:** حسب المادة (12) يلزم المشرف على التربص بما يلي:[3]

- التكفل بالمتربص؛
- ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص؛
- تأطير المتربص وتوجيهه ودعمه بمجهوداته الفكرية وتحسيسه بالتزاماته المهنية؛
- اعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر واحد (1) بكل حالة من شأنها الاخلال بالسير العادي للتربص؛
- منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات وكذا في الاجتماعات التي ينظمها مراقب التربص.

✓ **المتربص:** حسب المادة (13) فإنه يلزم المتربص بما يلي:[4]

- انجاز التربص بانضباط؛
- حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه اليها مراقب التربص؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، مرجع سابق، المواد 5،6،7.
[2] نفس المرجع ، المواد 8،9.
[3] نفس المرجع، المادة 12.
[4] نفس المرجع، المادة 13.

- الامتثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرف على تربصه؛
- الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة؛
- الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسير وتنظم المهنة؛
- رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص طيلة (3) سنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص؛
- تحسين معارفه التقنية وتحيينها وإثراء ثقافته العامة؛
- المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص؛
- تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم؛
- إرسال تقرير التربص والذي يؤشره المشرف على التربص إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة خلال الشهر الذي يلي كل سداسي وذلك حسب نص المادة (14) ويتضمن ما يلي:[1]
  - جزءا يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محافظة الحسابات؛
  - جزءا يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص؛
  - يجب أن يرفق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس.

✓ **مراقب التربص:** حددت المادة (15) الشروط الواجب توفرها في مراقب التربص بحيث لا يمكنه أن يكون مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتربص تربصه، كما أنه لا يمكن لمراقب التربص الإشراف على أكثر من عشرة (10) متربصين في السنة، وحسب نص المادتين (15) و (16) يقوم مراقب التربص بالمهام التالية:[2]

- مساعدة المتربص وتوجيهه قصد تجاوز الصعوبات البيداغوجية المحتملة التي يمكن أن تعترضه خلال فترة التربص؛
- تزويد المتربص بملاحظات ونصائح حول سير التربص ومحتوى التكوين المقدم وحول الأعمال المنجزة خلال السداسي المنصرم؛
- إبداء الرأي في نوعية التقارير السداسية التي يرسلها المتربص قصد التقييم، ويعد لهذا الغرض تقريرا شاملا عن تقييماته واستنتاجاته لصالح لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة مع اقتراح المصادقة على التربص المنجز أو تمديده عند الاقتضاء؛
- الاجتماع الدوري بالمتربصين الذي يوجههم إليه المجلس الوطني للمحاسبة، عندما يندرج ذلك في إطار التربص المهني، وتحول هذه الاجتماعات الدورية إلى أيام دراسية بناء على استدعاء يرسل إلى كل متربص في أجل شهر واحد (1) واحد قبل التاريخ المحدد؛
- التأكد من مواظبة المتربص وسلوكه المهني؛
- التأكد من محتوى التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص؛
- التأكد من كيفيات التكوين المهني الذي يكتسبه المتربص وقيمته.

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، مرجع سابق، المادة 14.
[2] نفس المرجع، المواد 15،16.

✓ **المجلس الوطني للمحاسبة:** ويتمثل دور المجلس الوطني للمحاسبة خلال فترة التربص المهني فيما يلي:

- **تسوية النزاعات خلال فترة التربص المهني:** حسب المادة (17) يفصل ويسوي المجلس الوطني للمحاسبة في النزاعات التي تحدث بين المشرفين على التربص والمتربصين، كما يفصل إما بطلب من المتربصين وإما باقتراح من مراقب التربص أو من تلقاء نفسه في جميع المسائل المتعلقة بما يأتي: [1]
  - التسجيل في التربص؛
  - تعيين المشرف على التربص؛
  - تمديد التربص؛
  - تعليق التربص؛
  - شهادة نهاية التربص.
- **تقييم طريقة أداء المتربص:** حسب المادة (18) يقوم المجلس الوطني للمحاسبة عند نهاية التربص بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته ويقرر تسليم شهادة نهاية التربص أو رفض ذلك أو تمديد التربص وذلك كما يلي:[2]
  - تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات؛
  - رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للتربص، أو لمدة محددة من التربص، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص؛
  - تقرير فترة تربص جديد لمدة سنة (1) واحدة يستدعى خلالها المتربص إلى تحسين وتعميق معارفه التقنية والمهنية.
- **المصادقة على أعمال التكوين السنوية:** حسب المادة (21) يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بالمصادقة على أعمال التكوين التي يتم ضبطها سنويا وتلصق في مقر كل هيئة نظامية، وتنظم هذه الأعمال من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حول السلوك والعقيدة المهنية والتي يعنى بها المتربصون.[3]
- **إبرام عقود العمل:** يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإبرام عقد العمل بعد قرار توجيه المتربص حسب المادة (19) وذلك بين المشرف على التربص والمتربص، تعادل مدته فترة التربص ويحدد نموذجه المجلس الوطني للمحاسبة، ويحدد عقد العمل هذا حقوق والتزامات كل الأطراف والعلاقات بين المشرف على التربص والمتربص، كما يمنح هذا العقد المتربص صفة الأجير وبمقتضاه يلزم المشرفون على التربص بدفع الأجور للمتربصين التابعين لهم.[4]
- **استقبال طلبات التسجيل:** حسب المادة (22) يقوم المجلس الوطني للمحاسبة باستقبال طلبات التسجيل التي يرسلها المترشحون للتربص المهني كما يحدد محتوى الملف، ويلزم المجلس في حالة رفض التسجيل في التربص المهني، بتبرير قراره وتبليغه إلى المعني بواسطة رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر (15) يوما وذلك حسب المادة (23).[5]
- **استقبال طلبات الاعتماد:** تنص المادة (25) على أنه يجب على محافظو الحسابات الذين تحصلوا على شهادة نهاية التربص بإرسال طلب الاعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحدد محتوى الملف.[6]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، مرجع سابق، المادة 17.

[2] نفس المرجع، المادة 18.

[3] نفس المرجع، المادة 21.

[4] نفس المرجع، المادة 19.

[5] نفس المرجع، المواد 22،23.

[6] نفس المرجع، المادة 25.

المطلب الثاني: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

من أجل ممارسة مهام التدقيق الخارجي فقد حددت القوانين المنظمة للمهنة كيفيات التعيين بالإضافة إلى المهام، كما حددت هذه القوانين الأتعاب التي يتقاضاها القائم بأعمال التدقيق والمسؤوليات التي يتحملها.

من أجل التطرق للإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر سيتم التعرف على كيفيات التعيين والمهام التي يقوم بها المدقق، بالإضافة إلى الأتعاب التي يتلقاها القائم بعملية التدقيق والمسؤوليات التي يتحملها وذلك كما يلي:

1. تعيين محافظ الحسابات: ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية:

1.1. تعيين محافظ الحسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة: فحسب المادة (2) يتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات طبقا للأحكام المقررة في القوانين الأساسية الخاصة بالمؤسسات والهيئات المذكورة، ويتم تعيينهم من بين المهنيين المسجلين بهذه الصفة في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أما في حالة غياب أحكام قانونية أساسية فإنه يشترك في عملية التعيين وزير المالية والوزير الوصي، وحسب المادة (3) فإنه يتم اختيار محافظ الحسابات بناء على قدراته ومراجعه المهنية ومخطط التكاليف، وتشترط المادة (4) أن يرسل محافظو الحسابات المعينون إلى الوزير الوصي ووزير المالية، بمبادرة منهم أو بطلب من الوزيرين، كل المعلومات التي يرونها ضرورية في إطار مهمتهم التدقيقية بالإضافة إلى التقرير السنوي.[1]

2.1. تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL): بصدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005 فحسب المادة (12) يعاقب القانون المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظائفهم بغرامة مالية من 100.000 دج إلى 1.000.000 دج، وذلك لأنه يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر، وفي حالة عدم التعيين من قبل الجمعية العامة أو في حالة وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعينين، يتم تعيينهم أو تعويضهم بأمر من رئيس المحكمة المختصة في مقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة.[2]

وبصدور القانون 09-09 أشارت المادة (44) من قانون المالية لسنة 2010 إلى تعديل المادة (12) من قانون المالية لسنة 2005 بحيث أصبحت جميع المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج) غير ملزمة قانونا بتعيين محافظ حسابات يقوم بالتصديق على حساباتها.[3]

3.1. تعيين محافظ (مندوب) الحسابات في شركات المساهمة: يوضح المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، والذي حدد شروط وكيفيات تعيين محافظ الحسابات (مندوب الحسابات) من أجل مراقبة شركات المساهمة، فوفقا لأحكام المادة (600) من هذا القانون يجب تعيين محافظ للحسابات أو أكثر وأن تثبت قبول هؤلاء

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30، **يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، 1996، المواد 2،3،4.

[2] قانون رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25، **يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 52، 2005، المادة 12.

[3] قانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، **يتضمن قانون المالية لسنة 2010**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 78، 2009، المادة 44.

لوظائفهم في محضر الجمعية العامة، وحسب المادة (609) من نفس القانون فإنه يتم تعيين محافظ حسابات في شركات المساهمة ويتم ذكر ذلك في القوانين الأساسية لها، أما فيما يتعلق بعهدته فحسب المادة (715) مكرر (4) فإنه تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات (مدقق، محافظ لحسابات) لمدة ثلاث سنوات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني بهذا الأمر، أما في الشركات التي تلجأ علنيا للادخار فيتم ذلك بواسطة سلطة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.[1]

4.1. تعيين محافظي الحسابات في شركات التوصية بالأسهم: أما بالنسبة لشركات التوصية بالأسهم فقد أوجب القانون تعيين مدقق أو مدققين للحسابات وذلك حسب نص المادة (795) مكرر (3) التي أكدت أن تعين الجمعية العامة العادية محافظا (مندوبا) للحسابات أو أكثر.[2]

5.1. تعيين محافظ الحسابات بناء على دفتر شروط: لقد نصت المادة (26) من القانون 10-01 أن الجمعية العامة تعين مدققا للحسابات على أساس دفتر الشروط، حيث حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 الأحكام التي تضبط إجراءات التعيين ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

✓ **محتوى دفتر الشروط:** لقد نصت المادة (3) بأنه يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات السابق، إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ جديد للحسابات من طرف الجمعية العامة، ويجب أن يتضمن دفتر الشروط هذا كما نصت عليه المادة (4) ما يلي:[3]

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا ملاحظات وتحفظات محافظ الحسابات إذا كان يتم إدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه المؤسسة قيد التدقيق؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

وحسب المادة (12) يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ للحسابات، غير أنه يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط

[1] مرسوم تشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، **يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 التضمن القانون التجاري**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، 1993، المواد 600، 609، 715 مكرر4.

[2] نفس المرجع، المادة 795 مكرر 3.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، **يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011، المواد 3،4.

الإجمالي، وتنص المادة (9) على أنه يمكن أن يترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.[1]

وحسب المادة (10) يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشيح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ استقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها، وتشترط المادة (14) في حالة قبوله للمرة الأولى أن يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه، أما في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته فحسب المادة (11) لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.[2]

- ✓ **الحق في الاطلاع**: حسب نص المادة (5) يتحصل محافظ الحسابات المترشح من المؤسسة على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات وذلك بالسماح له بالاطلاع على مختلف الوثائق وفي عين المكان خلال أجل يحدده دفتر الشروط، مع التزامه ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على تلك الوثائق وعلى وضعية المؤسسة التي يعتزمون القيام بتدقيقها وذلك تطبيقا لأحكام المادة (6) ومن هذه الوثائق:[3]
  - تنظيم المؤسسة المدققة وفروعها؛
  - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛
  - معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
- ✓ **العروض المقدمة لتولي المهمة**: أما فيما يتعلق بالعروض المقدمة من طرف محافظي الحسابات المترشحين لمهمة التدقيق يجب أن توضح العناصر التالية كما نصت عليه المادة (7):[4]
  - الموارد المرصودة؛
  - المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
  - برنامج عمل مفصل؛
  - التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛
  - آجال إيداع التقارير.
- ✓ **تشكيل لجنة تقييم العروض**: تنص المادة (13) على قيام الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة لتقييم العروض، وتقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظي الحسابات المنتقين مسبقا، وحسب النصوص القانونية المنظمة للمهنة يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.[5]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المواد 9،12.

[2] نفس المرجع، المواد 10،11،14.

[3] نفس المرجع، المواد 5،6.

[4] نفس المرجع، المادة 7.

[5] نفس المرجع، المادة 13.

✓ **فشل تعيين محافظ للحسابات:** وأخيرا فحسب المادة (15) إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظا للحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للمؤسسة، وتصبح بذلك أحكام هذا المرسوم غير قابلة للتطبيق.[1]

6.1. موانع تعيين محافظ الحسابات: حرصا على ممارسة محافظ الحسابات لأعماله بكل موضوعية واستقلالية فقد وضح القانون المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر الأسباب ومختلف الحالات التي تمنع تعيينه، وقد بينت المادة (715) مكرر (6) إلى أنه لا يجوز أن يعين محافظا للحسابات كل من:[2]

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

✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تمتلك عشر (10/1) رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تمتلك (10/1) رأسمال هذه الشركات؛

✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط غير نشاط مندوب (محافظ) الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

✓ الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب (محافظ) الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء إنهاء وظائفهم.

2. نهاية مهام محافظ الحسابات: ويمكن حصرها ضمن ثلاث أسباب رئيسية وهي:

1.2. نهاية مهام محافظ الحسابات بنهاية وكالته: حسب المادة (27) تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وعليه تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاث سنوات، وبالتالي فنهاية مهام محافظ الحسابات في هذه الحالة كان تحت طائل التنظيم القانوني للمهنة والتي يحدد مدة وكالته،[3] كما نصت المادة (715) مكرر (7) كذلك في القسم الخاص بمراقبة شركات المساهمة على أن تعيين محافظي الحسابات يكون لثلاث سنوات، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة.[4]

2.2. نهاية مهام محافظ الحسابات بطلب منه: حيث قد يطلب محافظ الحسابات انهاء مهامه وذلك بطلب منه شخصيا نظرا لعدة ظروف كوجود حدود عمل تفرضها الإدارة أو لأسباب صحية أو غيرها من الأسباب، وحسب المادة (715) مكرر (5) فإنه عند انتهاء مهام مندوب (محافظ) الحسابات، يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته ويجب على الجمعية العامة سماعه.[5]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المادة 15.

[2] مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 1993/04/25، مرجع سابق، المادة 715 مكرر 6.

[3] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 27.

[4] مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 1993/04/25، مرجع سابق، المادة 715 مكرر 7.

[5] نفس المرجع، المادة 715 مكرر 5.

3.2. عزل محافظ الحسابات وإنهاء مهامه: ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[1]

✓ يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار وذلك حسب المادة (715) مكرر (8) أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض محافظ (مندوب) أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة محافظا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة؛

✓ في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة حسب المادة (715) مكرر (9)، إنهاء مهام محافظ أو محافظي الحسابات عن طريق الجهة القضائية المختصة؛ وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة محافظا (مندوبا) جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذين تعينه الجمعية العامة.

3. مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات: ويمكن توضيح المهام التي يقوم بها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كما يلي:

1.3. مهام الخبير المحاسب: تعتبر مهام الخبير المحاسب مهام تعاقدية يقوم بها الشخص الذي يحوز على إجازة الخبير المحاسب فقط، ووفقا للقانون 10-01 وفي مادته (18) يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"؛[2]

وبينت المادة (19) مهام الخبير المحاسب حيث يعد هو المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وتؤكد المادة (20) أن مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة أي أنها تدقيق تعاقدي، ويتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسييرية التي لها علاقة بمهمته، وعليه فوفقا للمادة (18) فإن الخبير المحاسب يقوم بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

2.3. مهام محافظ الحسابات: حسب المادة (22) يعد محافظ حسابات في مفهوم القانون 10-01 "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"،[3] وتتعدد المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات ونذكر منها ما يلي:

✓ **المهام الدائمة لمحافظ الحسابات:** حسب المادة (23) يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية:[4]

- يشهد بأن الحسابات السنوية التي تعدها المؤسسة منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة التي قامت بها، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- القيام بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين أو حاملي الحصص؛

[1] مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 1993/04/25، مرجع سابق، المواد 715 مكرر 8، 715 مكرر 9.
[2] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المواد 18،19،20.
[3] نفس المرجع، المادة 22.
[4] نفس المرجع، المواد 23، 24.

- إبداء الرأي في تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التابعة التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

وتجدر الإشارة إلى أنه حسب المادة (24) فإنه عندما تعد شركة أو هيئة حسابات مدعمة، يشهد محافظ الحسابات أيضا، أن الحسابات المدعمة صحيحة وذلك بناء على وثائق محاسبية أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهما.[1]

✓ **المهام الخاصة لمحافظ الحسابات:** وهي تتمثل فيما يلي:[2]

- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة؛
- مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها؛
- التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها؛
- المصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك؛
- التحقق فيما إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

✓ **اعداد تقارير تحويل شركات المساهمة:** يمكن لكل شركة مساهمة أن تتحول إلى شركة من نوع آخر وذلك بعد مرور سنتين على الأقل على تاريخ انشائها وإعداد ميزانية السنتين الماليتين واثبات موافقة المساهمين عليها، ويتم اتخاذ قرار التحويل بناء على تقرير محافظ الحسابات الذي يشهد أن رؤوس الأصول (الأصول الصافية) تساوي على الأقل رأس مال المؤسسة.[3]

✓ **التحقيق في الحصص المقدمة:** يحقق محافظو الحسابات المكلفون بتقرير الحصص خصوصا بأن مبلغ رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدمجة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس مال الشركة المدمجة أو مبلغ رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الاندماج، ويجري نفس هذا التحقق بالنسبة لرأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال.

✓ **اعداد تقارير الاندماج والانفصال:** يقدم مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة حسب الأحوال مشروع الاندماج أو الانفصال وملحقاته إلى محافظي الحسابات إن وجدوا لكل واحدة من الشركات المساهمة في هذه العملية قبل خمسة وأربعين يوما (45) على الأقل من انعقاد الجمعية العامة للشركاء أو المساهمين المدعوين للنظر في هذا المشروع، يضع ويقدم محافظو الحسابات لكل شركة ويساعدهم عند الاقتضاء خبراء يقومون باختيارهم، تقريرا عن طريق الاندماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة، ولأجل ذلك يمكن لمحافظي الحسابات الاطلاع على كافة المستندات المفيدة لدى كل شركة معينة، ويوضع تقرير محافظ الحسابات في المقر الرئيسي ويجعل تحت تصرف الشركاء أو المساهمين في ظرف خمسة (15) يوما السابقة لانعقاد الجمعية العامة المدعوة للنظر في مشروع الاندماج أو الانفصال.

---

[1] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 24.

[2] مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 1993/04/25، مرجع سابق، المادة 715 مكرر 4.

[3] نفس المرجع، المواد 715 مكرر 15، 715 مكرر 16.

4. أتعاب محافظ الحسابات: تعتبر الأتعاب من المسائل المهمة ويمكن التطرق إليها كما يلي:

1.4. المهام غير الخاضعة للسلم المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات: يتم تطبيق سلم الأتعاب الصادر في القرار المؤرخ 1994/11/07 على المهام العادية لمحافظ الحسابات والتي يحددها القانون باستثناء المهام الخاصة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين، ويتم تحديد هذه الأتعاب عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية أي المساهمين ومحافظ الحسابات وتتمثل هذه المهام حسب المادة (3) فيما يلي:[1]

- ✓ حالات اندماج أو انفصال المؤسسات؛
- ✓ إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- ✓ مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛
- ✓ أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة.

2.4. المؤسسات غير الخاضعة للسلم المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات: كما أنه لا يتم تطبيق هذا السلم على المؤسسات التابعة للأصناف المذكورة أدناه، والتي يتم تحديد مبلغ الأتعاب لهذا الصنف باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة ويبلغ هذا المبلغ إلى مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضوا فيها وتتمثل أصناف هذه المؤسسات فيما يلي:[2]

- ✓ المؤسسات المتخصصة في القرض؛
- ✓ شركات الاستثمار؛
- ✓ شركات البورصة؛
- ✓ صناديق المساهمة؛
- ✓ المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

وقد أضاف القرار المؤرخ في 2008/06/25 البنوك والمؤسسات المالية، شركات التأمين وشركات إعادة التأمين كمؤسسات لا يتم تطبيق هذا السلم على المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات.[3]

3.4. كيفية تحديد سلم الأتعاب: حسب المادة (4) من هذا القرار فإن سلم الأتعاب لمحافظ الحسابات يحدد على أساس العناصر الآتية:[4]

- ✓ المجموع الخام للميزانية السنوية ماعدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال كما حدده المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء (الحسابان رقم 75 و78)؛
- ✓ عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات؛
- ✓ مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات مضروبا في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج ابتداء من السنة المالية 1994، وقد حدد الحد الأقصى للأتعاب التي يمكن لمحافظ الحسابات الحصول عليها

[1] قرار مؤرخ في 1994/11/07، **يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 14، 1995، المواد 2،3.

[2] نفس المرجع، المادة 11.

[3] قرار مؤرخ في 2008/06/25، **يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 47، 2008، المادة 2.

[4] قرار مؤرخ في 1994/11/07، مرجع سابق، المواد 4، 7.

والمحددة وفقا لهذا السلم الملحق بهذا القرار، بمبلغ 2.250.000 دج لا تتضمن الرسوم والذي يطابق 4500 ساعة وذلك حسب المادة (7).

ويحدد القرار المؤرخ في 2006/12/06 والذي يعدل القرار المؤرخ في 1994/11/07 سلم أتعاب محافظي الحسابات كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-01): سلم أتعاب محافظي الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم وعائدات الاستغلال)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/ دج (*)
حتى أقل من 50 مليون دج	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من أقل 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى من 300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 800 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية بـ 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة.	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

(*) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج.

المصدر: قرار مؤرخ في 2006/12/06، **المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 4، 2007، ملحق القرار.

ومع صدور هذا القرار المؤرخ في 2006/12/16 تم تعديل سلم الأتعاب الصادر في 1994/11/07 حيث تم تخفيض الحد الأدنى للأتعاب من 80.000 دج إلى 40.000 دج، مع بقاء الشرائح الأخرى، والحد الأقصى للأتعاب كما هي في القرار السابق.

ويحدد جدول الأتعاب المطبق على مهام محافظي الحسابات عند قيامهم بأعمالهم باسم المؤسسة الأم أو المؤسسة الفرعية مبلغ الأتعاب كما يأتي:[1]

- ✓ عندما يكون محافظان أو أكثر للحسابات يعملان أو يعملون لمؤسسة نفسها، فان مبلغ أتعاب هؤلاء يساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة عشرين في المئة (20%)، ويتم الحصول على أتعاب كل محافظ للحسابات بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين؛
- ✓ عندما يكون محافظا للحسابات أو محافظين للحسابات في مؤسسة ما وهو كذلك محافظ للحسابات أو محافظين للحسابات في مؤسسة فرعية فهو يتقاضى أو هم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70% من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

4.4. طريقة دفع الأتعاب: لقد بينت المادة (8) طريقة دفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية، وذلك بناء على تقديم بيانات الأتعاب كالآتي:[2]

- ✓ 30% عند بداية الأعمال؛
- ✓ 20% عند تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة؛
- ✓ 30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير اثبات صحة الحسابات؛
- ✓ 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

5.4. تسوية الخلافات بين محافظ الحسابات والجهة الخاضعة للتدقيق: لقد أشارت المادة (12) على أنه يجب أن يسوى أي خلاف بين الأطراف تسوية ودية وفي حالة فشل ذلك يعرض على المحكمة المختصة إقليميا.[3]

6.4. الأعمال المنجزة قبل صدور القانون المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات: فيما يتعلق بالأعمال التي أنجزها محافظو الحسابات، قبل تاريخ نشر هذا القرار في الجريد الرسمية وتقاضوا عنها تسبيقات فحسب المادة (10) من هذا القانون تكون محل تسوية أتعاب وذلك حسب المقاييس الآتية:[4]

- ✓ المجموع الخام للميزانية السنوية مع زيادة عائدات الاستغلال لكل سنة من السنوات المالية المعنية؛
- ✓ عدد الساعات المحددة حسب قاعدة التناسب داخل حصة التوقيت المطابقة لمجموع الميزانية وعائدات الاستغلال.

تحدد تكاليف الساعات التي يجب تطبيقها على عدد الساعات كما يلي:

- 315 دج، عن السنوات المالية من 1988 إلى 1990؛
- 360 دج، عن السنوات المالية من 1991 إلى 1993؛

7.4. المصاريف التي ينفقها محافظ الحسابات عند إنجازه لمهامه: فيما يتعلق بهذه المصاريف فقد بينت المادة (9) أنه يتم التكفل بها ابتداء من السنة المالية 1994، ولا يتم دفع هذه المصاريف إلا في الحالات التي يبررها قانونا كبعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة ومقر محافظ الحسابات، وتتمثل هذه المصاريف فيما يلي:[5]

[1] قرار مؤرخ في 1994/11/07، مرجع سابق، المادة 6.
[2] نفس المرجع، المادة 8.
[3] نفس المرجع، المادة 12.
[4] نفس المرجع، المادة 10.
[5] نفس المرجع، المادة 9.

✓ ترد مصاريف النقل بناء على تقديم الأوراق الثبوتية، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد؛

✓ مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة في حدود ما يأتي:

- 1.500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد؛
- 80% من مجموع الساعات المخصصة.

5. مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات: حسب المادة (59) يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج،[1] ويتحمل محافظ الحسابات في الجزائر المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية بالإضافة إلى المسؤولية التأديبية ويمكن توضيح ذلك كالآتي:

1.5. المسؤولية المدنية: إن كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض، وتسقط دعوى التعويض بانقضاء خمس عشر (15) سنة من يوم وقوع الفعل الضار.[2]

وحسب المادة (60) يتحمل الخبير المحاسب أثناء ممارسة مهامه المسؤولية المدنية تجاه زبائنه وذلك عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء والتي تم ارتكابها أثناء ممارسة وظائفه،[3] وكما أشارت المادة (715) مكرر (14) إلى أن محافظي الحسابات لا يكونون مسؤولون مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/ أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها،[4] وفي حالة تعدد المسؤولين عن وقوع الضرر فحسب المادة (126) إذا تعدد المسؤولون عن فعل ضار كانوا متضامنين في التزامهم بتعويض الضرر، وتكون المسؤولية فيما بينهم بالتساوي إلا إذا عين القاضي نصيب كل منهم في الالتزام بالتعويض.[5]

2.5. المسؤولية التأديبية: تطبيقا لأحكام المادة (63) من القانون رقم 10-01 المؤرخ 2010/06/29 ولوضع فهم كامل للمسؤولية التأديبية والعقوبات المترتبة على وقوعها، يهدف هذا المرسوم التنفيذي الى تحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

وحسب المادة (2) يشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية، كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل اهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم عرض هذه الأخطاء المهنية المذكورة أمام لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها في المادة (5) من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، ووفقا للمادة (3) يعتبر الاجراء التأديبي مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.[6]

---

[1] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 59.

[2] قانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، مرجع سابق، المواد 124،133.

[3] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 60.

[4] مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 1993/04/25، مرجع سابق، المادة 715 مكرر 14.

[5] قانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، مرجع سابق، المادة 126.

[6] مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 2013/01/13، **يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 3، 2013، المواد 2،3،5.

تعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة وفقا لأحكام المادة (4) الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم واصدار العقوبات التأديبية، وتصنف الأخطاء المهنية والعقوبات التأديبية لها كما يأتي:[1]

✓ **الأخطاء من الدرجة الأولى:** وعقوبتها الإنذار فحسب المادة (6) تعد من الدرجة الأولى على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية:[2]

- تصريح بمراجع كاذبة؛
- تصريح بالانتماء الى مصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفهيا أو بأي شكل آخر بغرض الاخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد ازاحتهم؛
- نقص الاحترام اتجاه أحد الزملاء؛

✓ **الأخطاء من الدرجة الثانية:** وعقوبتها التوبيخ وحسب المادة (7) تعد من الدرجة الثانية على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية:[3]

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله؛
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها.

✓ **الأخطاء من الدرجة الثالثة:** وعقوبتها التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر فحسب المادة (8) تعد من الدرجة الثالثة على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية:[4]

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- عدم دفع الاشتراك المهني؛
- عدم اكتتاب تأمين مهني؛
- مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 2013/01/13، مرجع سابق، المواد.4،5.

[2] نفس المرجع، المادة 6.

[3] نفس المرجع، المادة 7.

[4] نفس المرجع، المادة 8.

- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

✓ **الأخطاء من الدرجة الرابعة:** وعقوبتها الشطب من الجداول وحسب المادة (9) تعد من الدرجة الرابعة على الخصوص الأخطاء المهنية الآتية:[1]

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- افشاء السر المهني؛
- اصدار اجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني؛
- يفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

وحسب المادة (10) تقوم لجنة التأديب والتحكيم بتحيين ملف المهنيين الذي تعرضوا لعقوبات تأديبية من الدرجتين الثالثة والرابعة، وحسب المادة (11) تحدد اجراءات وكيفيات متابعة الملفات المتعقلة بحالات التأديب والتحكيم في النظام الداخلي للجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة والموافق عليه من وزير المالية.[2]

3.5. المسؤولية الجزائية: حسب المادة (62) من القانون 10-01 فإن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يتحملون المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني،[3] ومثال ذلك:

✓ **الممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:** يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون، وكذلك من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة حسابات، أو شركة محاسبة أو أي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط هذه الصفات والتسميات.[4]

وتنص المادة (73) من نفس القانون على أنه يعاقب كل من يمارس مهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة إعادة هذه المخالفة يعاقب مرتكبها بالحبس لمدة تتراوح من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وأيضا بضعف الغرامة المنصوص عليها قانونا في حال ارتكاب المخالفة لأول مرة.[5]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 2013/01/13، مرجع سابق، المادة 9.

[2] نفس المرجع، المواد 10،11.

[3] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 62.

[4] نفس المرجع، المادة 74.

[5] نفس المرجع، المادة 73.

✓ **الموافقة عمدا على بيانات غير صحيحة:** وذلك عند الموافقة عمدا على معلومات وبيانات خاطئة مع العلم بمكامن الخطأ، وقد نصت المادة (825) من القانون التجاري على أنه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عند قيام محافظ (مندوب) الحسابات بمنح الموافقة عمدا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين؛

✓ **إعطاء معلومات كاذبة عن حالة المؤسسة وعدم كشف الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية:** فقد نصت المادة (830) من القانون التجاري أنه يعاقب بالسجن من سنة (1) إلى خمسة (5) سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل محافظ (مندوب) للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة المؤسسة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها.

✓ **إفشاء الأسرار المهنية:** وذلك عند قيام محافظ الحسابات بإفشاء أسرار تتعلق بالمؤسسة المدققة وسير أعمالها لأشخاص لا يخول لهم القانون الحصول على هذه المعلومات وقد نصت المادة (301) من قانون العقوبات في فقرتها الأولى على أنه يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 500 إلى 5.000 دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنون بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أساس أدلي بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك.

المطلب الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

ويقصد بها كل الهيئات التي نشأت بموجب القانون رقم 10-01 سنة 2010 والنصوص التطبيقية له سنة 2011، حيث تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وقد حلت هذه الهيئات محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

يمكن التطرق إلى المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين بالإضافة إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عبر تحديد تشكيلة كل هيئة والمهام التي تتولى القيام بها وكل ما يتعلق بحسن سيرها وأداء الدور المنوط بها وذلك كما يلي:

1. المجلس الوطني للمحاسبة :وهو الهيئة التي تقوم بتنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وقد تم تحديد تشكيلة هذا المجلس وأهم الوظائف والمهام التي يقوم بها، بالإضافة إلى طريقة تسييره، ويتمتع المجلس الوطني للمحاسبة بدور فاعل في مجال تسيير وتنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة.

1.1. نشأة المجلس الوطني للمحاسبة: أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، ونصت المادة (4) من القانون 10-01 على أنه يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية وتتولى هذه الهيئة مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وأيضا تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم هذا المجلس (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل ويتم تحديد باقي تشكيلية أعضاء المجلس عن طريق التنظيم.[1]

[1] قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المواد 4،5.

2.1. تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة: تطبيقا لأحكام القانون 10-01 فقد هدف المرسوم 11-24 إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، بالإضافة إلى تحديد قواعد سيره وغيرها من المهام التي يضطلع بها، وحسب المادة (2) يوضع المجلس تحت سلطة ورئاسة وزير المالية، أو ممثله ويتشكل المجلس من:[1]

- ✓ ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- ✓ رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- ✓ المدير العام للضرائب؛
- ✓ المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ✓ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ✓ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ✓ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ✓ ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ✓ ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ✓ ثلاثة (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم وزير المالية؛

و تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي.

3.1. مهام المجلس الوطني للمحاسبة: يتولى المجلس الوطني للمحاسبة القيام بالمهام التالية:

✓ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يتعلق بالاعتماد:** حسب المادة (10) يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام الآتية:[2]

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011، المادة 2.

[2] نفس المرجع، المادة 10.

- تنظيم ومراقبة النوعية المهنية؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

✓ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يتعلق بالتقييس المحاسبي:** حسب المادة (11) يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:[1]

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

✓ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يتعلق بتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:** حسب المادة (12) يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الآتية:[2]

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

4.1. المهام والصلاحيات داخل المجلس الوطني للمحاسبة: ويقصد بذلك مهام الهياكل المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

✓ **مهام رئيس المجلس:** حسب المادة (7) يتولى رئيس المجلس المهام الآتية:[3]

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية؛
- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

✓ **مهام الأمين العام:** حسب المادة (8) يقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس بالمهام الآتية:[4]

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المادة 11.
[2] نفس المرجع، المادة 12.
[3] نفس المرجع، المادة 7.
[4] نفس المرجع، المادة 8.

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على وزير المالية للتوقيع عليها؛
- ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

5.1. عهدة أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة وتسير أعماله: تنص المادة (3) على أنه يتم تعيين أعضاء المجلس بقرار من وزير المالية لمدة ست (6) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة في المادة (2)، وتجدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين (2)، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء، يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة، وحسب المادة (4) يمكن للمجلس الوطني للمحاسبة أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.[1]

وحسب المادة (13) يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات في إطار مهامه في مجال التقييس المحاسبي، وتشير المادة (14) على أنه يتم تزويد المجلس للقيام بمهامه بجميع المعلومات الضرورية لذلك، وتنص المادة (15) أنه من أجل ممارسة أعماله يجتمع المجلس في جمعية عامة مرتين على الأقل في السنة بناء على استدعاء رئيسه وتتخذ الآراء بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، ويتم نشر تقارير المجلس ودراساته وتحاليله وتوصياته بعد موافقة وزير المالية وذلك حسب المادة (16).[2]

6.1. الأمانة العامة للمجلس: حسب المادة (5) يزود المجلس بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام يساعده أربعة (4) مديري دراسات، وثمانية (8) رؤساء دراسات، وتماثل وظائف الأمين العام ومدير الدراسات ورئيس الدراسات على التوالي وظائف رئيس قسم ومدير ونائب مدير بالإدارة المركزية، وتنص المادة (6) على أنه يحدد تنظيم الأمانة العامة وسيرها بقرار مشترك بين وزير المالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.[3]

7.1. لجان المجلس الوطني للمحاسبة: تطبيقا لأحكام المادة (5) من القانون رقم 10-01 تنشأ لدى المجلس لجان متساوية الأعضاء، وحسب المادة (23) يتم تحديد تشكيلة هذه اللجان بقرار من وزير المالية،[4] وذلك كما يلي:

✓ **لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:** حسب المادة (18) تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية المهام التالية:[5]

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المواد 3، 4.
[2] نفس المرجع، المواد 13، 14، 15، 16.
[3] نفس المرجع، المواد 5،6.
[4] نفس المرجع، المادة 23.
[5] نفس المرجع، المادة 18.

- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

✓ **لجنة الاعتماد:** حسب المادة (19) تتولى لجنة الاعتماد المهام التالية:[1]

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

✓ **لجنة التكوين:** حسب المادة (20) تتولى لجنة التكوين المهام التالية:[2]

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف المجالات المحاسبية؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع الامتحانات؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

✓ **لجنة الانضباط والتحكيم:** حسب المادة (21) تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام التالية:[3]

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المادة 19.
[2] نفس المرجع، المادة 20.
[3] نفس المرجع، المادة 21.

- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهينين؛

✓ **لجنة مراقبة النوعية:** حسب المادة (22) تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام التالية:[1]

- إعداد طرق العمل في نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين: تطبيقا لأحكام المادة (14) من القانون رقم 10-01 المتضمن إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين،[2] ويهدف المرسوم رقم 11-25 لسنة 2011 إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره وهو ما سيتم التطرق إليه كما يلي:

1.2. تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: حسب المادة (3) يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ويقوم المجلس بتنسيق نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.[3]

2.2. المهام والصلاحيات داخل المصف الوطني للخبراء المحاسبين: ويقصد بذلك مهام الهياكل المكونة للمصف حيث يتحملون المسؤولية في القيام بتجسيد أهداف المصف الوطني للخبراء المحاسبين وذلك كما يلي:

✓ **مهام مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة (4) يكلف المجلس بالقيام بالمهام التالية:[4]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقدرة من طرف الجمعية العامة؛

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المادة 22.

[2] القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، مرجع سابق، المادة 14.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 7، 2011، المادة 3.

[4] نفس المرجع، المادة 4.

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات التكوين والتي لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من وزير المالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

✓ **مهام رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة (5) يقوم رئيس المجلس بالمهام التالية:[1]

- تمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة؛
- ضمان تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس؛
- ارسال مشروع جدول الأعمال لممثل وزير المالية وكل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس، وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له، يتولى مهامه عضو المجلس الذي له الأقدمية في المهنة.

✓ **مهام الأمين العام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة (6) يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل وزير المالية، بالإضافة إلى تسجيل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداولات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، وحسب المادة (8) توقع كل الوثائق الصادرة على المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام، وفي حالة غياب أحدهما يتم تعويضه بأمين الخزينة.[2]

✓ **مهام أمين خزينة المصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة (7) تتمثل مهام أمين خزينة المصف الوطني للخبراء المحاسبين فيما يلي:[3]

- يعتبر أمين الخزينة المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس؛
- ضمان تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك؛
- إعداد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية، ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية؛
- توقيع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس، وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام؛
- اعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصف الوطني للخبراء المحاسبين في نهاية كل سنة، على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

✓ **مهام ناظر المصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة (22) تنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ويكلف الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المادة 5.
[2] نفس المرجع، المادة 6.
[3] نفس المرجع، المادة 7.

المقفلة، وتتعارض وظيفة الناظر مع تلك المتعلقة بعضوية المجلس، كما أنه لا يمكن للناظر أن يحصل إلا على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته.[1]

3.2. العضوية وسير أعمال المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: ويقصد بذلك تحديد كيفيات اكتساب العضوية في مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

✓ **الترشح لعضوية المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة (9) يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة، ولا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس، ويمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع.[2]

وتشير المادة (10) إلى أنه لا يمكن للمترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.[3]

✓ **انتخاب أعضاء المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** أما فيما يتعلق بانتخاب أعضاء المجلس فقد أكدت المادة (11) أنه يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، ويشمل الأعضاء التسعة (9) المنتخبون الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون (6) حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.[4]

وحسب المادة (12) يتم انتخاب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشحه عند نهاية عهدته الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (3) سنوات.[5]

✓ **شغور المنصب في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، فحسب نص المادة (13) يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، وإذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم، وفي حالة شغور متزامن لمناصب ثلاثة (3) أعضاء، على الأقل، يستدعى الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستبدالهم، وينهي الأعضاء المنتخبون عهدة الأعضاء الذي استخلفوهم.[6]

✓ **المداولات وسير الأعمال داخل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة (14) لا تصح مداولات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه، وفي حالة عدم بلوغ الأغلبية يجري تصويت ثان في جلسة لاحقة

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المادة 22.
[2] نفس المرجع، المادة 9.
[3] نفس المرجع ، المادة 10.
[4] نفس المرجع، المادة 11.
[5] نفس المرجع، المادة 12.
[6] نفس المرجع، المادة 13.

تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان، وتكون أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت رئيس الجلسة مرجحا.[1]

وتشير المادة (15) إلى أنه لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال.[2]

✓ **تعيين متصرف مؤقت لتسيير الأعمال داخل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** حسب المادة (16) تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه وزير المالية لمدة محددة، ولا يمكن لهذا المتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة ولا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس، وعند انقضاء المدة يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من وزير المالية، ويتم تعيين المتصرف المؤقت في الحالات التالية:[3]

- استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداولات مما يؤدي إلى استحالة سير المجلس؛
- لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات.

4.2. نفقات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: تغطى نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين وذلك وفقا لأحكام المادة (17)، وتحدد الجمعية العامة سنويا وباقتراح من المجلس مبلغ الاشتراكات، حيث يجب على المهنيين التسديد الإجباري لمبلغ اشتراكاتهم فعدم التسديد قد يضع هؤلاء المهنيين تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب.[4]

وتجدر الإشارة إلى أن أعضاء المجلس يمارسون وظائفهم مجانا غير أنه يرخص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم وذلك حسب المادة (18).[5]

5.2. الجمعية العامة للمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: حسب المادة (19) يستدعى المهنيون المسجلون في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس وذلك أسبوعين (2) على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع، ويمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس (5/1) أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الأقل.[6]

وتشير المادة (20) إلى أنه يجب أن ترسل الاستدعاءات لحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية وتتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها إلى المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، بصفة فردية، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاث (3) يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ التصويت.[7]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المادة 14.
[2] نفس المرجع، المادة 15.
[3] نفس المرجع، المادة 16.
[4] نفس المرجع، المادة 17.
[5] نفس المرجع، المادة 18.
[6] نفس المرجع، المادة 19.
[7] نفس المرجع، المادة 20.

وحسب المادة (21) لا تصح مداولات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين على الأقل، وإذا لم يكتمل النصاب المطلوب يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداولاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين، كما يجب الإشارة أنه لكل عضو صوت واحد، وفي حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بوكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر ولا يمكن للعضو الواحد أن يمثل أكثر من عضو.[1]

3. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تطبيقا لأحكام المادة (14) من القانون 10-01 المتضمن إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فقد هدف المرسوم رقم 11-26 لسنة 27/06/2011، إلى تحديد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ومختلف الصلاحيات وقواعد التسيير وغيرها ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1.3. تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: حسب المادة (3) يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يقوم المجلس بتنسيق نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثليه لدى هذا المجلس.[2]

2.3. المهام والصلاحيات داخل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: ويقصد بذلك مهام الهياكل المكونة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

✓ **مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حسب المادة (4) تتمثل هذه المهام فيما يلي:[3]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- العمل على تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من وزير المالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، مرجع سابق، المادة 21.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 11-26 والصادر في 2011/06/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد 7، 2011، المادة 3.

[3] نفس المرجع، المادة 4.

✓ **مهام رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** تنص المادة (5) على أنه في حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له، يتولى مهامه عضو من المجلس الذي له أقدمية في المهنة، وتتمثل مهام رئيس المجلس فيما يلي:[1]

- تمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة؛
- يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس؛
- يرسل لممثل وزير المالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به، خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس.

✓ **مهام أمين العام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** تنص المادة (8) على أنه يتم توقيع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام وفي حالة غياب أحدهما، يتم تعويضه بأمين الخزينة وحسب المادة (6) يقوم الأمين العام للمجلس بالمهام الآتية: [2]

- تحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل وزير المالية؛
- تسجيل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الأعضاء الحاضرين أو ممثليهم في الاجتماع في سجل مداولات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

✓ **مهام أمين خزينة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حسب المادة (7) تتمثل مهام أمين الخزينة فيما يلي:[3]

- يعتبر أمين الخزينة هو المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس؛
- ضمان تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك؛
- إعداد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية؛
- يقوم مع الرئيس بتوقيع عمليات الدفع وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام؛
- يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، في نهاية كل سنة على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بالميزانية.

✓ **مهام ناظر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات** حسب المادة (22) تنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويكلف الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة، وتتعارض وظيفة الناظر مع تلك المتعلقة بعضوية المجلس، كما أنه لا يمكن للناظر أن يحصل إلا على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته.[4]

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-26 والصادر في 2011/06/27، مرجع سابق، المادة 5.
[2] نفس المرجع، المواد 6،8.
[3] نفس المرجع، المادة 7.
[4] نفس المرجع، المادة 22.

3.3. العضوية وسير الأعمال في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

✓ **الترشح لعضوية المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حسب المادة (10) لا يمكن للمترشح للانتخابات في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخابات في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتنص المادة (9) أنه يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة، ولا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس، ويمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفي أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع.[1]

✓ **انتخاب أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حسب المادة (11) يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، والأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا عاما وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.[2]

وحسب المادة (12) يتم انتخاب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهدته الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (3) سنوات.[3]

✓ **شغور منصب في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** لقد أشارت المادة (13) أنه في حالة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير، وإذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم، وفي حالة شغور متزامن لمناصب ثلاثة (3) أعضاء، على الأقل يستدعى الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة انتخابية لاستبدالهم وعليه ينهي الأعضاء المنتخبون عهدة الأعضاء الذي استخلفوهم.[4]

✓ **المداولات وسير أعمال المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** حسب نص المادة (14) لا تصح مداولات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه، وفي حالة عدم بلوغ الأغلبية يجرى تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان، وتكون أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت رئيس الجلسة مرجحا.[5]

كما أنه لا يمكن لعضو حسب المادة (15) أن يمثل أكثر من عضو في نفس جلسة اجتماعات المجلس، أو في كل جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال.[6]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-26 والصادر في 2011/06/27، مرجع سابق، المواد 9، 10.

[2] نفس المرجع، المادة 11.

[3] نفس المرجع، المادة 12.

[4] نفس المرجع، المادة 13.

[5] نفس المرجع، المادة 14.

[6] نفس المرجع، المادة 15.

✓ **تعيين متصرف مؤقت لتسيير الأعمال داخل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** قد تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه وزير المالية لمدة محددة وذلك حسب المادة (16)، فلا يمكن لهذا المتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة ولا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس، وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من وزير المالية ومن الحالات التي تؤدي إلى تعيين متصرف مؤقت:[1]

- استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداولات مما يؤدي إلى استحالة سير المجلس؛
- عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات.

4.3. نفقات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: حسب المادة (17) تغطى نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتحدد الجمعية العامة سنويا وباقتراح من المجلس مبلغ الاشتراكات، ويجب على المهنيين التسديد الإجباري لمبلغ اشتراكاتهم وإلا سيقعون تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب.[2]

وتنص المادة (18) على أن أعضاء المجلس يمارسون وظائفهم مجانا غير أنه يرخص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم.[3]

5.3. الجمعية العامة لمجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: حسب نص المادة (19) يستدعى المهنيون المسجلون في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس وذلك أسبوعين (2) على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع، ويمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس (5/1) أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل.[4]

وحسب نص المادة (20) ترسل الاستدعاءات لحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية وتتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها إلى المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بصفة فردية، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبلغ عن طريق إعلان في ثلاث (3) يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ التصويت.[5]

وتنص المادة (21) على أنه لا تصح مداولات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل، وإذا لم يكتمل النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداولاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين، كما أنه لكل عضو صوت واحد وفي حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بوكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر ولا يمكن للعضو الواحد أن يمثل أكثر من عضو.[6]

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-26 والصادر في 2011/06/27، مرجع سابق، المادة 16.

[2] نفس المرجع، المادة 17.

[3] نفس المرجع، المادة 18.

[4] نفس المرجع، المادة 19.

[5] نفس المرجع، المادة 20.

[6] نفس المرجع، المادة 21.

المبحث الثاني: منهجية إعداد الدراسة الميدانية

يتضمن هذا الجزء الإطار المنهجي للدراسة حيث سيتم تحديد المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، بالإضافة إلى المصادر التي تم الاعتماد عليها في جمع المعلومات، وتحديد الأدوات المناسبة المستخدمة لجمع هذه المعلومات، كما سيتم التعرف على مدى ثبات واتساق أداة الدراسة، وتحديد الأدوات الإحصائية التي سيتم الاستعانة بها من أجل الإجابة على الفرضيات المطروحة وتحليل إجابات المبحوثين.

المطلب الأول: المنهجية المتبعة وإعداد استبانة الدراسة

من أجل انجاز هذه الدراسة سيتم تحديد المنهجية التي سيتم اتباعها وشرح كيفية إعداد استبانة الدراسة والتي تعتبر من أهم مراحل الدراسة الميدانية حيث تم توزيعها على عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، ومن أجل إعدادها فقد تم القيام بالعديد من الخطوات التي تضمن الحصول على المعطيات اللازمة للقيام بالدراسة الميدانية.

1. منهجية الدراسة: قبل القيام بهذه الدراسة قام الباحث بتحديد المنهج المتبع لإنجازها بحيث لا يمكن القيام بأي دراسة والوصول إلى هدفها دون الاستعانة بمجموعة من القواعد والأساليب الهامة والتي تسهل تحقيق أهداف الدراسة، فالمنهج هو أسلوب للتفكير والتنفيذ يتم الاعتماد عليه لإنجاز البحوث والدراسات المختلفة، فهو يسمح بتنظيم الأفكار وتحليلها وعرضها للوصول إلى حقائق حول مختلف الظواهر موضوع الدراسة، وبالتالي يتضح لنا أهمية تحديد واختيار المنهج المتبع وضرورة اختياره بدقة عبر المعرفة العلمية لمناهج البحث العلمي.

وعليه فإن وجود قواعد وأساليب لإنجاز هذه الدراسات يسمح بتحديد طرق وإجراءات جمع البيانات وتحليلها، وبالتالي فإن تحديد المنهج المتبع بدقة سيسمح برسم الطريقة التي سيتم سلوكها للإجابة على أسئلة هذه الدراسة، وبناء على ذلك فقد تم استخدام المناهج التالية:

1.1. المنهج الاستقرائي: ويعتمد هذا المنهج على جمع البيانات والتي تسمح للباحث بتعميم النتائج، فهو أسلوب بحثي يتم استخدامه في تعميم نتائج الدراسة الخاصة على الدراسة العامة، بحيث أنه وفقا لهذا المنهج فإنه يتم البدء بالجزئيات للوصول منها إلى قوانين عامة، وعليه فالاستقراء هو كل استدلال ينتقل فيه الباحث من الخاص إلى العام، أي من الجزء إلى الكل.

2.1. المنهج الوصفي: اعتمد الباحث على المنهج الوصفي وذلك عند تحليل إجابات المبحوثين حول مختلف أبعاد هذه الدراسة، بعد إعطائها صفات رقمية.

3.1. المنهج التحليلي: اعتمد الباحث على المنهج التحليلي عند تفسير النتائج المتحصل عليها، وذلك عند تحليل اتجاهات المبحوثين حول محاور استبانة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل نتائج اختبار الفرضيات.

2. طرق جمع البيانات: اعتمد الباحث على نوعين من البيانات:

1.2. البيانات الأولية: بحيث تم استخدام أدوات معينة لجمع البيانات الأولية كتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة.

2.2. البيانات الثانوية: بحيث قام الباحث بمراجعة الكتب والدوريات ومختلف المنشورات المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تناولت موضوع معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية وأيضا معايير أدلة الإثبات ومختلف الدراسات التي تطرقت لجودة التدقيق الخارجي في إطار الاطلاع على مختلف الأبحاث والدراسات التي تسهم في إثراء هذه الدراسة، وأخذ فكرة تسمح بالتعرف على الأسس العلمية والطرق السليمة في إعداد مثل هذه الدراسات.

3. إعداد استبانة الدراسة: خلال هذه الدراسة قام الباحث بالاستعانة بإستبانة لجمع المعلومات والبيانات ومن أجل تصميم استبانة الدراسة في صورتها النهائية والتي تم توزيعها على مكاتب المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري فقد تم القيام بالإجراءات والخطوات التالية من أجل حسن تصميمها وضمان أن تؤدي الهدف الذي أعدت من أجله وتمثلت هذه المراحل والخطوات في الآتي:

✓ **مرحلة تحديد أهداف الدراسة:** وهي تعتبر المرحلة الأولى من مراحل إعداد الاستبانة والتي تمثلت في التعرف على طبيعة العلاقة بين معايير أدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي بوضوح ودقة، بحيث أنه إذا كان الهدف (الغرض من الدراسة) غامضا جاءت الاستبانة أيضا غامضة، حيث أنه لا يجب أن تعد الاستبانة قبل أن يتم تلخيص وتحقيق معرفة وفهم تام لغرض الدراسة واختيار العينة المناسبة لتحقيق هذا الهدف.

✓ **تحديد البيانات المطلوب جمعها:** وتتحدد بناء على أهداف الدراسة والتساؤلات التي تسعى للإجابة عليها وفروضها، ويعتبر تحديد نوعية وكمية البيانات المطلوب جمعها الخطوة الثانية بعد تحديد أهداف الدراسة مما يسمح بتحديد مدى أهمية البيانات التي تم جمعها في تحقيق أهداف الدراسة وحذف الأسئلة التي لا تفيد في تحقيقها، وأثناء تحديد البيانات التي تتضمنها استمارة الاستبانة تم الاطلاع على الاستبانات التي سبق إعدادها في بحوث ودراسات مماثلة لمراجعة الأسئلة المطروحة وتحسين ما قد يتراءى تحسينه منها أو إعادة صياغته ليخدم أغراض الدراسة.

✓ **إعداد الاستبانة في صورتها الأولية:** يمر إعداد استمارة الاستبانة في صورتها الأولية بعدة خطوات بدءا بإعداد رؤوس الموضوعات التي ستشملها الاستبانة بالاسترشاد بمتغيرات الدراسة، ثم كتابة الأسئلة حسب كل متغير من متغيرات الدراسة ومراعاة الاعتبارات المنهجية والصياغة في لغة هذه الأسئلة مع تحديد نوع الأسئلة المدرجة في استمارة الاستبانة من حيث المضمون والشكل حيث تم استخدام الأسئلة المغلقة والتي يجيب من خلالها كل فرد من عينة الدراسة بجواب واحد من بين الاختيارات المطروحة، بالإضافة إلى إدراج سؤال مفتوح يتيح للمبحوث تقديم إجابة حرة حول ما تم استجوابه، وخلال هذه المرحلة تم توزيع الاستبانة على بعض المحكمين المختصين بحيث قدموا نصائح وتوجيهات تتعلق بهذه الاستبانة.

✓ **الاختبار القبلي:** يعد الاختبار القبلي خطوة هامة تسبق إجراء الدراسة الميدانية على العينة الكاملة بحيث تم إجراء الاختبار القبلي على تسعة (9) من أفراد العينة لإمداد الباحث بالمعلومات وتطوير الاستبانة لتبدو بصورة أفضل، بالإضافة إلى معرفة الوقت المستغرق في عملية التوزيع ومعرفة احتمالات الرفض للإجابة على بعض الأسئلة، والحصول على أية ملاحظات أو تعليقات من المبحوثين حول قائمة الأسئلة والتي يمكن أن تكون مفيدة للباحث.

✓ **مراجعة الاستبانة وصياغتها في صورتها النهائية:** بعد اختبار استبانة الدراسة والأخذ بعين الاعتبار التوجيهات والإرشادات المقدمة من طرف الأساتذة المحكمين، ومراعاة نتائج الاختبار القبلي تم صياغة أسئلة الاستبانة في شكلها النهائي وإعادة توزيعها على العينة محل الدراسة.

4. الصعوبات التي واجهت الباحث أثناء إنجاز الدراسة الميدانية: تتمثل أهم الصعوبات التي واجهت الباحث أثناء الدراسة الميدانية فيما يلي:

- ✓ تشتت مجتمع الدراسة من حيث تواجد مكاتب المدققين الخارجيين في مناطق جغرافية مختلفة ومتباعدة؛
- ✓ عدم رغبة المبحوثين في الإجابة أو استكمال الأسئلة والإجابة عنها كاملة وذلك قد يعود لقلة الوعي لديهم بأهمية البحث العلمي؛
- ✓ الإجابة العشوائية على بعض الأسئلة والتي تتطلب من المبحوث أن يكون على قدر كبير من الاطلاع فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة؛
- ✓ الانتظار لمدة طويلة حتى استرجاع الاستبانة.

5. تصميم أقسام استبانة الدراسة. بعد عدة مراحل من الإعداد وإجراء التعديلات المطلوبة واللازمة تم تصميم هذه الاستبانة وأصبحت معدة للتوزيع على عينة الدراسة، ومن أجل تحقيق الهدف من إعدادها فقد تم تصميمها بشكل منظم وواضح، مما يسمح لأفراد العينة التي سيتم استجوابها من فهم الهدف من الاستبانة والإجابة عن الأسئلة المدرجة بشكل يخدم أهداف الدراسة، وقد صممت هذه الاستبانة في صورتها الأولية بعد الاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة سواء العربية أو الأجنبية وقد تم إعدادها على النحو التالي:

1.5. القسم الأول: خلال هذا القسم تم طرح أسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة، ويتكون هذا القسم من خمسة (5) أسئلة وهي:

- ✓ جنس كل فرد من أفراد العينة.
- ✓ الفئة العمرية لأفراد العينة.
- ✓ الوظيفة الحالية لأفراد العينة.
- ✓ عدد سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة.
- ✓ الشهادة المتحصل عليها بالنسبة لأفراد العينة.

2.5. القسم الثاني: ويتكون هذا القسم من أسئلة المحورين الرئيسيين لهذه الدراسة، ويتعلق المحور الأول بالمتغير المستقل "معايير أدلة الإثبات" والذي ينقسم إلى أربعة محاور يتعلق كل محور بـ"معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال" أما المحور الثاني فهو خاص بالمتغير التابع "جودة التدقيق الخارجي" ويضم ثلاثة محاور يتعلق كل محور بـ "التخطيط لعملية التدقيق، تنفيذ عملية التدقيق، إبداء الرأي حول القوائم المالية".

الجدول (04-02): محاور استبانة الدراسة

متغيرات الدراسة	الأبعاد (المحاور)	المجال	عدد الأسئلة
معايير أدلة الإثبات	معيار التأكيدات الخارجية	8-1	8
	معيار التصريحات الكتابية	15-9	7
	معيار الإجراءات التحليلية	22-16	7
	معيار استمرارية الاستغلال	29-23	7
المجموع			**29**
جودة التدقيق الخارجي	التخطيط لعملية التدقيق	42-30	13
	تنفيذ عملية التدقيق	54-43	12
	إبداء الرأي حول القوائم المالية	64-55	10
المجموع			**35**
المجموع العام			**64**

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول (04-02) أعلاه يتضح لنا بأن القسم الثاني من الاستبانة يتكون من محورين:

✓ **المتغيرات المستقلة**: ويتعلق هذا المحور بالمتغير المستقل أي معايير أدلة الإثبات ويضم 29 عبارة وذلك من العبارة 1 وحتى العبارة 29، مقسمة على أربعة أبعاد تمثل معايير أدلة الإثبات التي سيتم دراسة مدى مساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- **البعد الأول**: ويتمثل في "معيار التأكيدات الخارجية" ويضم 8 عبارات وذلك من العبارة 1 إلى 8.
- **البعد الثاني**: ويتمثل في "معيار التصريحات الكتابية" ويضم 7 عبارات وذلك من العبارة 9 إلى 15.
- **البعد الثالث**: ويتمثل في "معيار الإجراءات التحليلية" ويضم 7 عبارات وذلك من العبارة 16 إلى 22.
- **البعد الرابع**: ويتمثل في "معيار استمرارية الاستغلال" ويضم 7 عبارات وذلك من العبارة 23 إلى 29.

✓ **المتغيرات التابعة**: ويتعلق هذا المحور بالمتغير التابع جودة التدقيق الخارجي بحيث يتشكل من 35 عبارة مقسمة على ثلاثة محاور وأبعاد وذلك من العبارة 31 إلى العبارة 64 ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

- **البعد الأول**: ويتمثل في "التخطيط لعملية التدقيق" ويتشكل من 13 عبارة وذلك من العبارة 30 إلى 42.
- **البعد الثاني**: ويتمثل في "تنفيذ عملية التدقيق" ويتشكل من 12 عبارة وذلك من العبارة 43 إلى 54.
- **البعد الثالث**: ويتمثل في "إبداء الرأي حول القوائم المالية" ويتشكل من 10 عبارات وذلك من العبارة 55 إلى 64.

3.5. القسم الثالث: خلال هذا القسم تم إعطاء المجال للمدققين الخارجيين من أجل إبداء آراء أخرى حول الموضوع من خلال التجربة التي اكتسبوها خلال أدائهم لمهامهم وأعمالهم وبما يخدم موضوع الدراسة.

6. اختبار التوزيع الطبيعي والأدوات الإحصائية المستخدمة: بغرض تحديد الأدوات الإحصائية التي سيتم استخدامها في هذه الدراسة قام الباحث باختبار التوزيع الطبيعي، حيث أنه من خلال هذا الاختبار تم التعرف على الأدوات الإحصائية المناسبة بغرض إنجاز هذه الدراسة.

1.6. اختبار التوزيع الطبيعي: تم التأكد من خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي باستخدام معاملات الالتواء والتفلطح، حيث ترى بعض الدراسات الإحصائية أن معاملات الالتواء يجب أن تكون محصورة بين (-1، 1) ومعاملات التفلطح محصورة بين (-3، 3)، ويمثل الجدول التالي قيم اختبار الالتواء والتفلطح وذلك لكل محور من محاور الاستبانة والتي كانت كما يلي:

الجدول (04-03): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبانة

أجزاء الدراسة	معامل الالتواء (Skewness)	معامل التفلطح (Kurtosis)
معيار التأكيدات الخارجية	-0.832	-0.402
معيار التصريحات الكتابية	-0.959	-0.125
معيار الإجراءات التحليلية	-0.611	-0.497
معيار استمرارية الاستغلال	-0.795	-0.733
التخطيط لعملية التدقيق	-0.452	-0.635
تنفيذ عملية التدقيق	-0.950	0.401
إبداء الرأي في القوائم المالية	-0.970	0.037

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (04-03) والذي يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بالاعتماد على اختباري الالتواء والتفلطح، حيث انحصرت قيم الالتواء بين (0.611- و 0.970-)، بحيث يجب أن تكون ضمن المجال (1، -1)، أما فيما يتعلق بقيم التفلطح فقد انحصرت بين (0.401 و 0.733-) وهي تقع ضمن المجال (3،-3) وبالتالي نعتبر أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه يتم قبول فرضية اعتدالية بيانات محاور هذه الاستبانة واقترانها بالتوزيع الطبيعي.

2.6. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة قام الباحث بتحديد الأدوات والأساليب الإحصائية التي سيتم استخدامها خلال تحليل هذه الاستبانة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (Statistical Package for the Social Sciences V.20) مما يسمح في النهاية باختبار الفرضيات والتأكد من صحتها أو رفضها وقد تمثلت الأدوات الاحصائية المستخدمة فيما يلي:

✓ **مقاييس الإحصاء الوصفي (Statistiques Descriptives):** وتستخدم هذه المقاييس بشكل أساسي لأغراض وصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات، وترتيب متغيرات الدراسة حسب أهميتها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

- ✓ **اختبار معامل الالتواء (Skewness)**: وذلك من أجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
- ✓ **اختبار معامل التفلطح (Kurtosis)**: وذلك من أجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
- ✓ **معامل ارتباط ألفا–كرونباخ (Coefficient Alpha Cronbach)**: وذلك لمعرفة صدق وثبات فقرات أداة الدراسة.
- ✓ **معامل الارتباط بيرسون (Coefficient Corrélation Pearsons)**: تم استخدام هذا الاختبار لغرض تحديد مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الرئيسي لها.
- ✓ **اختبار T للعينات المستقلة (Test T Pour échantillons Indépendants)**: وذلك من أجل معرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المستجوبين حول متغيرات الدراسة والتي تعزى لاختلاف الجنس والعمر.
- ✓ **تحليل التباين الأحادي (One Way Anova)**: وذلك من أجل معرفة الفروقات في إجابات المبحوثين حول المتغيرات المستقلة والتابعة والتي تعزى للوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.
- ✓ **تحليل الانحدار البسيط (Régression Simple)**: وذلك لاختبار أثر كل بعد من أبعاد المتغير المستقل "معايير أدلة الإثبات" على المتغير التابع "جودة التدقيق الخارجي".
- ✓ **تحليل الانحدار المتعدد (Régression Multiple)**: وذلك لاختبار أثر كل أبعاد المتغير المستقل "معايير أدلة الإثبات" مجتمعة على المتغير التابع "جودة التدقيق الخارجي".

المطلب الثاني: ثبات وصدق استبانة الدراسة

خلال هذا الجزء سيتم معرفة مدى الاتساق الداخلي للعبارات المكونة لهذه الاستبانة والتحقق من دقة تمثيلها للمجتمع المدروس، وأيضا التأكد من مدى ثبات وصدق أداة الدراسة.

قبل الشروع في عملية تحليل نتائج الدراسة قام الباحث بالتأكد من الاتساق الداخلي لعبارات هذه الاستبانة، ومعرفة مدى ثبات وصدق أداة الدراسة ومدى تمثيلها للمجتمع المدروس، حيث أنه إذا تم إعادة توزيع هذه الاستبانة على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة فإن النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي تم الحصول عليها من العينة الأولى بحيث سيكون هناك استقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير.

1. الصدق الظاهري (التحكيم): وذلك عن طريق استعانة الباحث ببعض المحكمين والأساتذة المتخصصين للتأكد من ثبات أداة القياس وقد بلغ عددهم تسعة (9) محكمين للتحقق من مدى صلاحيتها، وقد قام الباحث بناء على رأي هؤلاء بإجراء التعديلات المطلوبة لتصبح الاستبانة في صورتها النهائية وصالحة للقياس.

2. اختبار الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور (المجال) الذي تنتمي إليه كل فقرة، ومن أجل هذا قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال بواسطة معامل الارتباط بيرسون وذلك كما يلي:

1.2. المحور الأول (معيار التأكيدات الخارجية): قام الباحث باختبار الاتساق الداخلي لعبارات هذا المحور (المجال) الأول كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-04): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الأول (معيار التأكيدات الخارجية)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الأول: يسمح الالتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بـ:			
1	الحصول على معلومات دقيقة حول معظم العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق.	0.759	0.00
2	طلب والحصول على المعلومات للمصادقة على شروط اتفاقيات أو عقود، أو معاملات بين المؤسسة وأطراف أخرى.	0.782	0.00
3	تتبع والرقابة على طلبات التأكيدات الخارجية والحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.	0.623	0.00
4	الحصول على معلومات حول صحة الأرصدة التي تتضمنها القوائم المالية.	0.635	0.00
5	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها بطريقة مباشرة مقارنة بالأدلة التي يتم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة أو بالاستنتاج.	0.818	0.00

6	الحصول على الردود الملائمة عبر اختيار وسيلة التواصل المناسبة سواء كانت ورقية أو الكترونية.	0.691	0.00
7	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية ودقيقة وذلك عندما يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة.	0.650	0.00
8	حسن تسيير التأكيدات الخارجية عبر متابعتها وتوجيهها للشخص المناسب مما يؤدي إلى الحصول على معلومات موثوقة.	0.683	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-04) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول (معيار التأكيدات الخارجية) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الأول ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

2.2. المحور الثاني (معيار التصريحات الكتابية): قام الباحث باختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الثاني وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-05): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثاني (معيار التصريحات الكتابية)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
	المحور الثاني: يسمح الالتزام بمعيار التصريحات الكتابية بـ:		
9	إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية الأدلة الأخرى عندما لا تقدم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة.	0.365	0.00
10	الحصول على الكشوف المعدة من طرف الإدارة للتأكد من دقتها وصحة حسابها.	0.909	0.00
11	دعم أدلة الإثبات الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية إذا رأى القائم بعملية التدقيق أنها ضرورية.	0.723	0.00
12	الحصول على تأكيدات من الإدارة تتعلق بأن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية كان بشكل مناسب.	0.880	0.00
13	الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم بشأن إعداد القوائم المالية.	0.916	0.00
14	الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم فيما يتعلق باكتمال المعلومات المقدمة.	0.915	0.00
15	إبلاغ القائم بأعمال التدقيق بجميع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي تعلم بها الإدارة.	0.483	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-05) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني (معيار التصريحات الكتابية) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الثاني ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

3.2. المحور الثالث (معيار الإجراءات التحليلية): قام الباحث باختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الثالث وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-06): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثالث (معيار الإجراءات التحليلية)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
	المحور الثالث: يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بـ:		
16	تحسين الفهم للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.	0.748	0.00
17	التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.	0.658	0.00
18	الكشف عن بعض المؤشرات أو علامات التحذير التي قد تعترض عمل المؤسسة.	0.846	0.00
19	تحديد اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.	0.369	0.00
20	تسهيل تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والتدقيق وجمع للأدلة المقنعة حولها.	0.713	0.00
21	مراقبة وتقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية.	0.721	0.00
22	معرفة الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها المؤسسة محل التدقيق.	0.435	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-06) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث (معيار الإجراءات التحليلية) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الثالث ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

4.2. المحور الرابع (معيار استمرارية الاستغلال): قام الباحث باختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الرابع وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-07): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الرابع (معيار استمرارية الاستغلال)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الرابع: يسمح الالتزام بمعيار استمرارية الاستغلال بـ:			
23	كشف الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة عبر تحديد ومعرفة الأخطاء وحالات التضليل واخفاء الحقائق التي قد تمارسها الإدارة.	0.386	0.00
24	قياس مدى فعالية المؤسسة في استخدام مواردها المالية.	0.936	0.00
25	تحديد ومعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة محل التدقيق.	0.894	0.00
26	إعطاء إخطار للتصرف مع الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة وتجنيبها مخاطر الإفلاس والتصفية.	0.912	0.00
27	اتخاذ إجراءات احترازية من أجل مواجهة الصعوبات المالية المحتملة وغيرها.	0.928	0.00
28	تقويم خطط الإدارة المستقبلية وفيما يتعلق بتقديرها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة تلك الخطط من الوضع وهل هي مجدية في تلك الظروف.	0.764	0.00
29	جمع أدلة إثبات مناسبة تسمح باكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الملزمة.	0.796	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-07) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الرابع (معيار استمرارية الاستغلال) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الرابع ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

5.2. المحور الخامس (التخطيط لعملية التدقيق): قام الباحث باختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) الخامس وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-08): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الخامس (التخطيط لعملية التدقيق)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور الخامس: يقوم المدقق الخارجي عند مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بـ:			
30	التأكد من صحة تعيينه مدققا لحسابات المؤسسة والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذه بنهاية	0.614	0.00

	مهامه.		
31	التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حقه في الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وطلب الإيضاحات الضرورية لضمان عدم تضييق نطاق ممارسته لأعماله.	0.421	0.00
32	تشكيل فريق تدقيق والإشراف عليه عبر تخصيص وتقسيم الأعمال على المساعدين وتحقيق الإشراف المناسب عليهم.	0.601	0.00
33	الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها.	0.574	0.00
34	فحص ودراسة النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة سواء كان دفتريا أم آليا.	0.716	0.00
35	الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة من أجل التعرف على المركز المالي للمؤسسة والتحليل المبدئي للقوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.	0.724	0.00
36	الاتصال بالمدقق الخارجي السابق من أجل معرفة مسبقة للمشكلات التي قد تواجهه أثناء قيامه بعمله وفحص أي تحفظات وردت بتقارير السنوات السابقة.	0.535	0.00
37	التعرف على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.	0.501	0.00
38	فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية بغرض التعرف على أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة والاطلاع على الإقرارات والتصريحات الضريبية لها للاقتناع بكفاية الاقتطاعات للضريبة ودقة حسابها.	0.785	0.00
39	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل الشروع في عملية التدقيق من أجل توفير معرفة بالمؤسسة وسير الأعمال بها لإعداد برنامج تدقيق ملائم وينسجم مع مختلف الظروف السائدة بها.	0.692	0.00
40	استخدام إجراءات محددة لاكتشاف العناصر غير العادية عند التخطيط لعملية التدقيق لتحديد أماكن الخطر المحتملة وتقييم مخاطر إمكانية حدوث أخطاء أو غش متعمد.	0.698	0.00
41	الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي بغرض التعرف على مكامن التحريفات والأخطاء والتركيز عليها خلال مراحل التدقيق المختلفة.	0.693	0.00
42	تحديد برنامج تدقيق يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة أو أحداث غير متوقعة ومعرفة الخطوات اللاحقة بنهاية كل مرحلة.	0.603	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-08) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الخامس (التخطيط لعملية التدقيق) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور الخامس ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

6.2. المحور السادس (تنفيذ عملية التدقيق): قام الباحث باختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) السادس وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-09): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السادس (تنفيذ عملية التدقيق)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور السادس: يقوم المدقق الخارجي عند تنفيذ عملية التدقيق بـ:			
43	اعداد مجموعة من الاختبارات التي تطبق على القوائم المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بين بنودها وحساباتها لاكتشاف البنود غير العادية والأخطاء التي قد تتضمنها هذه القوائم.	0.424	0.00
44	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم والمنظم للعمليات، وإعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة وضعف.	0.826	0.00
45	الاستعانة خلال ممارسته لمهامه بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.	0.364	0.00
46	جمع إثباتات وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة من أجل الخروج برأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة.	0.423	0.00
47	اكتشاف مدى معقولية التقديرات والسياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية.	0.671	0.00
48	التأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية والثبات في تطبيقها.	0.787	0.00
49	أداء اختبارات تفاصيل الأرصدة لبعض الحسابات وفحص المستندات القائمة التي تؤيد العمليات الاقتصادية لأحد هذه الأرصدة.	0.679	0.00
50	اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية واعادة الاحتساب لاكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتحريفات.	0.846	0.00
51	اكتشاف الحالات التي قد تقوم فيها المؤسسة بأعمال وأساليب تهدف من خلالها إلى تضخيم أو تقليص الأرباح السنوية.	0.411	0.00
52	كشف حالات الفشل المالي التي قد تواجه المؤسسة وتهدد استمرارها في ممارسة نشاطها.	0.694	0.00
53	التأكد من الدعاوى القضائية التي تواجه المؤسسة لمعرفة مدى تأثيرها على استمرارية المؤسسة في ممارسة نشاطها.	0.651	0.00
54	توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل وجميع الأدلة والقرائن التي تم جمعها بغرض إظهار ما قام به من عمل، وتوفير الدليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص.	0.674	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-09) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور السادس (تنفيذ عملية التدقيق) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور السادس ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

7.2. المحور السابع (إبداء الرأي حول القوائم المالية): قام الباحث باختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور (المجال) السابع وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-10): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السابع (إبداء الرأي حول القوائم المالية)

	السؤال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
المحور السابع: يقوم المدقق الخارجي عند مرحلة إبداء الرأي حول القوائم المالية بـ:			
55	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة.	0.648	0.00
56	توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية وتنبيه جميع الأطراف المستخدمة لها للمخاطر التي قد تتضمنها هذه القوائم.	0.749	0.00
57	رفع جودة المعلومات المالية لضمان تقديم قوائم مالية تحوي المعلومات الكافية بما يمكن مستخدميها من تتبع ومراقبة وضعية المؤسسة بشكل دقيق.	0.590	0.00
58	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أجل الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة واضحة لقرائها ولا تقبل التأويل أو التمويه.	0.711	0.00
59	الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره حسب الوقت والمدة المحددة.	0.805	0.00
60	فحص القوائم المالية عند المراحل النهائية للتدقيق وفقا لأساليب احصائية ودراسة العلاقات بين مختلف البنود والحسابات لضمان دقتها.	0.822	0.00
61	عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات والتقرير باستقلالية تامة عن كل الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال أدائه لمهامه والتعبير عن رأيه بموضوعية تامة.	0.709	0.00
62	ضمان اصدار القوائم المالية في أجلها وبدون تأخر والسهر على ضمان تقديمها في أوانها.	0.511	0.00
63	مقارنة القوائم المالية للفترة الحالية بقوائم الفترات السابقة لملاحظة البنود والحسابات التي قد تطرأ عليها تغيرات غير عادية.	0.527	0.00
64	الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية.	0.746	0.00

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-10) يتضح أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور السابع (إبداء الرأي حول القوائم المالية) والمحور ككل، دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبذلك نعتبر عبارات المحور السابع ذات مصداقية لما وضعت لقياسه.

3. اختبار الثبات بالاعتماد على معامل ألفا–كرونباخ: قام الباحث بالتأكد من صدق وثبات الاستبانة المستخدمة خلال هذه الدراسة، ومعرفة مدى ملائمة فقراتها لأغراض التحليل، وذلك بالاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Coefficient Alpha Cronbach) من أجل قياس مدى الاتساق والتناسق في إجابة الأفراد المستجوبين، وتمثل القيمة 0.60 أي 60% الحد الأدنى لهذا المعامل، ويدل ارتفاع قيمة المعامل على ارتفاع درجة الثبات، وبالمقابل فإن القيم الأقل من 60% فهي تدل على عدم صدق الأداة المستخدمة، وعليه فقد تم القيام باختبار الثبات بالنسبة لكل محور من محاور الاستبانة ثم القيام باختبار للاستبانة ككل ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

1.3. معامل الارتباط ألفا–كرونباخ لعبارات كل محور من محاور استبانة الدراسة: يمثل الجدول التالي قيمة اختبار الصدق والثبات لكل محور من محاور الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ:

الجدول (04–11): معامل الارتباط لعبارات كل محور من محاور استبانة الدراسة

محاور (أبعاد) الدراسة	عدد العبارات لكل محور (بعد)	معامل الثبات
معيار التأكيدات الخارجية	8	0.854
معيار التصريحات الكتابية	7	0.867
معيار الإجراءات التحليلية	7	0.753
معيار استمرارية الاستغلال	7	0.907
التخطيط لعملية التدقيق	13	0.845
تنفيد عملية التدقيق	12	0.854
إبداء الرأي في القوائم المالية	10	0.873

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (04–11) والذي يبين معاملات الارتباط والخاصة بكل محور من محاور استبانة الدراسة نلاحظ أن معامل الارتباط لكل أبعاد ومحاور أداة الدراسة أكبر من الدرجة الدنيا والمحددة بـ 0.60 وبالتالي يمكننا اعتبار أن أداة الدراسة اتسمت بثبات وصدق داخلي جيد يمكن الباحث من القياس السليم.

2.3. معامل الارتباط ألفا–كرونباخ لاستبانة الدراسة: يمثل الجدول التالي قيمة اختبار الصدق والثبات لاستبانة الدراسة ككل باستخدام معامل ألفا كرونباخ:

الجدول (04–12): اختبار معامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات استبانة الدراسة

عدد الفقرات	اختبار ألفا كرونباخ
64 فقرة	0.928

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول (04–12) فقد بلغت قيمة معامل ألفا–كرونباخ 0.928 أي 92.8%، وهي قيمة مرتفعة وأكبر من الحد الأدنى 60% مما يدل على الثبات الجيد لاستبانة الدراسة، وعليه نتأكد من صدق الأداة المستعملة في هذه الدراسة.

المطلب الثالث: تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

تعتبر الخصائص الشخصية لعينة الدراسة من الأمور الهامة وهذا حتى يتم معرفة خصائص المهنيين الممارسين لمهام التدقيق الخارجي، وعليه سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفيا عبر استخدام التكرارات، والنسب المئوية للتعرف على البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

يمكن التطرق إلى الخصائص الشخصية لعينة الدراسة عبر التعرف أولا على مجتمع الدراسة والعينة التي تم الحصول منها على الإجابات التي تتعلق باستبانة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل الخصائص الشخصية لهذه العينة والتي تتمثل في الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي وذلك كما يلي:

1. عينة ومجتمع الدراسة: قبل البدء بهذه الدراسة قام الباحث بتحديد مجتمع وعينة الدراسة، حيث أنه من أجل الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة يجب تحديد المجتمع الذي ينسجم مع الدراسة قيد الإنجاز وعليه يمكن تحديد مجتمع وعينة الدراسة كما يلي:

1.1. مجتمع الدراسة: بما أن المدققين الخارجيين هم من يمارسون مهنة التدقيق الخارجي فقد حدد مجتمع الدراسة بالمدققين الخارجيين والذين يتوفرون على إجازة خبير محاسب ومحافظ حسابات بحيث يتمتعون بحق ممارسة هذه المهنة في مكاتب فردية أو جماعية وذلك حسب الجدول الوطني الذي يصدره المجلس الوطني للمحاسبة سنويا والذي يقدم الأفراد الممارسين لمهنة التدقيق الخارجي بصفة الممارس كخبير محاسب أو محافظ حسابات.

2.1. عينة الدراسة: لدواعي تشتت مجتمع الدراسة عبر التراب الوطني فإنه كان من الأفضل تحديد عينة لإتمام هذه الدراسة بشكل دقيق ومنسجم حيث تم تحديدها وحصرها في المدققين الخارجيين (مكاتب التدقيق) الذين يمارسون أعمالهم بالشرق الجزائري، ويبين الجدول (04-13) الاستبانات التي تم توزيعها وتلك التي تم استرجاعها بالإضافة إلى الاستبانات التي تم استبعادها، ويوضح الجدول أيضا الاستبانات الصالحة للاستخدام في هذه الدراسة، والاستبانات الإلكترونية المستخدمة ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

الجدول (04-13): الاستبانات المستخدمة في الدراسة

	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	الاستبانات غير الصالحة للاستخدام	الاستبانات المستخدمة
الاستبانات الورقية	92	67	8	59
الاستبانات الالكترونية	35	/	/	35
المجموع	127	67	8	94

المصدر: من إعداد الباحث.

انطلاقا من الجدول (04-13) فقد تم توزيع 92 استبانة على مكاتب الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بولايات بسكرة، باتنة، قسنطينة وقد تم استرجاع 67 استبانة، في حين كان عدد الاستبانات غير الصالحة للعمل بسبب عدم قيام المبحوثين باستكمال الإجابة وغيرها من الأسباب ثمانية (8) استبانات، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للعمل

59 استبانة، في حين تم استقبال 35 رد فيما يتعلق بالاستبانات الإلكترونية، وبالتالي فقد بلغ عدد الاستبانات الورقية والإلكترونية الصالحة للعمل 94 استبانة.

2. تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة: سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفيا عبر استخدام التكرارات، والنسب المئوية للتعرف على البيانات الشخصية لعينة الدراسة.

1.2. توزيع عينة الدراسة وفقا للجنس: ويوضح الجدول (04-14) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وذلك كما يلي:

الجدول (04-14): توزيع عينة الدراسة وفقا الجنس

الجنس	التكرارات	النسب المئوية (%)
ذكر	88	%93.62
أنثى	6	%6.38
المجموع	94	%100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (04-14) يتضح لنا أن ما يمثل نسبة 93.62 % من عينة الدراسة ذكور بينما الباقي أي 6.38 % إناث ويعود ذلك إلى أن القوى العاملة في مجال التدقيق الخارجي في الجزائر هم ذكور.

2.2. توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر: ويوضح الجدول (04-15) توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر وذلك كما يلي:

الجدول (04-15): توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية (%)
31-40 سنة	9	%9.57
41-50 سنة	38	%40.43
أكثر من 50 سنة	47	%50.00
المجموع	94	%100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (04-15) تتكون عينة الدراسة من ما نسبته 9.57 % أفرادا أعمارهم ما بين 31-40 سنة، في حين تمثل نسبة 40.43 % أفرادا تتراوح أعمارهم ما بين 41-50 سنة، بينما تمثل نسبة 50 % من عينة الدراسة أفرادا أعمارهم أكثر من 50 سنة، ويشير هذا إلى أن معظم فئات العينة من الفئات العمرية الكبيرة سنا وذلك بافتراض أن مهنة التدقيق الخارجي تحتاج إلى توفر الخبرة وعدد من السنوات من مزاولة المهنة لاكتساب القدرة والكفاءة على القيام بمهام التدقيق المختلفة.

3.2. توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة: ويوضح الجدول (04-16) توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة وذلك كما يلي:

الجدول (04-16): توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسب المئوية (%)
خبير محاسب	5	%5.32
محافظ حسابات	89	%94.68
المجموع	94	%100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (04-16) تمثل نسبة 5.32 % أفرادا وظائفهم الحالية خبير محاسب، في حين تمثل نسبة 94.68 % أفرادا وظائفهم الحالية محافظ حسابات، وهذا يدل على أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بالتدقيق ولهم مستويات وظيفية تؤهلهم للإجابة على أسئلة هذه الاستبانة.

4.2. توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية: ويوضح الجدول (04-17) توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية وذلك كما يلي:

الجدول (04-17): توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية (%)
أقل من 5 سنوات	10	%10.64
من 5 إلى 10 سنوات	19	%20.21
من 11 إلى 15 سنة	30	%31.92
أكثر من 15 سنة	35	%37.23
المجموع	94	%100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (04-17) تمثل نسبة 10.64 % أفرادا لديهم خبرة مهنية أقل من 5 سنوات، وكانت نسبة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة من 5 إلى 10 سنوات 20.21 %، أما نسبة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة من 11 إلى 15 سنة فبلغت 31.92 %، وتمثل نسبة 37.23 % الأفراد الذين يتمتعون بخبرة مهنية تفوق 15 سنة، ويشير هذا إلى أن الدراسة اشتملت على أفراد لهم الخبرة الكافية والقدرة العلمية على ممارسة أعمال التدقيق، كما أن فتح مكتب تدقيق يحتاج إلى سنوات من الخبرة العملية.

5.2.توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي: ويوضح الجدول (04-18) توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي وذلك كما يلي:

الجدول (04-18): توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

سنوات الخبرة	التكرارات	النسب المئوية (%)
ليسانس	65	%69.15
ماجيستير	16	%17.02
دكتوراه	3	%3.19
شهادات أخرى	10	%10.64
المجموع	94	%100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (04-18) يتضح أن 69.15 % من عينة الدراسة يحملون شهادة الليسانس، في حين أن 17.02 % من عينة الدراسة يحملون شهادة الماجستير، بينما تمثلت نسبة الأفراد المستجوبون والذين يحملون شهادة الدكتوراه 3.19 %، ومثلت نسبة 10.64 % الأشخاص الذين يحملون شهادات أخرى، وبذلك يتضح أن هناك تنوع في الشهادات المهنية للأشخاص المبحوثين مما يعزز الإجابات المتحصل عليها.

المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة

سيقوم الباحث بتحليل اتجاهات إجابات المبحوثين حول المحاور السبعة التي تم إدراجها في استبانة الدراسة، كما تم اختبار لفرضيات الدراسة وكتابة معادلة الانحدار لكل فرضية من هذه الفرضيات.

المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة

من أجل جمع البيانات الميدانية من مجتمع الدراسة تم تصميم استبانة يتم من خلالها جمع هذه البيانات وفي هذا الجزء سيقوم الباحث بتحليل إجابات المدققين الخارجيين حول العبارات المقدمة لهم ضمن هذه الاستبانة، وقد تم استخدام أدوات الإحصاء الوصفي كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل هذه الإجابات.

بغرض قياس درجة موافقة المدققين الخارجيين على مضمون فقرات الاستبانة فقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي (Likert) (قد يكون هذا المقياس ثلاثي، خماسي، سباعي) والذي يتشكل من خمس إجابات وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-19): مقياس الإجابة على فقرات الاستبانة

الإجابات	القيم
موافق تماما	5
موافق	4
محايد	3
معارض	2
معارض تماما	1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة.

انطلاقا من الجدول (04-19) فإنه يمكننا تحديد المستوى الموافق لإجابات المبحوثين، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي والذي يتشكل من خمسة خيارات متدرجة من 1 إلى 5، حيث يقوم المبحوث باختيار جواب واحد فقط من بين خمسة اقتراحات للإجابة على كل فقرة من فقرات الاستبانة.

بالإضافة إلى ما تم ذكره أعلاه في الجدول (04-19) فإنه يمكننا تحديد مجال المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين بغرض معرفة اتجاه إجابة أفراد العينة وذلك كما يلي:

(**الحد الأعلى- الحد الأدنى**)/ **عدد القيم**= (**5-1**)/**5**=**0.8** وعليه تصبح فئات التقييم محدد بالمجالات التالية:

التقييم الأول- ضعيف جدا: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [1، 1.8]وتعني أن رفض العبارة يكاد يكون مطلقا.

التقييم الثاني- ضعيف: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [1.8، 2.6]وتعني أن هناك رفض نسبي لصحة العبارة.

التقييم الثالث–متوسط: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [2.6، 3.4] وتعني إما أن نصف المستوجبين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها أو أن الجميع بقي على الحياد.

التقييم الرابع–حسن: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال[3.4، 4.2]وتعني أن هناك قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

التقييم الخامس– جيد: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [4.2، 5] وتعني أن القبول يكاد يكون مطلق لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

وانطلاقا مما سبق ذكره يمكننا تحديد مجال المتوسط الحسابي والمستوى الموافق لكل مجال وبالتالي يمكننا تحديد اتجاه إجابة أفراد العينة حول كل فقرة من فقرات استبانة الدراسة واتجاه الإجابة حول كل محور من محاور الدراسة وذلك كما يوضحه الجدول (04-20):

الجدول (04–20): مقياس ليكرت الخماسي

مجال المتوسط الحسابي	المستوى الموافق له	اتجاه إجابة أفراد العينة
من 0 إلى 1.79	ضعيف جدا	رفض العبارة يكاد يكون مطلقا.
من 1.80 إلى 2.59	ضعيف	رفض نسبي لصحة العبارة.
من 2.60 إلى 3.39	متوسط	نصف المستوجبين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها أو أن الجميع بقي على الحياد.
من 3.40 إلى 4.19	حسن	قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المستجوبين.
من 4.20 إلى 5.00	جيد	القبول يكاد يكون مطلق لصحة العبارة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة.

1. المحور الأول (معيار التأكيدات الخارجية): تضمن هذا المحور ثمانية (8) عبارات تناولت معيار التأكيدات الخارجية، وقد قام الباحث باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04–21): اتجاهات الآراء حول معيار التأكيدات الخارجية

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الأول: يسمح الالتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بـ:					
1	الحصول على معلومات دقيقة حول معظم العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق.	3.372	1.639	8	متوسط
2	طلب والحصول على المعلومات للمصادقة على شروط اتفاقيات أو عقود، أو معاملات بين المؤسسة وأطراف أخرى.	3.648	1.570	6	حسن

3	تتبع والرقابة على طلبات التأكيدات الخارجية والحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.	3.542	1.528	7	حسن
4	الحصول على معلومات حول صحة الأرصدة التي تتضمنها القوائم المالية.	4.340	1.178	2	جيد
5	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها بطريقة مباشرة مقارنة بالأدلة التي يتم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة أو بالاستنتاج.	4.148	1.421	3	حسن
6	الحصول على الردود الملائمة عبر اختيار وسيلة التواصل المناسبة سواء كانت ورقية أو الكترونية.	3.670	1.674	5	حسن
7	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية ودقيقة وذلك عندما يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة.	4.393	1.228	1	جيد
8	حسن تسيير التأكيدات الخارجية عبر متابعتها وتوجيهها للشخص المناسب مما يؤدي إلى الحصول على معلومات موثوقة.	4.031	1.417	4	حسن
المحور الأول		**3.893**	**1.032**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-21) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.372 و 4.393) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.178 و 1.674)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية ودقيقة وذلك عندما يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.393 و 1.228)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن استخدام التأكيدات الخارجية في الحصول على أدلة ما ومعلومات حول بنود وعمليات معينة من أطراف من خارج المؤسسة يسمح بالحصول على أدلة قوية يتمتع من يقدمها بالاستقلالية وعدم التحيز، وذلك أفضل مقارنة باستخدام الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**الحصول على معلومات دقيقة حول معظم العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.372 و 1.639) بحيث يرى القائمون بأعمال التدقيق أن التأكيدات الخارجية قد لا تؤدي إلى الحصول على كافة المعلومات حول جميع العمليات وإنما يجب دائما الاستعانة بمصادر المعلومات المتعددة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها من أجل تكوين فكرة واضحة وجمع أدلة كافية حول كل عملية قامت بها المؤسسة المدققة.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول معيار التأكيدات الخارجية هو 3.893 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 1.032، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير معيار التأكيدات الخارجية، فكلما كانت قيمة

الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير معيار التأكيدات الخارجية، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 1.032 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمعيار التأكيدات الخارجية، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الأول والمتعلق بمعيار التأكيدات الخارجية بحيث كان المتوسط الحسابي 3.893.

2. المحور الثاني (معيار التصريحات الكتابية): تضمن هذا المحور سبعة (7) عبارات تناولت معيار التصريحات الكتابية، وقد قام الباحث باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-22): اتجاهات الآراء حول معيار التصريحات الكتابية

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الثاني: يسمح الالتزام بمعيار التصريحات الكتابية بـ:					
9	إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية الأدلة الأخرى عندما لا تقدم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة.	4.319	1.288	1	جيد
10	الحصول على الكشوف المعدة من طرف الإدارة للتأكد من دقتها وصحة حسابها.	3.936	1.472	5	حسن
11	دعم أدلة الإثبات الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية إذا رأى القائم بعملية التدقيق أنها ضرورية.	4.010	1.395	3	حسن
12	الحصول على تأكيدات من الإدارة تتعلق بأن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية كان بشكل مناسب.	3.968	1.440	4	حسن
13	الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم بشأن إعداد القوائم المالية.	3.914	1.471	6	حسن
14	الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم فيما يتعلق باكتمال المعلومات المقدمة.	3.861	1.499	7	حسن
15	إبلاغ القائم بأعمال التدقيق بجميع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي تعلم بها الإدارة.	4.297	1.310	2	جيد
	المحور الثاني	**4.044**	**1.054**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول رقم (04-22) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (3.861 و 4.319) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.288 و 1.499)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**إعادة تقييم نزاهة الإدارة و تقييم أثر ذلك على مصداقية الأدلة الأخرى عندما لا تقدم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.319 و 1.288)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة، حيث أن استخدام معيار التصريحات الكتابية يسمح بإعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية الأدلة الأخرى التي جمعها القائم بأعمال التدقيق، وذلك عندما لا تقدم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة مما سيضطره إلى جمع أدلة أكثر والتأكد من دقة الأدلة التي قام بجمعها وذلك بعد حصوله على مؤشرات بعدم نزاهة الإدارة، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم فيما يتعلق باكتمال المعلومات المقدمة**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.861 و 1.499) بحيث يرى القائمون بأعمال التدقيق أنه لا يمكن الاعتماد على تصريحات وإقرارات الإدارة فيما يخص اكتمال المعلومات المقدمة إليهم وذلك أن الإدارة قد تتعمد إخفاء بعض العمليات والأحداث وبالتالي عدم إعلامهم بها.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول معيار التصريحات الكتابية هو 4.044 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 1.054، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير معيار التصريحات الكتابية، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير معيار التصريحات الكتابية، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 1.054 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمعيار التصريحات الكتابية، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الثاني والمتعلق بمعيار التصريحات الكتابية بحيث كان المتوسط الحسابي 4.044.

3. المحور الثالث (معيار الإجراءات التحليلية): تضمن هذا المحور سبعة (7) عبارات تناولت معيار الإجراءات التحليلية، وقد قام الباحث باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-23): اتجاهات الآراء حول معيار الإجراءات التحليلية

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الثالث: يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بـ:					
16	تحسين الفهم للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.	3.766	1.409	6	حسن

17	التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.	4.031	1.307	3	حسن
18	الكشف عن بعض المؤشرات أو علامات التحذير التي قد تعترض عمل المؤسسة.	3.883	1.342	5	حسن
19	تحديد اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.	3.468	1.644	7	حسن
20	تسهيل تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والتدقيق وجمع للأدلة المقنعة حولها.	4.042	1.335	2	حسن
21	مراقبة وتقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية.	3.978	1.269	4	حسن
22	معرفة الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها المؤسسة محل التدقيق.	4.223	0.905	1	جيد
المحور الثالث		**3.913**	**0.845**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-23) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.223 و 3.468) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (0.905 و 1.644)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**معرفة الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها المؤسسة محل التدقيق**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.223 و 0.905)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن استخدام معيار الإجراءات التحليلية يسمح بالتعرف على حالات العسر المالي التي قد تواجهها المؤسسة خلال ممارستها لنشاطها وذلك عبر حساب مختلف النسب المالية والتي تعطي مؤشرات حول الوضعية المالية للمؤسسة، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**تحديد اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.468 و 1.644) بحيث يرى القائمون بأعمال التدقيق أن استخدام معيار الإجراءات التحليلية لا يؤدي بنسبة كبيرة إلى تحديد اتجاهات عملية التدقيق وبالتالي إعداد برنامج التدقيق تبعا لاختبارات وعمليات المقارنة وحساب النسب المالية بل أن هناك بعض العوامل الأخرى التي تساهم في تحديد اتجاهات عملية التدقيق وإعداد البرنامج كقوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المدققة.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول معيار الإجراءات التحليلية هو 3.913 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 0.845 والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير الإجراءات التحليلية، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير معيار الإجراءات التحليلية، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.845 لا تبتعد كثيرا عن الصفر

وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمعيار الإجراءات التحليلية، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الثالث والمتعلق بمعيار الإجراءات التحليلية بحيث كان المتوسط الحسابي 3.913.

4. المحور الرابع (معيار استمرارية الاستغلال): تضمن هذا المحور سبعة (7) عبارات تناولت معيار استمرارية الاستغلال، وقد قام الباحث باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-24): اتجاهات الآراء حول معيار استمرارية الاستغلال

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الرابع: يسمح الالتزام بمعيار استمرارية الاستغلال بـ:					
23	كشف الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة عبر تحديد ومعرفة الأخطاء وحالات التضليل واخفاء الحقائق التي قد تمارسها الإدارة.	3.521	1.507	7	حسن
24	قياس مدى فعالية المؤسسة في استخدام مواردها المالية.	3.648	1.528	5	حسن
25	تحديد ومعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة محل التدقيق.	3.680	1.511	4	حسن
26	إعطاء إخطار للتصرف مع الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة وتجنيبها مخاطر الإفلاس والتصفية.	3.840	1.497	2	حسن
27	اتخاذ إجراءات احترازية من أجل مواجهة الصعوبات المالية المحتملة وغيرها.	3.734	1.539	3	حسن
28	تقويم خطط الإدارة المستقبلية وفيما يتعلق بتقديرها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة تلك الخطط من الوضع وهل هي مجدية في تلك الظروف.	3.574	1.636	6	حسن
29	جمع أدلة إثبات مناسبة تسمح باكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الملزمة.	4.244	1.365	1	جيد
	المحور الرابع	**3.749**	**1.213**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-24) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.244 و 3.521) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.365 و 1.636)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**جمع أدلة إثبات مناسبة تسمح باكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الملزمة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة

على التوالي (4.244 و 1.365)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن استخدام معيار استمرارية الاستغلال يسمح للقائمين بأعمال التدقيق بمعرفة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للأنشطة التي تمارسها المؤسسة المدققة حيث أن مخالفة مثل هذه القوانين والتعليمات تعتبر مؤشرا على استمرارية الاستغلال فهي قد تتعرض إلى عقوبات نتيجة مخالفة هذه القوانين، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة **"كشف الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة عبر تحديد ومعرفة الأخطاء وحالات التضليل واخفاء الحقائق التي قد تمارسها الإدارة"** حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.521، 1.507) بحيث يرى القائمون بأعمال التدقيق أن معيار استمرارية الاستغلال لا يسمح بتحديد ومعرفة الأخطاء وحالات التضليل واخفاء الحقائق التي قد تمارسها الإدارة بشكل كامل ولكن ذلك يعتمد على عدة عوامل كالفحص المستندي وقوة نظام الرقابة الداخلية والحصول على تأكيدات خارجية من خارج المؤسسة.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول معيار استمرارية الاستغلال هو 3.749 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 1.213 والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير معيار استمرارية الاستغلال، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير معيار استمرارية الاستغلال، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 1.213 لا تبتعد عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة بالنسبة لمعيار استمرارية الاستغلال، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الرابع والمتعلق بمعيار استمرارية الاستغلال بحيث كان المتوسط الحسابي 3.749.

5. المحور الخامس (التخطيط لعملية التدقيق): تضمن هذا المحور ثلاثة عشر (13) عبارة تناولت التخطيط لعملية التدقيق، وقد قام الباحث باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الخامس وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-25): اتجاهات الآراء حول التخطيط لعملية التدقيق

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور الخامس: يقوم المدقق الخارجي عند مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بـ:					
30	التأكد من صحة تعيينه مدققا لحسابات المؤسسة والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذه بنهاية مهامه.	3.872	1.220	11	حسن
31	التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حقه في الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وطلب الإيضاحات الضرورية لضمان عدم تضييق نطاق ممارسته لأعماله.	4.287	1.151	3	جيد

32	تشكيل فريق تدقيق والإشراف عليه عبر تخصيص وتقسيم الأعمال على المساعدين وتحقيق الإشراف المناسب عليهم.	4.308	0.855	2	جيد
33	الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها.	4.148	1.057	7	حسن
34	فحص ودراسة النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة سواء كان دفتريا أم آليا.	3.712	1.151	12	حسن
35	الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة من أجل التعرف على المركز المالي للمؤسسة والتحليل المبدئي للقوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.	4.074	0.706	9	حسن
36	الاتصال بالمدقق الخارجي السابق من أجل معرفة مسبقة للمشكلات التي قد تواجهه أثناء قيامه بعمله وفحص أي تحفظات وردت بتقارير السنوات السابقة.	4.085	0.968	8	حسن
37	التعرف على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.	3.351	1.396	13	متوسط
38	فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية بغرض التعرف على أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة والاطلاع على الإقرارات والتصريحات الضريبية لها للاقتناع بكفاية الاقتطاعات للضريبة ودقة حسابها.	4.031	0.694	10	حسن
39	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل الشروع في عملية التدقيق من أجل توفير معرفة بالمؤسسة وسير الأعمال بها لإعداد برنامج تدقيق ملائم وينسجم مع مختلف الظروف السائدة بها.	4.276	0.694	4	جيد
40	استخدام إجراءات محددة لاكتشاف العناصر غير العادية عند التخطيط لعملية التدقيق لتحديد أماكن الخطر المحتملة وتقييم مخاطر إمكانية حدوث أخطاء أو غش متعمد.	4.255	0.702	5	جيد
41	الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي بغرض التعرف على مكامن التحريفات والأخطاء والتركيز عليها خلال مراحل التدقيق المختلفة.	4.159	0.676	6	حسن
42	تحديد برنامج تدقيق يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة أو أحداث غير متوقعة ومعرفة الخطوات اللاحقة بنهاية كل مرحلة.	4.361	0.701	1	جيد
المحور الخامس		**4.071**	**0.562**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-25) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.361 و 3.351) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (0.676 و 1.396)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**تحديد برنامج تدقيق يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة أو أحداث غير متوقعة ومعرفة الخطوات اللاحقة بنهاية كل مرحلة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.361 و 0.701)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن التخطيط الجيد لأعمال التدقيق وإعداد برنامج يمكن القائم بأعمال التدقيق من الحصول على أدلة إثبات مقنعة وذات حجية عالية ويستجيب لأي تغيرات طارئة أو أحداث غير متوقعة، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**التعرف على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمعرفة حدود السلطات والمسؤوليات**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.351، 1.396) بحيث يرى القائمون بأعمال التدقيق أن التعرف على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمعرفة حدود السلطات والمسؤوليات لا يعتبر مؤشرا تقاس به جودة التخطيط لأعمال التدقيق حيث قد يحصل على هذه المعلومات عبر عدة وسائل أخرى كالهيكل التنظيمي وعقود العمل وأيضا محاضر الاجتماعات وغيرها، كما أنه من المستحسن أن يتجنب ممارس مهنة التدقيق التعرف وإقامة علاقات مع مستخدمي المؤسسة المدققة.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول التخطيط لعملية التدقيق هو 4.071 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 0.562، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير التخطيط لعملية التدقيق، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير التخطيط لعملية التدقيق، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.562 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة للمتغير التخطيط لعملية التدقيق، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور الخامس والمتعلق بالتخطيط لعملية التدقيق بحيث كان المتوسط الحسابي 4.071.

6. المحور السادس (تنفيذ عملية التدقيق): تضمن هذا المحور اثني عشر (12) عبارة تناولت القيام بأعمال الفحص والتنفيذ، وقد قام الباحث باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور السادس وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-26): اتجاهات الآراء حول تنفيذ عملية التدقيق

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور السادس: يقوم المدقق الخارجي عند تنفيذ عملية التدقيق بـ:					
43	اعداد مجموعة من الاختبارات التي تطبق على القوائم المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بين بنودها وحساباتها لاكتشاف البنود غير العادية والأخطاء التي قد تتضمنها هذه القوائم.	4.127	1.393	4	حسن
44	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم والمنظم للعمليات، وإعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة وضعف.	4.063	1.318	5	حسن
45	الاستعانة خلال ممارسته لمهامه بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.	2.734	1.614	12	متوسط
46	جمع إثباتات وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة من أجل الخروج برأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة.	4.053	1.298	6	حسن
47	اكتشاف مدى معقولية التقديرات والسياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية.	3.925	1.423	9	حسن
48	التأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية والثبات في تطبيقها.	3.787	1.450	10	حسن
49	أداء اختبارات تفاصيل الأرصدة لبعض الحسابات وفحص المستندات القائمة التي تؤيد العمليات الاقتصادية لأحد هذه الأرصدة.	4.170	1.292	3	حسن
50	اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية واعادة الاحتساب لاكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتحريفات.	4.021	1.429	7	حسن
51	اكتشاف الحالات التي قد تقوم فيها المؤسسة بأعمال وأساليب تهدف من خلالها إلى تضخيم أو تقليص الأرباح السنوية.	4.510	1.034	1	جيد
52	كشف حالات الفشل المالي التي قد تواجه المؤسسة وتهدد استمرارها في ممارسة نشاطها.	3.585	1.505	11	حسن

53	التأكد من الدعاوى القضائية التي تواجه المؤسسة لمعرفة مدى تأثيرها على استمرارية المؤسسة في ممارسة نشاطها.	3.968	1.394	8	حسن
54	توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل وجميع الأدلة والقرائن التي تم جمعها بغرض إظهار ما قام به من عمل، وتوفير الدليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص.	4.329	1.247	2	جيد
المحور الخامس		**3.939**	**0.851**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-26) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.510 و 2.734) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.034و 1.614)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**اكتشاف الحالات التي قد تقوم فيها المؤسسة بأعمال وأساليب تهدف من خلالها إلى تضخيم أو تقليص الأرباح السنوية**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.510 و 1.034)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن القائمون بأعمال التدقيق يعملون على التركيز على كشف مختلف التصرفات التي تقوم بها إدارة المؤسسة بهدف تقليص الأرباح لدواعي ضريبية أو رفع الأرباح وزيادتها بشكل غير مبرر بهدف الحصول على مكافآت وتوزيع مبالغ أرباح غير حقيقية على الملاك، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**الاستعانة خلال ممارسته لمهامه بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة**" وكان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (2.734 و 1.614) بحيث يرى القائمون بأعمال التدقيق أن الاستعانة بالخبراء لا تلقى قبولا كبيرا لديهم حيث أن ليس هناك إرشادات ومعايير واضحة تضبط حالات الاستعانة بالخبراء أثناء ممارستهم لمهامهم التدقيقية، بالإضافة إلى الأتعاب التي قد يتحملونها مقابل الاستعانة بهؤلاء الخبراء.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول محور تنفيذ عملية التدقيق هو 3.939 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 0.851، والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير تنفيذ عملية التدقيق، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير تنفيذ عملية التدقيق، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.851 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة للمتغير تنفيذ عملية التدقيق، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور السادس والمتعلق بتنفيذ عملية التدقيق بحيث كان المتوسط الحسابي 3.939.

7. المحور السابع (إبداء الرأي حول القوائم المالية): تضمن هذا المحور عشرة (10) عبارات تناولت إبداء الرأي حول القوائم المالية، وقد قام الباحث باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور السابع وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور وذلك كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول (04-27): اتجاهات الآراء حول إبداء الرأي حول القوائم المالية

	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاهات الآراء
المحور السابع: يقوم المدقق الخارجي عند مرحلة إبداء الرأي حول القوائم المالية بـ:					
55	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة.	4.212	1.366	2	جيد
56	توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية وتنبيه جميع الأطراف المستخدمة لها للمخاطر التي قد تتضمنها هذه القوائم.	3.946	1.346	6	حسن
57	رفع جودة المعلومات المالية لضمان تقديم قوائم مالية تحوي المعلومات الكافية بما يمكن مستخدميها من تتبع ومراقبة وضعية المؤسسة بشكل دقيق.	3.904	1.422	8	حسن
58	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أجل الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة واضحة لقرائها ولا تقبل التأويل أو التمويه.	3.957	1.443	5	حسن
59	الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره حسب الوقت والمدة المحددة.	3.808	1.468	10	حسن
60	فحص القوائم المالية عند المراحل النهائية للتدقيق وفقا لأساليب احصائية ودراسة العلاقات بين مختلف البنود والحسابات لضمان دقتها.	4.053	1.378	4	حسن
61	عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات والتقرير باستقلالية تامة عن كل الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال أدائه لمهامه والتعبير عن رأيه بموضوعية تامة.	4.234	1.158	1	جيد
62	ضمان اصدار القوائم المالية في أجلها وبدون تأخر والسهر على ضمان تقديمها في أوانها.	3.840	1.476	9	حسن
63	مقارنة القوائم المالية للفترة الحالية بقوائم الفترات السابقة لملاحظة البنود والحسابات التي قد تطرأ عليها تغيرات غير عادية.	3.914	1.267	7	حسن

64	الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية.	4.148	1.190	3	حسن
المحور السابع		**4.002**	**0.926**	**حسن**	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال الجدول (04-27) نلاحظ أن قيم المتوسط الحسابي تتراوح ما بين (4.234 و 3.808) أما الانحراف المعياري فقد تراوح ما بين (1.158 و 1.476)، ومن خلال نفس الجدول نجد أن العبارة "**عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات والتقرير باستقلالية تامة عن كل الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال أدائه لمهامه والتعبير عن رأيه بموضوعية تامة**" جاءت في الترتيب الأول وذلك من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل المدققين الخارجيين، حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة على التوالي (4.234 و 1.158)، وهو ما يشير إلى اتجاه رأي موافق بقوة على هذه العبارة حيث أن التمتع بالاستقلالية وعدم التحيز في إبداء الرأي حول القوائم المالية للمؤسسة المدققة من أبرز المؤشرات التي تتعلق بجودة إبداء الرأي حول القوائم المالية، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "**الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره حسب الوقت والمدة المحددة**" حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة (3.808 و 1.468) بحيث يرى القائمون بأعمال التدقيق أن إصدار التقرير في أوانه لا يعتبر من مؤشرات الجودة عند إبداء الرأي في القوائم المالية، بحيث سيلتزمون حتما بالوقت المناسب وتسليم التقرير في آجاله.

ونلاحظ أيضا أن متوسط إجابات أفراد العينة محل الدراسة حول محور إبداء الرأي حول القوائم المالية هو 4.002 وهي تقع في المجال الثالث (حسن) وذلك وفقا لسلم ليكارت الخماسي، في حين كان الانحراف المعياري 0.926 والذي يستخدم لقياس تمركز أو تشتت إجابات العينة المدروسة حول متغير إبداء الرأي حول القوائم المالية، فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أقرب من الصفر فهذا معناه تمركز إجابات أفراد العينة قرب المتوسط الحسابي لمتغير إبداء الرأي حول القوائم المالية، وكلما ابتعدنا عن الصفر زاد تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها فالقيمة 0.926 لا تبتعد كثيرا عن الصفر وبالتالي يمكن القول أن هناك قدر من التمركز حول متوسط إجابات أفراد العينة لمتغير إبداء الرأي حول القوائم المالية، ومما سبق ذكره يمكن القول أن هناك قبول نسبي (حسن) من قبل المستجوبين لعبارات المحور السابع والمتعلق بإبداء الرأي حول القوائم المالية بحيث كان المتوسط الحسابي 4.002.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

خلال هذا الجزء قام الباحث باختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة من أجل معرفة مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك حسب آراء عينة الدراسة، كما تم اختبار الفرضيات الفرعية لهذه الفرضية.

1. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: قام الباحث باختبار الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وقد جاءت الفرضية كما يلي:

- **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير أدلة الإثبات وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"**

✓ **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير أدلة الإثبات وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير أدلة الإثبات وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد للتأكد من صلاحية النموذج والجدول (04-28) يبين ذلك:

الجدول (04-28): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	13.648	1	3.412	17.817	0.00
الخطأ	17.045	92	0.192		
المجموع الكلي	30.693	93	/		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال نتائج الجدول (04-28) يتضح أن قيمة F المحسوبة بلغت 17.817 عند مستوى الدلالة 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج وملاءمته لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى.

ومما سبق فقد تبين لنا صلاحية النموذج وبالتالي نستطيع اختبار الفرضية الرئيسية الأولى بفروعها المختلفة، وفيما يخص علاقة الارتباط بين معايير أدلة الإثبات وجودة التدقيق الخارجي فيمكن توضيحها كما يلي:

الجدول (04-29): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مساهمة المتغيرات المستقلة "معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال" في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
معيار التأكيدات الخارجية	0.110	0.053	0.197	2.068	0.042	0.477	0.227
معيار التصريحات الكتابية	0.108	0.049	0.199	2.225	0.029	0.404	0.163
معيار الإجراءات التحليلية	0.262	0.060	0.386	4.399	0.00	0.546	0.298
معيار استمرارية الاستغلال	0.087	0.039	0.184	2.263	0.026	0.325	0.106
معايير أدلة الإثبات بشكل عام	0.529	0.066	0.639	7.965	0.00	0.639	0.409

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

انطلاقا من نتائج الجدول (04-29) والذي يبين نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد لاختبار مساهمة المتغيرات المستقلة "معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال" في تحسين جودة التدقيق الخارجي، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون 0.639 عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، أما معامل التحديد فقد بلغ 0.409، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.529) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (معايير أدلة الإثبات) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.529) في المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة T المحسوبة والتي بلغت (7.965) وهي دالة عند مستوى معنوية، حيث بلغ مستوى المعنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

بما أن قاعدة القرار هي أن نقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة ($\alpha \leq 0.05$)، ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير أدلة الإثبات ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري.

✓ **معادلة الانحدار المتعدد (معايير أدلة الإثبات، جودة التدقيق الخارجي)**: ويمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي كما يلي:

$$Y= A+B_1X1+B_2X2+B_3X3+B_4X4$$

- **المتغيرات المستقلة:**

X1: معيار التأكيدات الخارجية.

X2: معيار التصريحات الكتابية.

X3: معيار الإجراءات التحليلية.

X4: معيار استمرارية الاستغلال.

- **المتغير التابع:**

Y: جودة التدقيق الخارجي.

الجدول (04-30): نتائج معادلة الانحدار المتعدد للمتغيرات المستقلة وجودة التدقيق الخارجي

الثابت / المتغيرات المستقلة	A	B
معيار التأكيدات الخارجية	1.787	0.110
معيار التصريحات الكتابية		0.108
معيار الإجراءات التحليلية		0.262
معيار استمرارية الاستغلال		0.087

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (04-30) يمكن كتابة معادلة الانحدار المتعدد لمساهمة معايير أدلة الإثبات (المتغيرات المستقلة) في تحسين جودة التدقيق الخارجي (المتغير التابع) وذلك كما يلي:

$$Y= 1.787+0.110X1+0.108X2+0.262X3+0.087X4$$

2. اختبار الفرضيات الفرعية: للتحقق من مدى مساهمة كل أبعاد معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك كل منها على حدى، تم تقسيم الفرضية الرئيسية الأولى إلى أربعة فرضيات فرعية وذلك كما يلي:

1.2. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التأكيدات الخارجية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التأكيدات الخارجية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التأكيدات الخارجية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-31): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
معيار التأكيدات الخارجية	0.265	0.051	0.477	5.204	0.00	0.477	0.227

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (04-31) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التأكيدات الخارجية وتحسين جودة التدقيق الخارجي، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.477) عند مستوى معنوية (0.00)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.227)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.265) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (معيار التأكيدات الخارجية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.227) في المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (5.204) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الأولى ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التأكيدات الخارجية وتحسين جودة التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **معادلة الانحدار البسيط (معيار التأكيدات الخارجية، جودة التدقيق الخارجي):** ويمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي كما يلي:

$$Y = A + B_1 X1$$

X1: المتغير المستقل (معيار التأكيدات الخارجية).

Y: المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي).

الجدول (04-32): نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الثابت / المتغيرات المستقلة	A	B
معيار التأكيدات الخارجية	2.971	0.265

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (04-32) يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك كما يلي:

$$Y= 2.971+0.265X1$$

2.2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

- **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التصريحات الكتابية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".**

✓ **الفرضية الصفرية**: وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التصريحات الكتابية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة**: وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التصريحات الكتابية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-33): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
معيار التصريحات الكتابية	0.220	0.052	0.404	4.232	0.00	0.404	0.163

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (04-33) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التصريحات الكتابية وتحسين جودة التدقيق الخارجي، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.404) عند مستوى معنوية (0.00)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.163)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.220) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (معيار التصريحات الكتابية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.220) في المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (4.232) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التصريحات الكتابية وتحسين جودة التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **معادلة الانحدار البسيط (معيار التصريحات الكتابية، جودة التدقيق الخارجي)**: ويمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي كما يلي:

$$Y = A + B_2X2$$

- **X2 :** المتغير المستقل (معيار التصريحات الكتابية).
- **Y:** المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي).

الجدول (04-34): نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الثابت / المتغيرات المستقلة	A	B
معيار التصريحات الكتابية	3.115	0.220

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (04-34) يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك كما يلي:

$$Y = 3.115 + 0.220X2$$

3.2. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار الإجراءات التحليلية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار الإجراءات التحليلية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار الإجراءات التحليلية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-35): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
معيار الإجراءات التحليلية	0.371	0.059	0.546	6.250	0.00	0.546	0.298

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (04-35) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار الإجراءات التحليلية وتحسين جودة التدقيق الخارجي، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.546) عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.298)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.371) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (معيار الإجراءات التحليلية) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.371) في المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (6.250) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.00) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الثالثة ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار الإجراءات التحليلية وتحسين جودة التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **معادلة الانحدار البسيط (معيار الإجراءات التحليلية، جودة التدقيق الخارجي)**: ويمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي كما يلي:

$$Y= A+B_3X3$$

X3: المتغير المستقل (معيار الإجراءات التحليلية).

Y: المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي).

الجدول (04-36): نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الثابت / المتغيرات المستقلة	A	B
معيار الإجراءات التحليلية	2.553	0.371

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (04-36) يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك كما يلي:

$$Y= 2.553+0.371X3$$

4.2. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: قام الباحث باختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة لمعرفة مدى مساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي، من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري وجاءت هذه الفرضية كما يلي:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار استمرارية الاستغلال وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية الصفرية**: وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار استمرارية الاستغلال وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة**: وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار استمرارية الاستغلال وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-37): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2
استمرارية الاستغلال	0.154	0.047	0.325	3.299	0.001	0.325	0.106

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

يبين الجدول (04-37) نتائج تحليل التباين للانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار استمرارية الاستغلال وتحسين جودة التدقيق الخارجي، إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون (0.325) عند مستوى معنوية (0.001) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.106)، كما بلغت قيمة درجة التأثير B (0.154) وهذا يعني أن التغيير في قيمة المتغير المستقل (معيار استمرارية الاستغلال) بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (0.154) في المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (3.299) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.001) وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد ($\alpha \leq 0.05$).

وعليه نرفض الفرضية الصفرية للفرضية الفرعية الرابعة ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار استمرارية الاستغلال وتحسين جودة التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **معادلة الانحدار البسيط (معيار استمرارية الاستغلال، جودة التدقيق الخارجي)**: ويمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي كما يلي:

$$Y = A + B_4 X4$$

X4: المتغير المستقل (معيار استمرارية الاستغلال).

Y: المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي).

الجدول (04-38): نتائج معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي

الثابت / المتغيرات المستقلة	A	B
معيار استمرارية الاستغلال	3.427	0.154

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

وانطلاقا من نتائج الجدول (04-38) يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك كما يلي:

$$Y = 3.427 + 0.154X4$$

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

خلال هذا الجزء قام الباحث باختبار الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة وذلك لمعرفة مدى وجود تغيرات وفروق في إجابات المبحوثين والتي تعزى إلى الخصائص الشخصية لعينة الدراسة كالجنس والعمر، وأيضا الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل التعليمي.

قام الباحث باختبار الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي والتي تعزى للمتغيرات الشخصية، من خلال اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية، حيث قام الباحث باختبار المتغيرات الشخصية المتمثلة في الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي وكانت الفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

- **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".**

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية معرفة فيما إذا كان يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقد جاءت هذه الفرضية كما يلي:

- **" توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".**

✓ **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج اختبار T للعينات المستقلة (Independent Simple T Test) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-39): نتائج اختبار (T Test) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس

قيمة T	مستوى الدلالة المحسوبة	مستوى الدلالة المعتمدة
41.969	**0.00**	**0.05**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (04-39) نجد أن قيمة T المحسوبة بلغت 41.969 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.00، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يرى الباحث أن هذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الجنس، أي عدم وجود تجانس بين الذكور والإناث في تصوراتهم حول جودة التدقيق الخارجي.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية معرفة فيما إذا كان يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقد جاءت هذه الفرضية كما يلي:

- **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".**

✓ **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-40): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	4.186	2	2.093	7.186	0.01
داخل المجموعات	26.507	91	0.291		
المجموع	30.693	93	/		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (04-40) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 7.186 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.01، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يرى الباحث أن هذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير العمر، أي عدم وجود تجانس بين مختلف الفئات العمرية لعينة الدراسة في تصوراتهم حول جودة التدقيق الخارجي.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر.

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية معرفة فيما إذا كان يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقد جاءت هذه الفرضية كما يلي:

"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج اختبار T للعينات المستقلة (Independent Simple T Test) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-41): نتائج اختبار (T Test) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة

قيمة T	مستوى الدلالة المحسوبة	مستوى الدلالة المعتمدة
66.179	**0.00**	**0.05**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (04-41) نجد أن قيمة T المحسوبة بلغت 66.179 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.00، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يرى الباحث أن هذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية

($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير الوظيفة، أي عدم وجود تجانس بين ممارسي وظيفتي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في تصوراتهم حول جودة التدقيق الخارجي.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة.

4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الثانية معرفة فيما إذا كان يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقد جاءت هذه الفرضية كما يلي:

- **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".**

✓ **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-42): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	2.036	2	1.018	3.233	0.044
داخل المجموعات	28.657	91	0.315		
المجموع	30.693	93	/		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (04-42) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 3.233 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.044، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يرى الباحث أن هذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

تعزى لمتغير الخبرة المهنية، أي عدم وجود تجانس بين مختلف فئات الخبرة المهنية لعينة الدراسة في تصوراتهم حول جودة التدقيق الخارجي.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

5. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الخامسة للفرضية الرئيسية الثانية معرفة فيما إذا كان يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقد جاءت هذه الفرضية كما يلي:

- **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".**

✓ **الفرضية الصفرية:** وكانت الفرضية الصفرية كما يلي:

H_0: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

✓ **الفرضية البديلة:** وكانت الفرضية البديلة كما يلي:

H_1: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)".

للتأكد من صحة الفرضية من عدمها وقبول الفرضية الصفرية أو رفضها تم استخدام نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول (04-43): نتائج تحليل التباين الأحادي (Anova) لاختبار الفروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	1.527	3	0.509	1.570	0.202
داخل المجموعات	29.166	90	0.324		
المجموع	30.693	93	/		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS V20).

من خلال النتائج الموضحة في الجدول (04-43) نجد أن قيمة F المحسوبة بلغت 1.570 في حين بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.202، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه يرى الباحث أن هذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي عند مستوى معنوية

($\alpha \leq 0.05$) تعزى لمتغير المؤهل العلمي، أي وجود تجانس بين مختلف حاملي الشهادات العلمية لعينة الدراسة في تصوراتهم حول جودة التدقيق الخارجي.

وبناء على نتائج نفس الجدول فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

خلاصة:

خلال هذا الفصل تم دراسة واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بالإضافة إلى الإطار العام للممارسة المهنية لهذه المهنة، حيث تم تخصيص جانب مهم لدراسة الشروط القانونية والشروط التي تتعلق بالتكوين العلمي والشهادات المطلوبة، وأيضا شروط ومسار التربص المهني للقائم بأعمال التدقيق، كما تم التعرف على مختلف المسؤوليات التي يتحملها ممارسو أعمال التدقيق، بحيث تبين لنا أهمية العناصر والجوانب التي تطرقت إليها القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر نظرا لارتباطها القوي بوجوب توفير معلومات صادقة وذات موثوقية عالية تمكن مختلف الأطراف من الاعتماد على هذه المعلومات بكل اطمئنان.

كما تم التطرق في هذا الفصل إلى الجانب الميداني لهذه الدراسة حيث تم القيام باستطلاع آراء عينة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الشرق الجزائري، وذلك من أجل تحديد اتجاهات إجابة المدققين الخارجين حول مختلف محاور استبانة الدراسة، ومعرفة درجة أهمية معايير أدلة الإثبات الصادرة في الجزائر (معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال)، كما تم التعرف على قوة كل خطوة من الخطوات التي يقوم بها القائمون بأعمال التدقيق خلال مراحل التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق بالإضافة إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية.

أما بخصوص اختبار الفرضيات المطروحة تبين أن هناك ارتباطا كبيرا بين استخدام معايير أدلة الإثبات محل الدراسة مجتمعة ومساهمتها في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أما بخصوص نتائج اختبار كل معيار ومدى مساهمته في تحسين جودة التدقيق الخارجي فقد كان معيار الإجراءات التحليلية الأكبر ارتباطا ومساهمة في تحسين جودة الأعمال التدقيقية وذلك مقارنة ببقية المعايير الأخرى والتي بناء على نتائج اختبار الفرضيات تبين أنها أيضا تساهم في تحسين جودة هذه الأعمال.

أما فيما يتعلق بالفرضيات الخاصة باختبار الفروق في الإجابات والتي تعزى للمتغيرات الشخصية فإنه تم التوصل إلى أنه هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس ومتغير العمر، بالإضافة لمتغير الخبرة المهنية والوظيفة الحالية أما فيما يتعلق بوجود فروق في تصوراتهم تعزى للمؤهل العلمي، فبناء على نتائج اختبار هذه الفرضية فقد تم التوصل إلى عدم وجود فروق في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الخاتمـــــــة

من خلال دراستنا لموضوع مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري فقد حاولنا معالجة الإشكالية التي تدور معالمها حول مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات والتي تم إصدارها في الجزائر في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي فمن خلاله تبين لنا أهمية التدقيق الخارجي كوظيفة تعمل على كشف حالات الغش والأخطاء والتنافي مع القوانين، كما تبين لنا أهمية الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي وأهمية التزامه بالواجبات التي نصت عليها القوانين المنظمة للمهنة، وأيضا أهمية الخطوات التي يقوم بها خلال عمليات التدقيق انطلاقا من قبول العملاء وما يتخلله ذلك من شروط ثم التخطيط الجيد لعملية التدقيق، والالتزام بالمعايير خلال عمليات الفحص والتقرير.

أما في الفصل الثاني والذي تناول معايير أدلة الإثبات فقد تضمن دراسة نظرية لمعايير التدقيق على المستوى الدولي عبر تحديد أهمية تحقيق التوافق الدولي ومزايا إصدار معايير دولية للتدقيق، كما تم عرض أبرز المبادرات في هذا الجانب لا سيما مبادرات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المدققين الداخليين (IIA)، كما تم التطرق إلى أدلة الإثبات ومفهومها مع إبراز كيفية الحصول عليها وأنواعها، بالإضافة شروط ومحددات كفايتها وحجيتها، أما فيما يتعلق بمعايير أدلة الإثبات والتي تم إصدارها في الجزائر فقد تم التطرق إلى هذه المعايير عبر عرض نطاق تطبيقها، الهدف منها وأيضا محتواها وكيفيات وإجراءات التطبيق.

أما بخصوص الفصل الثالث فقد تم عرض أهم التوجهات وتوضيح لأبرز الاختلافات في محاولة لتحديد مفهوم دقيق ومحدد لجودة التدقيق الخارجي وإبراز أهم هذه التوجهات التي حاولت تحديد هذا المفهوم وأبرز الصعوبات التي حالت دون تحقيق هذا الهدف، كما تم التطرق إلى أهداف وأهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي حيث تبين أن ذلك سيسمح بتعزيز الثقة بمهنة التدقيق الخارجي وتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي، في حين تم عرض وتحديد لأبرز مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي حيث تم تناول هذه المؤشرات من حيث ارتباطها بمكتب التدقيق وفريق التدقيق، وأيضا المؤسسة محل التدقيق، وتنفيذ عمليات وخطوات التدقيق المختلفة.

وفيما يتعلق بالفصل الرابع فقد تضمن دراسة لواقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حيث تم عرض التطور التاريخي للمهنة، وشروط ممارستها وذلك فيما يتعلق بالجانب القانوني والتأهيل العلمي والعملي، كما تم التطرق إلى واجبات ومهام المدقق الخارجي وأيضا المسؤوليات القانونية التي يتحملها بالإضافة إلى سلم الأتعاب وطريقة تقاضيها، كما تطرقت هذه الدراسة إلى المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وهي المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وإبراز مهامها وطريقة تسييرها والأهداف التي تعمل على تحقيقها بما يخدم مهنة التدقيق الخارجي.

كما تضمن هذا الفصل الدراسة الميدانية حيث تم توزيع استبانة على ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الشرق الجزائري، كما تم عرض لخطوات الدراسة والمنهجية المتبعة لإعدادها، بالإضافة لاختبار التوزيع الطبيعي والذي سمح لنا بتحديد الأدوات الإحصائية الملائمة لإنجاز هذه الدراسة، كما تم خلال هذا الفصل تحليل لإجابات المدققين الخارجيين والذي يمارسون مهامهم ضمن مكاتب للتدقيق بحيث تم تحليل إجاباتهم اتجاه محاور استبانة الدراسة فيما يخص معايير

أدلة الإثبات (معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال) وجودة التدقيق الخارجي، وأخيرا اختبار لفرضيات هذه الدراسة.

1. النتائج النظرية: انطلاقا من الجوانب النظرية التي تناولتها الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ النمطية في تنفيذ أعمال التدقيق عبر تحديد مسبق لبرنامج تدخلات القائم بأعمال التدقيق مما يقلل من الإبداع والتوسع في القيام بإجراءات واختبارات أخرى قد تفيد في اكتشاف بعض الأخطاء والانحرافات.
- ✓ أهمية الالتزام بمعايير التدقيق المحلية أو المعايير الدولية خلال مراحل التدقيق المختلفة ما يضمن رفع مستوى جودة التدقيق الخارجي.
- ✓ أهمية المعايير التي تم إصدارها في الجزائر وذلك بالنظر لما توفره للقائم بأعمال التدقيق من إرشادات وتوجيهات هامة تساعده على القيام بمهام التدقيق المختلفة.
- ✓ صعوبة تحديد مفهوم محدد لجودة التدقيق الخارجي نظرا لاختلاف طبيعة كل مفهوم والهدف منه وتعدد المستفيدين من تحقيق هذه الجودة مما يطرح إشكالية قياسها وتحديد العوامل المؤثرة فيها.
- ✓ أهمية استخدام النتائج التي يتوصل إليها القائمون بالتدقيق الداخلي لدعم الإجراءات والأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي وبالتالي تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- ✓ يسمح تبني متطلبات تحقيق جودة التدقيق الخارجي، بتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والقائمين بأعمال التدقيق، بحيث أصبح تحقيق جودة التدقيق الخارجي مطلبا رئيسيا لمختلف الأطراف المستفيدة من نتائج عمليات التدقيق، كما أن أداء هذه العمليات بجودة عالية يسمح بزيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي ومصداقية القوائم المالية.
- ✓ يؤدي استخدام تكنولوجيا المعلومات في مكاتب التدقيق إلى تحسين جودة أداء المدققين الخارجيين حيث يؤدي ذلك إلى دقة في النتائج التي سيتم التوصل إليها عبر سرعة التحقق من التسجيل المحاسبي وإعادة الاحتساب للعديد من العمليات وبتقليل الوقت اللازم لمختلف عمليات التدقيق.
- ✓ يسمح تبني الاستراتيجيات الجديدة في التدقيق كالتخصص المهني (الصناعي) بتحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك عبر توسيع خبرة مكتب التدقيق والتخطيط الجيد لعمليات التدقيق، وأيضا تقليل حالات الاستعانة بالخبراء بالإضافة إلى الكشف عن حالات إدارة الأرباح، ولعل أبرز العوائق تجاه تنفيذ مثل هذه الاستراتيجية صغر حجم مكاتب التدقيق واعتمادها على تنويع عملائها لزيادة إيراداتها.
- ✓ تساهم المنافسة بين مكاتب التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك في ظل معايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني بعيدا عن السلوكيات التي تضر بصورة المهنة وتخل بثقة الجمهور بها.
- ✓ رغم تعدد التوجهات والآراء حول مفهوم جودة التدقيق الخارجي إلا أنه يرتكز بالأساس على عامل الكفاءة في جميع مراحل تنفيذ عمليات التدقيق بداية من اختيار العملاء وحتى إعداد التقرير، بالإضافة إلى الاستقلالية في التنفيذ خلال جميع هذه المراحل.
- ✓ يعتبر عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق من أبرز المؤشرات لقياس جودة التدقيق الخارجي بحيث يؤثر ذلك على سمعة المكتب في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.

✓ يسمح التطوير والتكوين المهني المستمر للمدقق الخارجي بمواجهة التغيرات الاقتصادية وتعقيد العمليات في المؤسسات محل التدقيق وبالتالي تحسين جودة أداء أعماله.

✓ يعزز استخدام النظم الخبيرة خلال عمليات التدقيق من جودة التدقيق الخارجي، كما تساهم هذه النظم في زيادة خبرات وتجارب المدققين المبتدئين في الاستفادة من خبرات وتجارب الذين سبقوهم في هذا المجال والتي تم تخزينها في قاعدة المعرفة للنظم الخبيرة.

2. النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية: من خلال اختبار الفرضيات الذي قام بها الباحث فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج المرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية الأولى: من خلال اختبار الفرضية الرئيسية الأولى فقد تم اختبار مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري حيث كانت هذه الفرضية كما يلي: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير أدلة الإثبات وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)**"، وقد كان مستوى الدلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة لمعايير أدلة الإثبات (معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال) في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، وقد بلغت قيمة الارتباط 63.90%، أما قيمة التأثير فقد بلغت 40.90%، بحيث أن المعايير محل الدراسة تساهم بنسبة 40.90% في تحسين جودة التدقيق الخارجي والباقي يعود لعوامل ومؤثرات أخرى، وهو ما يدل على أهمية هذه المعايير، وضرورة الالتزام بها خلال مختلف أعمال وإجراءات عملية التدقيق.

النتائج المرتبطة باختبار الفرضيات الفرعية: وفيما يتعلق بالفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى والتي تناولت تأثير كل بعد من أبعاد الدراسة (معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال) على جودة التدقيق الخارجي وقد كانت النتائج كما يلي:

✓ **الفرضية الفرعية الأولى:** من خلال اختبار الفرضية الفرعية الأولى فقد تم اختبار مدى مساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري حيث كانت هذه الفرضية كما يلي "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التأكيدات الخارجية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)**"، وقد كان مستوى الدلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة معيار التأكيدات الخارجية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، وقد بلغت قيمة الارتباط 47.70%، أما قيمة التأثير فقد بلغت 22.70%، وهو ما يدل على أهمية الالتزام بهذا المعيار حيث أنه يسمح بالحصول على أدلة وبيانات من خارج المؤسسة ذات موثوقية ودقة عالية، بالإضافة إلى الحصول على المعلومات الهامة والتأكد من صحة الأرصدة التي تظهرها القوائم المالية وهو ما يبرر معدل الارتباط والتأثير الهام الذي توصلت إليه الدراسة.

✓ **الفرضية الفرعية الثانية:** من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثانية فقد تم اختبار مدى مساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري حيث كانت هذه الفرضية كما يلي **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار التصريحات الكتابية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"**، وقد كان مستوى الدلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة معيار التصريحات الكتابية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، وقد بلغت قيمة الارتباط 40.40%، أما قيمة التأثير فقد بلغت 16.30%، وهو ما يدل على أهمية الالتزام بهذا المعيار حيث أنه يسمح بحصول المدقق الخارجي على تصريحات وإقرارات مهمة من إدارة المؤسسة المدققة، كإبلاغ المدقق الخارجي بجميع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي قامت الإدارة بالتعرف عليها بعد تقييمها لهذا النظام، بالإضافة إلى الحصول على الكشوف ومختلف الوثائق التي تعدها الإدارة والتي يتم من خلالها إعداد القوائم المالية مما يسمح بالتأكد من دقتها وصحة إعدادها، وهو ما يثبت أن هناك ارتباطا وتأثيرا هاما لمعيار التصريحات الكتابية على جودة التدقيق الخارجي.

✓ **الفرضية الفرعية الثالثة:** من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثالثة فقد تم اختبار مدى مساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري حيث كانت هذه الفرضية كما يلي **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار الإجراءات التحليلية وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"**، وقد كان مستوى الدلالة 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة معيار الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، وقد بلغت قيمة الارتباط 54.60%، أما قيمة التأثير فقد بلغت 29.80%، وهو ما يدل على أهمية الالتزام بهذا المعيار حيث أنه يسمح بالتنبؤ بأرصدة الحسابات ومقارنتها بالأرصدة الفعلية والتي تظهرها الإدارة في القوائم المالية من أجل التحقق من دقتها واكتشاف الأخطاء التي قد تتخللها، وبالتالي تسهيل تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والتدقيق وجمع لأدلة مقنعة حولها، بالإضافة إلى أن الالتزام بهذا المعيار يسمح باستخدام العديد من التقنيات والعلاقات الهامة والتي تسمح باكتشاف العديد من الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية، وهو ما يثبت أن هناك ارتباطا وتأثيرا هاما لمعيار الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق الخارجي.

✓ **الفرضية الفرعية الرابعة:** من خلال اختبار الفرضية الفرعية الرابعة فقد تم اختبار مدى مساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري حيث كانت كما يلي **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معيار استمرارية الاستغلال وتحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"**، وقد كان مستوى الدلالة 0.001 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة معيار استمرارية الاستغلال في تحسين جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، وقد بلغت

قيمة الارتباط 32.50%، أما قيمة التأثير فقد بلغت 10.60%، وهو ما يدل على أهمية الالتزام بهذا المعيار حيث أنه يسمح بتحديد القوة المالية المستقبلية للمؤسسة المدققة مما يؤدي إلى اكتشاف حالات العسر المالي وعدم قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها وبالتالي وضع خطط احترازية لتفادي هذه الصعوبات المالية، بالإضافة إلى ما يوفره الالتزام بهذا المعيار من عوامل أخرى تساهم في جودة التدقيق الخارجي، فكل هذا يسمح بالتأكد من أن هناك ارتباطا وتأثيرا هاما لمعيار استمرارية الاستغلال على جودة التدقيق الخارجي.

أما بخصوص المقارنة بين نتائج اختبار كل معيار على حدى ومدى مساهمته في تحسين جودة التدقيق الخارجي فقد كان استخدام معيار الإجراءات التحليلية الأكبر ارتباطا ومساهمة في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك مقارنة ببقية المعايير الأخرى.

النتائج المرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية: لاختبار هذه الفرضية قام الباحث باختبار الفروق في إجابات المبحوثين والتي تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية المتمثلة في الجنس، العمر، الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي بحيث كانت هذه الفرضية كما يلي "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى للمتغيرات الشخصية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)**" ومن أجل معرفة مدى وجود فروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي والتي تعزى للمتغيرات الشخصية فإنه تم اختبار الفرضيات الفرعية التالية:

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الأولى معرفة فيما إذا كان يوجد فروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث كانت الفرضية كالتالي "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)**"، وقد كان مستوى الدلالة المحسوب 0.00، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه يتم قبول هذه الفرضية والتي نصت على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الجنس.

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثانية معرفة فيما إذا كان يوجد فروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث كانت الفرضية كالتالي "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)**"، وقد كان مستوى الدلالة المحسوب 0.01، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد وعليه يتم قبول هذه الفرضية والتي نصت على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير العمر.

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الثالثة معرفة فيما إذا كان يوجد فروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة الحالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقد كانت الفرضية كالتالي "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري**

حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"، وقد كان مستوى الدلالة المحسوب 0.00 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه يتم قبول الفرضية والتي نصت على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة.

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:** يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الرابعة معرفة فيما إذا كان يوجد فروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وقد كانت الفرضية كالتالي **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"**، وقد كان مستوى الدلالة المحسوب 0.044 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه يتم قبول الفرضية والتي نصت على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:** يحاول الباحث من خلال اختبار الفرضية الفرعية الخامسة معرفة فيما إذا كان يوجد فروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث كانت الفرضية كالتالي **"توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المدققين الخارجيين بالشرق الجزائري حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)"**، وقد كان مستوى الدلالة المحسوب 0.202 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد وعليه يتم رفض هذه الفرضية والتي نصت على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

3. التوصيات: بناء على الجانب النظري للدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة وبالاعتماد أيضا على الدراسات السابقة والتي تناولت مختلف المواضيع المتعلقة بالتدقيق ومعايير التدقيق الدولية والمحلية، بالإضافة إلى جودة التدقيق الخارجي وبغرض تقديم توصيات قد تساهم في تحسين ورفع مستويات ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مما قد يؤدي إلى إكسابها ثقة الجمهور ومختلف المستفيدين من هذه المهنة، فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

✓ ضرورة خضوع ممارسي مهنتي المحاسبة والتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي للتكوين الدائم عبر برامج التعليم المستمر وتشجيع الانضمام إلى الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئات المشرفة على المهنتين، وضرورة الالتزام بها بغرض مسايرة التغيرات والتطورات في مجال التدقيق والمحاسبة، وضرورة إشراك هؤلاء المهنيين في أي إصلاح يتعلق بإعادة تنظيم المهنتين لدرايتهم العالية بأبرز النقائص وكل ما يجب إصلاحه أو تعديله للرقي بمستوى القائمين بممارسة المهنتين.

✓ العمل على الاستفادة من تجارب الدول في تبني معايير التدقيق الدولية وذلك من أجل تحضير البيئة الملائمة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تستوحى من المعايير الدولية للتدقيق والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

✓ على المنظمات والهيئات المحاسبية في الجزائر أن تعمل جاهدة على الانضمام لمختلف الهيئات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من المنظمات العالمية.

- ✓ العمل على استكمال إصدار بقية معايير التدقيق الجزائرية لما لها من أهمية في دعم مختلف الإجراءات والأعمال خلال مراحل التدقيق المختلفة.
- ✓ العمل على وضع معايير وإرشادات تتعلق بتقديم مكاتب التدقيق للخدمات الاستشارية والضريبية.
- ✓ القيام بوضع برنامج يتعلق بالرقابة على جودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق لتقييم مستوى الأعمال التي يقدمونها، والتشجيع على الانضمام لمثل هذه البرامج عبر شرح أهدافه ومنح المكاتب المندمجة في هذه البرامج امتيازات وغيرها من التحفيزات.
- ✓ التركيز على مسألة الإشراف في مكاتب التدقيق بما لا يحد من القدرات الإبداعية لموظفي المكتب ويضمن أداؤهم لمهامهم وفقا لإرشادات وتوجيهات أصحاب المكاتب، والعمل على انتقاء الموظفين داخل المكاتب بدقة عالية ووفقا لقواعد وأسس ترتكز على التأهيل العلمي وتوفير الأسباب والعوامل التي تسمح لهم بتطوير أدائهم كالتدريب وغيرها.
- ✓ العمل على الاستفادة من مختلف التجارب الدولية في مجال إصدار المعايير لا سيما الهيئات والمنظمات الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع الانخراط في هذه المنظمات مما يسمح بتحديث ورفع مستوى التأهيل العلمي لدى المهنيين الجزائريين وبالتالي بدعم وتحسين أدائهم.
- ✓ دعم مقومات استقلالية ممارسي مهنة التدقيق الخارجي عبر إصدار قوانين ملزمة تتعلق بقبول المهام التدقيقية وسن قوانين أخرى تدعم بقوة استقلالية المدقق الخارجي مما يسمح له بأداء مهامه ومختلف إجراءات التدقيق بعيدا عن الضغوطات، والعمل على إصدار دليل خاص بأخلاقيات وسلوكيات المهنة يحدد القواعد السلوكية والأخلاقيات الواجب الالتزام بها.
- ✓ تحديث سلم الأتعاب باستمرار لتحقيق التكافؤ بين الجهد المبذول وضغوط العمل وأيضا المسؤولية الملقاة على عاتق القائمين بأعمال التدقيق من جهة ومستوى مبالغ الأتعاب من جهة أخرى.
- ✓ التشجيع على استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق واستغلال التقدم التقني ومختلف البرامج المحاسبية والقيام بدورات تدريبية حول كيفيات استخدامها وإبراز أهمية الاستعانة بها.
- ✓ ضرورة التخطيط الجيد لسير أعمال المكتب وقبول العملاء حيث يجب على مكاتب التدقيق أن تقوم بإعداد خطة عمل تسمح لها بإتمام أعمالها وفق مستويات عالية من الجودة وضمان إنهاء هذه الأعمال وتقديم تقارير عمليات التدقيق في آجالها المحددة.
- ✓ العمل على الانتقال بالتدقيق الخارجي من كونه وسيلة للرقابة إلى وسيلة للتطوير والتخطيط واتخاذ للقرار فأهميته لا تقتصر على اكتشاف الأخطاء وحالات الغش بل تتعدى ذلك إلى استخدامه كأداة لتطوير القطاعات الأخرى.

4. آفاق الدراسة: من خلال ما سبق يمكن اقتراح المواضيع التالية لما لها من ارتباط كبير ببيئة مهنة التدقيق الخارجي وتنظيمها والعمل على الرقي بمستوى ممارستها وتتمثل هذه المواضيع في الآتي:

- ✓ تبني المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في تضييق فجوة التوقعات.
- ✓ تحديد مؤشرات قياس جودة التدقيق الخارجي في بيئة التدقيق الجزائرية.
- ✓ استخدام تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والتدقيق وأثره على جودة المعلومة المالية.
- ✓ متطلبات تبني برنامج مراجعة النظير وأثره على فعالية مكاتب التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

2. أحمد حلمي جمعة، **الريادية في المحاسبة والتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

3. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

4. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

5. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

6. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

7. أحمد نور، **مراجعة الحسابات بين الناحيتين النظرية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1990.

8. أسعد محمد علي وهاب، **التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

9. السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، بيروت، لبنان، 2008.

10. أمين السيد أحمد لطفي، **إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية لمنشآت الأعمال**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1995.

11. أمين السيد أحمد لطفي، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997.

12. أمين السيد أحمد لطفي، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإبراهيمية، مصر، 2007.

13. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة البيئية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

14. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

15. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

16. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة في ضوء المعايير الدولية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.

17. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes-Oxley**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.

18. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات تطبيقية في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

19. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

20. أمين السيد أحمد لطقي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008-2009.

21. إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

22. توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

23. ثناء القباني، **المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

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

25. حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011.

26. حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

27. حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

28. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.

29. خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014.

30. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

31. خضير كاظم حمود، **إدارة الجودة الشاملة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2014.

32. خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

33. رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.

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

35. زاهرة عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

36. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

37. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 2006.

38. عارف عبد الله عبد الكريم، **المراجعة المتقدمة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014.

39. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

40. عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013.

41. عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

42. عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006-2007.

43. عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، **معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013.

44. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث المعايير الدولية والأمريكية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014.

45. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

46. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، ط3، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.

47. عطا الله سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

48. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013.

49. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

50. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

51. محمد أحمد خليل، **المراجعة والرقابة المحاسبية**، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 2011.

52. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

53. محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013.

54. محمد الفيومي، ابراهيم المليحي، آمال الصباغ، **المراجعة علما وعملا**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.

55. محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1995.

56. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، الجزائر، 2008.

57. محمد سمير الصبان، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997.

58. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

59. محمد سمير صبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004-2005.

60. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

61. محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014.

62. مراد حسين العلي، **معايير التدقيق الدولية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

63. مصطفى يوسف كافي، **تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة**، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،، 2014.

64. منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002-2003.

65. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، ط 3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

66. وليم توماس، أمرسون هناي، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ج1، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 1997.

67. يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، **أصول المراجعة**، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، 2001.

أطروحات الدكتوراه:

1. بروبة إلهام، **تأثير إستخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة– ENICAB"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية (منشورة)، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

2. حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية "دراسة حالة الجزائر"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011-2012.

3. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007-2008.

4. سفاحلو رشيد، **أهمية تكيف النظام المحاسبي للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير(منشورة)، جامعة الشلف، الجزائر، 2017/2016.

5. سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة (منشورة)، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014-2015.

6. شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة "دراسة مقارنة بين الجزائر بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية (منشورة)، جامعة سطيف، الجزائر، 2011-2012.

7. فايز سايح، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي "دراسة حالة الجزائر"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير (منشورة)، جامعة البليدة، الجزائر، 2015/2014.

8. مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.

مذكرات الماجيستير:

1. أمير جمال القيق، **مدى تطبيق رقابة الجودة في تدقيق الحسابات في قطاع غزة، "دراسة ميدانية"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013.

2. إياد حسن حسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين "دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"** مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2005.

3. خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة "دراسة حالة الجزائر"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والجباية (منشورة)، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013/2012.

4. ديمة مازن ظافر الشوا، **مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني "دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة – فلسطين"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012.

5. سهام أكرم عمر الطويل، **تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012.

6. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية–ميدانية"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.

7. كربوعة أسماء، **فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية "دراسة حالة شركة سوناطراك"**، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في المحاسبة والتدقيق (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2012/2011.

8. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير في المحاسبة والتدقيق (منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010-2011.

9. محمد سالم أبو يوسف، **تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 "دراسة تطبيقية"**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2011.

المجلات والملتقيات:

1. إبراهيم محمد عتيق، محمد أحمد تلالوه، **أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 3، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2016.

2. إبراهيم يوسف جويفل العبادي، **دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الإنفاق الحكومي**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 2، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2014.

3. أحمد حلمي جمعة، زياد أحمد الزعبي، **قياس فهم المديرين والمدققين وحملة الأسهم للمسئولية عن فشل التدقيق**، مجلة بحوث، العدد 40، جامعة حلب، سوريا، 2005.

4. أحمد سباعي قطب، خالد ناصر الخاطر، **العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات "دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر"**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 18، العدد 2، جامعة جدة، المملكة العربية السعودية، 2004.

5. إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 23، جامعة بغداد، العراق، 2013.

6. الزين يونس، الزين عيسى، **مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة "دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر"**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد11، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.

7. الزين يونس، **أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات**، مجلة رؤى الاقتصادية، العدد 6، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

8. الزين يونس، عبد الحميد حسياني، **خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة "حالة فضيحة شركة انرون"**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 6، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016.

9. إياد طاهر محمد، ياسر سعد عبد الأمير، **انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة تدقيق الهيئات الرقابية**، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 36، جامعة بغداد، العراق، 2015.

10. إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، **انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جامعة جدة، المملكة العربية السعودية، 2006.

11. أيمن محمد نمر الشنطي، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات "دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 27، جامعة بغداد، العراق، 2011.

12. بطرس ميالة، **العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي "دراسة ميدانية"**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 6، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2010.

13. بن عيسى عبد الرحمان، **تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة "دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر"**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 14، جامعة البليدة، الجزائر، 2016.

14. بوعيشاوي يوسف، بوزياني عبد الرزاق، شرماط طاهر، **المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر ممارسي المهنة "حالة الجزائر"**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 6، جامعة المدية، الجزائر، 2016.

15. بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات "دراسة حالة المؤسسات الاقصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي"**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 6، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2016.

16. بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد3، جامعة المدية، الجزائر، 2015.

17. تدلاوتي يامنة، العيد محمد، **آثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 4، العدد 2، جامعة الجزائر، الجزائر، 2015.

18. توفيق جوادي، محمد دينوري سالمي، **التوحيد المحاسبي أم التوافق**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 4، جامعة الوادي، الجزائر، 2011.

19. تونسي نجاة، **تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد 4، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015.

20. جدعان فرقد فيصل، **دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 1، جامعة المثنى، العراق، 2016.

21. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة "دراسة ميدانية"**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.

22. حسام الدين خداش، إبراهيم سليمان عمر الزوي، محمود نصار، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات.** المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 4، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2011.

23. حسن شلقامي محمد، **مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة "دراسة ميدانية"**، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد 1، جامعة بني سويف، مصر، 2014.

24. حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 24، العدد1، جامعة دمشق، سوريا، 2008.

25. حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 24، العدد1، جامعة دمشق، سوريا، 2008.

26. حمزة مفتاح، بختة مفتاح، مريم عامر، **إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية "دراسة عينة من المعايير"**، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2018.

27. خليدة عابي، **تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 4، جامعة الوادي، الجزائر، 2011.

28. خولة حسين حمدان، **دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 3، جامعة القادسية، العراق، 2011.

29. رحماني موسى، سردوك فاتح، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 34، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.

30. رشا بشير الجرد، **أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، المجلة الجامعة، المجلد 3، العدد 15، جامعة الزاوية، ليبيا، 2013.

31. رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، سوريا، 2010.

32. زواق كمال، **التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحريف والتلاعب بالقوائم المالية "دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين"**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 7، جامعة المدية، الجزائر، 2017.

33. زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 4، العدد 4، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2015.

34. زوهري جليلة، **أهمية التدقيق في دعم مصداقية المعلومة المالية بين النظرية والتطبيق "دراسة استبيانية لواقع التدقيق في الجزائر بالنسبة للأطراف المعنية"**، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 3، العدد 2، جامعة الشلف، الجزائر، 2017.

35. زياد عبد الحليم الذيبة، حمزة يوسف أبو قبع، **بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية "دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 8، العدد 1، جامعة البليدة، الجزائر، 2017.

36. زياد هاشم السقا، ناظم حسن رشيد، **متطلبات تدقيق عمليات التجارة الإلكترونية في ضوء معايير التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 20، جامعة بغداد، العراق، 2012.

37. سعاد سعيد غزال، فيحاء عبد الخالق يحي، **تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 112، جامعة الموصل، العراق، 2013.

38. سعودي بلقاسم، **التطورات الاقتصادية الراهنة والحاجة لإصدار معايير للمراجعة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 6، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011.

39. سمير كامل محمد عيسى، **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، المجلد 45، العدد 3، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.

40. شريقي عمر، **مسئوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.

41. صالح حامد محمد علي آدم، **تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال السودانية**، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 4، جامعة الزاوية، ليبيا، 2014.

42. صبا أحمد سعيد، **نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات "دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، الجامعة المستنصرية، العراق، 2009.

43. صفاء أحمد محمد العاني، فاضل حمد القيسي، **استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة التدقيق "بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق، 2016.

44. صلاح الدين سوالم، **مساهمة معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية "إشارة خاصة للمعيار المحاسبي الدولي الأول"**، مجلة التواصل، العدد 38، جامعة عنابة، الجزائر، 2014.

45. ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام، **كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية للشركات في إدارة المخاطر**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 9، جامعة البليدة، الجزائر، 2016.

46. عاطف إسحق أبو زر، حازم محمد طه، **أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 4، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2012.

47. عبد الجبار الكبيسي، **تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة "دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، جامعة الأنبار، العراق، 2006.

48. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **قياس أثر الممارسات المحاسبية الخاطئة لظاهرة عدم تماثل المعلومات وانعكاساته على جودة الأرباح المحاسبية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 11، المركز الجامعي لتامنغست، الجزائر، 2017.

49. عبد الرزاق قاسم الشحادة، عمران عبد الله عبشو، **مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016.

50. عبد الرزاق محمد سعيد فرج، نضال عمر زلوم، **مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط في عملية التدقيق والتزامهم بها**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 17، العدد 2، جامعة المنامة، البحرين، 2014.

51. عبد الوهاب بن بريكة، بودونت أسماء، **تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 8، جامعة معسكر، الجزائر، 2016.

52. عصام قريط، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد1، جامعة دمشق، سوريا، 2008.

53. عصام قريط، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 1، جامعة دمشق، سوريا، 2009.

54. عطا الله خليل، **العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد 2، جامعة دمشق، سوريا، 2000.

55. علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون ساربينز أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، جامعة المستنصرية، العراق، 2011.

56. علي كاظم حسين، **دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، جامعة بغداد، العراق، 2013.

57. عمر إقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013.

58. فتحة أميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحسين أداء التسيير الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس–باتنة"**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.

59. قادري عبد القادر، **أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهنة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 5، العدد 9، جامعة مستغانم، الجزائر، 2015.

60. قراع آمال، محمد إبراهيم عبيدات، **نموذج مفاهيمي للعوامل المؤثرة في تطبيق عملية المراجعة التسويقية في مجال الصناعة الفندقية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 4، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2016.

61. قمان عمر، إليمي شهاب، **هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بالمراجعة وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة دفاتر اقتصادية، العدد 2، جامعة الجلفة، الجزائر، 2011.

62. لخضر لقليطي، لحسن دردوري، **أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جامعة باتنة، الجزائر، 2017.

63. محمد بشير غوالمي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013.

64. محمد وليد عبد العزيز، **موقف المدقق الخارجي من تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 104، جامعة بغداد، العراق، 2015.

65. مسامح مختار، لقويرة سمير، **مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جامعة باتنة، الجزائر، 2017.

66. مسعود صديقي، **دور المراجعة Audit في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد 1، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

67. مسعود صديقي، لخضر أوصيف، **المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية "دراسة حالة مجمع صيدال"**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 6، جامعة المسيلة، الجزائر، 2011.

68. مسعود صديقي، محمد حسن خمقاني، **المراجعة وأسلوب العينة الاحصائية**، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد 1، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014.

69. مصباح محمد يوسف البر، موسى محمد أحمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودوره في ترقية الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم "**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.

70. معاذ ظاهر صالح المقطري، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة "دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، جامعة دمشق، سوريا، 2011.

71. مؤيد محمد علي الفضل، فراس خضير الزبيدي، نوال حربي راضي، **العلاقة بين كفاءة مجلس الإدارة وجودة الإفصاح المحاسبي في ضوء نظرية الوكالة "دراسة اختبارية لحالة العراق"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 18، العدد 2، جامعة القادسية، العراق، 2016.

72. ميشيل سعيد سويدان، **بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"**، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 24، العدد 1، جامعة جدة، المملكة العربية السعودية، 2010.

73. ناظم حسن رشيد، جاسم محمد حسو، **دور النظم الخبيرة في دعم أداء المدققين الخارجيين**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، عدد خاص بمؤتمر علمي، جامعة واسط، العراق، 2012.

74. ناهض نمر محمد الخالدي، **أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة**، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 23، العدد 1، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2015.

75. نسرين محمد منصور، **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة"**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013.

76. نواف فخر، محمد شلا، **أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية "دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية"**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 3، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا، 2015.

77. نوال راضي حربي، **تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق "دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية"**، المجلة العراقية للعلوم المحاسبية والمالية، المجلد1، العدد1، جامعة القادسية، العراق، 2013.

78. نور الدين مزياني، **ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية "دراسة ميدانية"**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.

79. هدى خليل إبراهيم، **دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد من وجهة نظر محاسبية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 38، جامعة بغداد، العراق، 2014.

80. يرقي كريم، **إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر "دراسة ميدانية"**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 8، جامعة البليدة، الجزائر، 2015.

81. يزيد صالحي، عبد الله مايو، **واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات التجارية "دراسة ميدانية"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 9، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.

82. يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 26، العدد 76، جامعة الموصل، العراق، 2004.

83. يوسف محمود جربوع، **العوامل المؤثرة على الأداء المهني لمراجعي الحسابات**، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 27، العدد 78، العراق، 2005.

84. يوسف محمود جربوع، **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضييق هذه الفجوة**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2004.

المقررات، المنشورات والإصدارات:

1. مقرر رقم 002، المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016.

2. مقرر رقم 150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2016.

3. مقرر رقم 23، المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، 2017.

4. منشور 2016/09، المؤرخ في 2016/06/15، يتضمن برنامج الرقابة على جودة أعمال التدقيق، نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان.

5. برنامج مراقبة جودة الأداء المهني المؤرخ في 1995/02/12، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

6. إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة لسنة 2015 والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين.

القوانين والمراسيم:

1. الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، **يتضمن قانون المالية لسنة 1970**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 110، 1969.

2. الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29، **يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 47، 1971.

3. القانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، **يتضمن قانون المالية لسنة 2010**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 78، 2009.

4. القانون رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25، **يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 52، 2005.

5. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، 2010.

6. القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، **المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، 1980.

7. القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12، **يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2، 1988.

8. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 20،1991.

9. القرار المؤرخ في 1994/11/07، **يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 14، 1995.

10. القرار المؤرخ في 2013/06/24، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، 2014.

11. القرار المؤرخ في 2008/06/25، **يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 47، 2008.

12. القرار المؤرخ في 2013/03/26، **يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 48، 2013.

13. القرار المؤرخ في 28 مارس 1998، **يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، 1998.

14. مرسوم تشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، **يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 التضمن القانون التجاري**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، 1993.

15. مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011.

16. مرسوم تنفيذي رقم 11-202، **يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 30، 2011.

17. مرسوم تنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011.

18. مرسوم تنفيذي رقم 11-26 والصادر في 2011/06/27، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية، العدد 07، 2011.

19. مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27، **يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، 2011.

20. مرسوم تنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24، **يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 65، 2011.

21. مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 2013/01/13، **يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 03، 2013.

22. مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30، **يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، 1996.

23. مرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، **يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 97، 1970.

24. مقرر مؤرخ في 2006/05/13، **المتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 41، 2006.

25. مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، **يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 32، 1999.

المراجع باللغة الفرنسية:

Livres:

1. Benoit Pigé, **Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations**, Edition Economica, Paris, France, 2008.

2. Dov Ogien, **Comptabilité Et Audit Bancaires**, 2éme Ed, Edition Dunod, Paris, France, 2008.

3. Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich, **Audit Et Commissariat Aux Comptes**, Edition Gualino, Paris, France, 2007.

4. Hamini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**, Office Des Publication Universitaires, Alger, Algérie, 2003.

5. Henri Bougium, Jean Charles Becour, **Audit Opérationnelle**, Edition Economica, Paris, France, 1996.

6. Isidore Feujo, **Guide Des Audits**, Edition Afnor, Paris, France, 2005.

7. Jaques Renard, **Théorie Et Pratique De L'audit Interne**, 6 éme Ed, Edition D'organisations, Paris, France, 2008.

8. Khelassi Reda, **L'Audit Interne**, 2 éme Ed, Edition Houma, Alger, Algérie, 2007.

9. Michel weill, **L'audit Stratégique**, 3 éme Ed, Edition Afnor, Paris, France, 2007.

10. Mokhtar Belaiboud, **Pratique De L'audit**, Edition Berti, Alger, Algérie, 2011.

11. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité Et Audit**, 2émé Ed, Edition Dunod, Paris, France, 2009.

Thèses:

1. Chekroun Meriem, **Le Rôle L'audit Interne Dans Le Pilotage Et La Performance Du Système De Contrôle Interne**, Thèse Pour L'obtention Du Doctorat En Sciences Economiques (Publié), Université Tlemcen, Algérie, 2013-2014.

2. Ziani Abdelhak, **Le Rôle De L'audit Interne Dans L'amélioration De La Gouvernance D'entreprise**, Thèse Pour L'obtention Du Doctorat En Sciences Economiques (Publié), Université Tlemcen, Algérie, 2013-2014.

Revues:

1. Abdelmalek Reguig, Bouziane Betabet, **L'audit De La Paie Quelle Approche Adoptée Par Le Commissaire Aux Comptes Dans Le Contexte Algérien**, Revue Des Etudes Financières, Comptables Et Administratives, Numéro 5, Université Oum El Bouaghi, Algérie, 2016.

2. Ben aicha Badis, Maghnem Mohamed, **La Qualité D'audit Interne Dans Une Entreprise Privatisé**, Revue D'entreprise, Numéro 5, Université Alger, Algérie, 2016.

3. Chara Feriel, **L'intégration Des Nouvelles Pratiques De La Responsabilité Sociale Des Entreprises Dans La Mission De L'audit Social,** Revue Des Sciences Économiques De Gestion Et De Commerce, Vol 20, Numéro 1, Université Alger, Algérie, 2016.

4. David Autissier, **L'impact Des Démarches Qualité Sur Les Pratiques D'audit Interne :Vers Une Nouvelle Typologie De L'audit Interne**, 20éme Congrès De L'Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 1999.

5. Ezzeddine Abaoub, Soumaya Ayedi Chabchoub, **La Demande De La Qualité De L'audit Externe :Quel Apport De La Théorie D'agence Dans Le Contexte Tunisien?**, 29ème Congrès De L'Association Francophone De Comptabilité «La Comptabilité, Le Contrôle Et L'Audit Entre Changement Et Stabilité », Paris, France, 2008.

6. Fateh Serdouk, Bachir Dridi, **Les Informations De l'utilisateur Sur Les Risques: Comment Elle Améliore La Qualité De L'audit**, Revue Des Etudes Economiques Et Financières, Numéro 4, Université El Oued, Algérie, 2011.

7. Fekih Nassima, Ziani Abdelhak, **Du Risque D'audit à L'audit Des Risques**, Revue Stratégie Et Développement, Vol 3, Numéro 5, Université Mostaganem, Algérie, 2013.

8. Louis-Philippe Sirois, Sophie Marmousez et Dan A. Simunic, **Proposition D'une Nouvelle Approche De La Relation Entre La Taille De L'auditeur Et La Qualité De L'audit: L'importance De La Technologie D'audit,** Revue Comptabilité – Contrôle - Audit, Vol 22, Numéro 3, Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 2016.

9. Makram Chemingui, Benoit Pigé, **La Qualité De L'Audit Analyse Critique Et Proposition D'Une Approche D'Evaluation Axée Sur La Nature Des Travaux D'Audit Réalises**, Congrès des Normes Et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004.

10. Mami ali, **Internal Factors Affecting Professional Performance Quality In Accounting And Auditing Firms- A Field Study From Algeria,** Revue De L'Economie Et Du Développement, Numéro 6, Université Média, Algérie, 2016.

11. Marine portal, **Les Déterminants De La Qualité De L'audit, Le cas De L'audit Des Comptes Publics**, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Vol 17, Numéro 1, Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 2011.

12. Mohemed Ben Ladghem, Abdesselam Ben Diab Dellah,Mohamed Saidani, **L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comptes**, Revue Les Cahiers Du Mecas, Vol 12, Numéro 1, Université Tlemcen, Algérie, 2016.
13. Reguig Abdelmalek, Ben tabet Bouziane, **L'audit De La Paie, Quelle Approche Adoptée Par Le Commissaire Aux Comptes Dans Le Contexte Algérien**, Revue Des Etudes Financières, Comptabilité Et Administratives, Numéro 5, Université oum El Bouaghi, Algérie, 2016.
14. Riadh Manita, Makram Chemangui, **Les Approches D'evaluation Et Les Indications De Mesure De La Qualité D'Audit : Une Revue Critique,** 28éme Congrès Comptabilité Et Environnement, Association francophone de comptabilité, Paris, France, 2007.
15. Sébastien Rocher, **L'indépendance Proclamée De l'IPSASB Est-elle Réelle ?**, Revue Comptabilité-contrôle- Audit, Vol 17, Numéro 3, Association Francophone De Comptabilité, Paris, France, 2011.
16. Yahiaoui Moufida, Mecif Khaled**, Le Rôle Des Technologies De L'information Et De La Communication (TIC) Dans L'application Des Normes Internationales D'audit ISA En Algérie «Cas Pratique D'une Mission De Commissariat Aux Comptes»**, Revue De Sciences Humaines, Vol 7, Numéro 1, Université Oum El Bouaghi, Algérie, 2017.
17. Yves Mard, Sylvain Marsat, **Gestion Des Résultats Comptables Et Structure De L'actionnariat :Le Cas Français**, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Vol 18, Numéro 3, Association Francophone de Comptabilité, Paris, France, 2012.
18. Zaafrane Mansouria, L'audit Et Le Contrôle Des risques Dans Le Milieu Bancaire Cadre De Référence Des Banques Algériennes, Revue Les Cahiers Du POIDEX, Numéro 6, Université Mostaganem, Algérie, 2016.
19. Zaafrane Mansouria, **L'efficacité Du Commissariat Aux Comptes En Vertu De L'application Des Normes ISA(International Standards On Auditing),** Revue Finance Et Marchés, Numéro 5, Université Mostaganem, Algérie, 2016.

المراجع باللغة الإنجليزية:

Books:

1. Spencer Pickett, **The Essential Handbook Of Internal Auditing**, 2 nd Ed, John Wiley & Sons LTD, West Sussex, England, 2005.

Journals:

1. Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas, Abdulhadi Ramadan, **Factors Affecting The Quality Of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks**, International Journal of Business and Social Science, Vol 4 Number 11,Center For Promoting Ideas, United States, 2013.
2. Mahdi Salehi, **Audit Expectation Gap: Concept, Nature And Trace**, African Journal Of Business Management, Vol 5, Number 21, 2011.

3. Milos Jelic, **The Impact Of Ethics On Quality Audit Results**, International Journal Of Quality Research, Vol 6, Number 4, University of Kragujevac, Serbia, 2012.
4. Nopmanee Tepalagul, Ling Lin, **Auditor Independence And Audit Quality: A Literature Review**, Journal Of Accounting, Auditing & Finance, Edition Sages, 2014.
5. Philna Coetzee, Houdini Fourie, **Perceptions On The Role Of The Internal Audit Function In Respect Of Risk,** African Journal Of Business Management, Vol 3, Numéro 13, 2009.

المواقع الإلكترونية:

1. www.Ifac.org
2. www.lacpa.org.lb
3. www.socpa.org.sa

الملاحـــــــق

الملحق (1)

جامعة باتنة 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الاستبانـــــــــة

تحية طيبة وبعد

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته، سيدي، سيدتي، تحية طيبة وبعد: في إطار إعداد أطروحة الدكتوراه حول مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري" بجامعة العقيد الحاج لخضر –باتنة، أرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بتمعن وموضوعية، وأن تتم الإجابة بأفضل ما لديكم من معلومات ، حيث أن تعاونكم واهتمامكم بالإجابة على فقرات هذه الاستبانة بدقة وموضوعية يعكس واقع حال متغيري الدراسة، كما أحيطكم علما بأن إجابتكم ستعامل بشكل سري لغايات البحث العلمي فقط.

أشكر لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم وأقدر بعمق المساعدة التي قدمتموها لإنجاز هذا البحث، تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الباحث

لقويرة سمير

القسم الأول: البيانات العامة:

1. **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

2. **العمر:** 30-40 سنة ☐ 41-50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

3. **الوظيفة:** خبير حسابات ☐ محافظ حسابات ☐

4. **الخبرة المهنية** أقل من 5 سنوات ☐ من 5-10 سنوات ☐ من 11-15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5. **المؤهل العلمي:** ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

--- أسئلة الاستبانة ---

يتم الإجابة على أسئلة الاستبانة من خلال وض ع علامة (✕) وفقا لموقفكم فيما يخص أسئلة كل محور.

القسم الثاني: الفقرات الخاصة بالمتغير المستقل "معايير أدلة الإثبات".

	السؤال	موافق تماما	موافق	محايد	معارض	معارض تماما
المحور الأول: يسمح الالتزام بمعيار التأكيدات الخارجية بـ:						
1	الحصول على معلومات دقيقة حول معظم العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق.					
2	طلب والحصول على المعلومات للمصادقة على شروط اتفاقيات أو عقود، أو معاملات بين المؤسسة وأطراف أخرى.					
3	تتبع والرقابة على طلبات التأكيدات الخارجية والحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.					
4	الحصول على معلومات حول صحة الأرصدة التي تتضمنها القوائم المالية.					
5	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها بطريقة مباشرة مقارنة بالأدلة التي يتم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة أو بالاستنتاج.					

6	الحصول على الردود الملائمة عبر اختيار وسيلة التواصل المناسبة سواء كانت ورقية أو الكترونية.					
7	الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية ودقيقة وذلك عندما يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة.					
8	حسن تسيير التأكيدات الخارجية عبر متابعتها وتوجيهها للشخص المناسب مما يؤدي إلى الحصول على معلومات موثوقة.					
المحور الثاني: يسمح الالتزام بمعيار التصريحات الكتابية بـ:						
9	إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية الأدلة الأخرى عندما لا تقدم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة.					
10	الحصول على الكشوف المعدة من طرف الإدارة للتأكد من دقتها وصحة حسابها.					
11	دعم أدلة الإثبات الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية إذا رأى القائم بعملية التدقيق أنها ضرورية.					
12	الحصول على تأكيدات من الإدارة تتعلق بأن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية كان بشكل مناسب.					
13	الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم بشأن إعداد القوائم المالية.					
14	الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم فيما يتعلق باكتمال المعلومات المقدمة.					
15	إبلاغ القائم بأعمال التدقيق بجميع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي تعلم بها الإدارة.					
المحور الثالث: يسمح الالتزام بمعيار الإجراءات التحليلية بـ:						
16	تحسين الفهم للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.					
17	التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.					
18	الكشف عن بعض المؤشرات أو علامات التحذير التي قد تعترض عمل المؤسسة.					
19	تحديد اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.					
20	تسهيل تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والتدقيق وجمع للأدلة المقنعة حولها.					
21	مراقبة وتقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية.					
22	معرفة الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها المؤسسة محل التدقيق.					
المحور الرابع: يسمح الالتزام بمعيار استمرارية الاستغلال بـ:						
23	كشف الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة عبر تحديد ومعرفة الأخطاء وحالات التضليل واخفاء الحقائق التي قد تمارسها الإدارة.					

24	قياس مدى فعالية المؤسسة في استخدام مواردها المالية.					
25	تحديد ومعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة محل التدقيق.					
26	إعطاء إخطار للتصرف مع الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة وتجنيبها مخاطر الإفلاس والتصفية.					
27	اتخاذ إجراءات احترازية من أجل مواجهة الصعوبات المالية المحتملة وغيرها.					
28	تقويم خطط الإدارة المستقبلية وفيما يتعلق بتقديرها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة تلك الخطط من الوضع وهل هي مجدية في تلك الظروف.					
29	جمع أدلة إثبات مناسبة تسمح باكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الملزمة.					

القسم الثالث: الفقرات الخاصة بالمتغير التابع "جودة التدقيق الخارجي".

	السؤال	موافق تماما	موافق	محايد	معارض	معارض تماما
المحور الخامس: يقوم المدقق الخارجي عند مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بـ:						
30	التأكد من صحة تعيينه مدققا لحسابات المؤسسة والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذه بنهاية مهامه.					
31	التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حقه في الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وطلب الإيضاحات الضرورية لضمان عدم تضييق نطاق ممارسته لأعماله.					
32	تشكيل فريق تدقيق والإشراف عليه عبر تخصيص وتقسيم الأعمال على المساعدين وتحقيق الإشراف المناسب عليهم.					
33	الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها.					
34	فحص ودراسة النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة سواء كان دفتريا أم آليا.					
35	الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة من أجل التعرف على المركز المالي للمؤسسة والتحليل المبدئي للقوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.					
36	الاتصال بالمدقق الخارجي السابق من أجل معرفة مسبقة للمشكلات التي قد تواجهه أثناء قيامه بعمله وفحص أي تحفظات وردت بتقارير السنوات السابقة.					
37	التعرف على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.					
38	فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية بغرض التعرف على أنواع الضرائب					

	والرسوم التي تخضع لها المؤسسة والاطلاع على الإقرارات والتصريحات الضريبية لها للاقتناع بكفاية الاقتطاعات للضريبة ودقة حسابها.					
39	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل الشروع في عملية التدقيق من أجل توفير معرفة بالمؤسسة وسير الأعمال بها لإعداد برنامج تدقيق ملائم وينسجم مع مختلف الظروف السائدة بها.					
40	استخدام إجراءات محددة لاكتشاف العناصر غير العادية عند التخطيط لعملية التدقيق لتحديد أماكن الخطر المحتملة وتقييم مخاطر إمكانية حدوث أخطاء أو غش متعمد.					
41	الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي بغرض التعرف على مكامن التحريفات والأخطاء والتركيز عليها خلال مراحل التدقيق المختلفة.					
42	تحديد برنامج تدقيق يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة أو أحداث غير متوقعة ومعرفة الخطوات اللاحقة بنهاية كل مرحلة.					
المحور السادس: يقوم المدقق الخارجي عند تنفيذ عملية التدقيق بـ:						
43	اعداد مجموعة من الاختبارات التي تطبق على القوائم المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بين بنودها وحساباتها لاكتشاف البنود غير العادية والأخطاء التي قد تتضمنها هذه القوائم.					
44	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم والمنظم للعمليات، وإعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة وضعف.					
45	الاستعانة خلال ممارسته لمهامه بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.					
46	جمع إثباتات وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة من أجل الخروج برأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة.					
47	اكتشاف مدى معقولية التقديرات والسياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية.					
48	التأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية والثبات في تطبيقها.					
49	أداء اختبارات تفاصيل الأرصدة لبعض الحسابات وفحص المستندات القائمة التي تؤيد العمليات الاقتصادية لأحد هذه الأرصدة.					
50	اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية واعادة الاحتساب لاكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتحريفات.					
51	اكتشاف الحالات التي قد تقوم فيها المؤسسة بأعمال وأساليب تهدف من خلالها إلى تضخيم أو تقليص الأرباح السنوية.					
52	كشف حالات الفشل المالي التي قد تواجه المؤسسة وتهدد استمرارها في ممارسة نشاطها.					

53	التأكد من الدعاوى القضائية التي تواجه المؤسسة لمعرفة مدى تأثيرها على استمرارية المؤسسة في ممارسة نشاطها.					
54	توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل وجميع الأدلة والقرائن التي تم جمعها بغرض إظهار ما قام به من عمل، وتوفير الدليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص.					
المحور السابع: يقوم المدقق الخارجي عند مرحلة إبداء الرأي حول القوائم المالية بـ:						
55	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة.					
56	توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية وتنبيه جميع الأطراف المستخدمة لها للمخاطر التي قد تتضمنها هذه القوائم.					
57	رفع جودة المعلومات المالية لضمان تقديم قوائم مالية تحوي المعلومات الكافية بما يمكن مستخدميها من تتبع ومراقبة وضعية المؤسسة بشكل دقيق.					
58	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أجل الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة واضحة لقرائها ولا تقبل التأويل أو التمويه.					
59	الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره حسب الوقت والمدة المحددة.					
60	فحص القوائم المالية عند المراحل النهائية للتدقيق وفقا لأساليب احصائية ودراسة العلاقات بين مختلف البنود والحسابات لضمان دقتها.					
61	عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات والتقرير باستقلالية تامة عن كل الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال أدائه لمهامه والتعبير عن رأيه بموضوعية تامة.					
62	ضمان اصدار القوائم المالية في أجلها وبدون تأخر والسهر على ضمان تقديمها في أوانها.					
63	مقارنة القوائم المالية للفترة الحالية بقوائم الفترات السابقة لملاحظة البنود والحسابات التي قد تطرأ عليها تغيرات غير عادية.					
64	الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية.					

إبداء آراء أخرى حول الموضوع:.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

شكرا لكم على حسن تعاونكم

الملحق (02)

قائمة الأساتذة المحكمين

	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
01	أ.د حناشي لعلى	أستاذ التعليم العالي	جامعة الحاج لخضر – باتنة
02	أ.د بوركايب عبد المجيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة امحمد بوقرة – بومرداس
03	د. مسامح مختار	أستاذ محاضر – أ	جامعة الحاج لخضر – باتنة
04	د. بن عيشي عمار	أستاذ محاضر – أ	جامعة محمد خيضر – بسكرة
05	د. عبد الصمد نجوى	أستاذ محاضر – أ	جامعة الحاج لخضر – باتنة
06	د. بودربالة سارة	أستاذ محاضر – أ	جامعة عمار ثليجي – الأغواط
07	د. مروان حايد	أستاذ محاضر – أ	جامعة الجيلالي بونعامة – خميس مليانة
08	د. بوشوشة محمد	أستاذ محاضر – ب	جامعة الحاج لخضر – باتنة
09	د. سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر – ب	جامعة محمد خيضر – بسكرة

المحلق (3)

✓ **نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور استبانة الدراسة:**

Statistiques descriptives

	N	Asymétrie	Kurtosis
	Statistique	Statistique	Statistique
معيار التأكيدات الخارجية	94	-,832	-,402
معيار التصريحات الكتابية	94	-,959	-,125
معيار الإجراءات التحليلية	94	-,611	-,497
معيار استمرارية الاستغلال	94	-,795	-,733
التخطيط لعملية التدقيق	94	-,452	-,635
تنفيذ عملية التدقيق	94	-,950	,401
إبداء الرأي حول القوائم المالية	94	-,970	,037
N valide (listwise)	94		

✓ **اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الأول (التأكيدات الخارجية):**

		معيار التأكيدات الخارجية
معيار التأكيدات الخارجية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	94
الحصول على معلومات دقيقة حول معظم العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق.	Corrélation de Pearson	,759**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
طلب والحصول على المعلومات للمصادقة على شروط اتفاقيات أو عقود، أو معاملات بين المؤسسة وأطراف أخرى.	Corrélation de Pearson	,782**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
تتبع والرقابة على طلبات التأكيدات الخارجية والحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.	Corrélation de Pearson	,623**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الحصول على معلومات حول صحة الأرصدة التي تتضمنها القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,635**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها بطريقة مباشرة مقارنة بالأدلة التي يتم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة أو بالاستنتاج.	Corrélation de Pearson	,818**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الحصول على الردود الملائمة عبر اختيار وسيلة التواصل المناسبة سواء كانت ورقية أو الكترونية.	Corrélation de Pearson	,691**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية ودقيقة وذلك عندما يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة.	Corrélation de Pearson	,650**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
حسن تسيير التأكيدات الخارجية عبر متابعتها وتوجيهها للشخص المناسب مما يؤدي إلى الحصول على معلومات موثوقة.	Corrélation de Pearson	,683**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94

✓ **اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثاني (التصريحات الكتابية):**

		معيار التصريحات الكتابية
معيار التصريحات الكتابية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	94
إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية الأدلة الأخرى عندما لا تقدم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة.	Corrélation de Pearson	,365**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الحصول على الكشوف المعدة من طرف الإدارة للتأكد من دقتها وصحة حسابها.	Corrélation de Pearson	,909**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
دعم أدلة الإثبات الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية إذا رأى القائم بعملية التدقيق أنها ضرورية.	Corrélation de Pearson	,723**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الحصول على تأكيدات من الإدارة تتعلق بأن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية كان بشكل مناسب.	Corrélation de Pearson	,880**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم بشأن إعداد القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,916**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم فيما يتعلق باكتمال المعلومات المقدمة.	Corrélation de Pearson	,915**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
إبلا غ القائم بأعمال التدقيق بجميع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي تعلم بها الإدارة.	Corrélation de Pearson	,438**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94

✓ **اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثالث (الإجراءات التحليلية):**

		معيار الإجراءات التحليلية
معيار الإجراءات التحليلية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	94
تحسين الفهم للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.	Corrélation de Pearson	,748**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,658**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الكشف عن بعض المؤشرات أو علامات التحذير التي قد تعترض عمل المؤسسة.	Corrélation de Pearson	,846**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
تحديد اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.	Corrélation de Pearson	,369**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
تسهيل تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والتدقيق وجمع للأدلة	Corrélation de Pearson	,713**

,000	Sig. (bilatérale)	المقنعة حولها.
94	N	
,721**	Corrélation de Pearson	مراقبة وتقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية
,000	Sig. (bilatérale)	لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية.
94	N	
,435**	Corrélation de Pearson	
,000	Sig. (bilatérale)	معرفة الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها المؤسسة محل التدقيق.
94	N	

✓ **اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الرابع (استمرارية الاستغلال):**

معيار استمرارية الاستغلال		
1	Corrélation de Pearson	معيار استمرارية الاستغلال
	Sig. (bilatérale)	
94	N	
,386**	Corrélation de Pearson	كشف الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة عبر تحديد ومعرفة الأخطاء وحالات
,000	Sig. (bilatérale)	التضليل واخفاء الحقائق التي قد تمارسها الإدارة.
94	N	
,936**	Corrélation de Pearson	قياس مدى فعالية المؤسسة في استخدام مواردها المالية.
,000	Sig. (bilatérale)	
94	N	
,894**	Corrélation de Pearson	تحديد ومعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة محل التدقيق.
,000	Sig. (bilatérale)	
94	N	
,912**	Corrélation de Pearson	إعطاء إخطار للتصرف مع الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة وتجنيبها مخاطر
,000	Sig. (bilatérale)	الإفلاس والتصفية.
94	N	
,928**	Corrélation de Pearson	اتخاذ إجراءات احترازية من أجل مواجهة الصعوبات المالية المحتملة وغيرها.
,000	Sig. (bilatérale)	
94	N	
,764**	Corrélation de Pearson	تقويم خطط الإدارة المستقبلية وفيما يتعلق بتقديرها للاستمرارية، وما إذا كان من
,000	Sig. (bilatérale)	المرجح أن تحسن نتيجة تلك الخطط من الوضع وهل هي مجدية في تلك
94	N	الظروف.
,796**	Corrélation de Pearson	جمع أدلة إثبات مناسبة تسمح باكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح
,000	Sig. (bilatérale)	الملزمة.
94	N	

✓ **اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الخامس (التخطيط لعملية التدقيق):**

التخطيط لعملية التدقيق		
1	Corrélation de Pearson	التخطيط لعملية التدقيق
	Sig. (bilatérale)	
94	N	
,614**	Corrélation de Pearson	التأكد من صحة تعيينه مدققا لحسابات المؤسسة والتحقق من شروط التعيين
,000	Sig. (bilatérale)	وإجراءاته من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي
94	N	سيتخذه بنهاية مهامه.
,421**	Corrélation de Pearson	التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حقه في الاطلاع على

,000	Sig. (bilatérale)	كافة الدفاتر والسجلات وطلب الإيضاحات الضرورية لضمان عدم تضييق نطاق
94	N	ممارسته لأعماله.
,601**	Corrélation de Pearson	تشكيل فريق تدقيق والإشراف عليه عبر تخصيص وتقسيم الأعمال على المساعدين
,000	Sig. (bilatérale)	وتحقيق الإشراف المناسب عليهم.
94	N	
,574**	Corrélation de Pearson	الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على
,000	Sig. (bilatérale)	النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها.
94	N	
,716**	Corrélation de Pearson	فحص ودراسة النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة سواء كان دفتريا أم آليا.
,000	Sig. (bilatérale)	
94	N	
,724**	Corrélation de Pearson	الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة من أجل
,000	Sig. (bilatérale)	التعرف على المركز المالي للمؤسسة والتحليل المبدئي للقوائم المالية الخاصة بالسنوات
94	N	السابقة.
,535**	Corrélation de Pearson	الاتصال بالمدقق الخارجي السابق من أجل معرفة مسبقة للمشكلات التي قد
,000	Sig. (bilatérale)	تواجهه أثناء قيامه بعمله وفحص أي تحفظات وردت بتقارير السنوات السابقة.
94	N	
,501**	Corrélation de Pearson	التعرف على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل
,000	Sig. (bilatérale)	التنظيمي للمؤسسة لمعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.
94	N	
,785**	Corrélation de Pearson	فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية بغرض التعرف على أنواع الضرائب
,000	Sig. (bilatérale)	والرسوم التي تخضع لها المؤسسة والاطلاع على الإقرارات والتصريحات الضريبية لها
94	N	للاقتناع بكفاية الاقتطاعات للضريبة ودقة حسابها.
,692**	Corrélation de Pearson	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل الشروع في عملية التدقيق من أجل توفير
,000	Sig. (bilatérale)	معرفة بالمؤسسة وسير الأعمال بها لإعداد برنامج تدقيق ملائم وينسجم مع مختلف
94	N	الظروف السائدة بها.
,698**	Corrélation de Pearson	استخدام إجراءات محددة لاكتشاف العناصر غير العادية عند التخطيط لعملية
,000	Sig. (bilatérale)	التدقيق لتحديد أماكن الخطر المحتملة وتقييم مخاطر إمكانية حدوث أخطاء أو غش
94	N	متعمد.
,693**	Corrélation de Pearson	الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي بغرض التعرف على مكامن
,000	Sig. (bilatérale)	التحريفات والأخطاء والتركيز عليها خلال مراحل التدقيق المختلفة.
94	N	
,603**	Corrélation de Pearson	تحديد برنامج تدقيق يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات
,000	Sig. (bilatérale)	طارئة أو أحداث غير متوقعة ومعرفة الخطوات اللاحقة بنهاية كل مرحلة.
94	N	

✓ **اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السادس (تنفيذ عملية التدقيق):**

تنفيذ عملية التدقيق		
1	Corrélation de Pearson	تنفيذ عملية التدقيق
	Sig. (bilatérale)	
94	N	
,424**	Corrélation de Pearson	اعداد مجموعة من الاختبارات التي تطبق على القوائم المالية من خلال دراسة
,000	Sig. (bilatérale)	

ومقارنة العلاقة بين بنودها وحساباتها لاكتشاف البنود غير العادية والأخطاء التي قد تتضمنها هذه القوائم.	N	94
فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم والمنظم للعمليات، وإعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة وضعف.	Corrélation de Pearson	,826**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الاستعانة خلال ممارسته لمهامه بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.	Corrélation de Pearson	,364**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
جمع إثباتات وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة من أجل الخروج برأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة.	Corrélation de Pearson	,423**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
اكتشاف مدى معقولية التقديرات والسياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,671**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
التأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية والثبات في تطبيقها.	Corrélation de Pearson	,787**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
أداء اختبارات تفاصيل الأرصدة لبعض الحسابات وفحص المستندات القائمة التي تؤيد العمليات الاقتصادية لأحد هذه الأرصدة.	Corrélation de Pearson	,679**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية واعادة الاحتساب لاكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتحريفات.	Corrélation de Pearson	,846**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
اكتشاف الحالات التي قد تقوم فيها المؤسسة بأعمال وأساليب تهدف من خلالها إلى تضخيم أو تقليص الأرباح السنوية.	Corrélation de Pearson	,411**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
كشف حالات الفشل المالي التي قد تواجه المؤسسة وتهدد استمرارها في ممارسة نشاطها.	Corrélation de Pearson	,694**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
التأكد من الدعاوى القضائية التي تواجه المؤسسة لمعرفة مدى تأثيرها على استمرارية المؤسسة في ممارسة نشاطها.	Corrélation de Pearson	,651**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل وجميع الأدلة والقرائن التي تم جمعها بغرض إظهار ما قام به من عمل، وتوفير الدليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص.	Corrélation de Pearson	,674**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94

✓ **اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السابع (إبداء الرأي حول القوائم المالية):**

		إبداء الرأي حول القوائم المالية
إبداء الرأي حول القوائم المالية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	94
إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة.	Corrélation de Pearson	,648**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94

توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية وتنبيه جميع الأطراف المستخدمة لها للمخاطر التي قد تتضمنها هذه القوائم.	Corrélation de Pearson	,749**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
رفع جودة المعلومات المالية لضمان تقديم قوائم مالية تحوي المعلومات الكافية بما يمكن مستخدميها من تتبع ومراقبة وضعية المؤسسة بشكل دقيق.	Corrélation de Pearson	,590**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أجل الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة واضحة لقرائها ولا تقبل التأويل أو التمويه.	Corrélation de Pearson	,711**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره حسب الوقت والمدة المحددة.	Corrélation de Pearson	,805**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
فحص القوائم المالية عند المراحل النهائية للتدقيق وفقا لأساليب احصائية ودراسة العلاقات بين مختلف البنود والحسابات لضمان دقتها.	Corrélation de Pearson	,822**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات والتقرير باستقلالية تامة عن كل الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال أدائه لمهامه والتعبير عن رأيه بموضوعية تامة.	Corrélation de Pearson	,709**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
ضمان اصدار القوائم المالية في أجلها وبدون تأخر والسهر على ضمان تقديمها في أوانها.	Corrélation de Pearson	,511**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
مقارنة القوائم المالية للفترة الحالية بقوائم الفترات السابقة لملاحظة البنود والحسابات التي قد تطرأ عليها تغيرات غير عادية.	Corrélation de Pearson	,527**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94
الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	,746**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	94

✓ **معامل الارتباط لعبارات معيار التأكيدات الخارجية:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,854	8

✓ **معامل الارتباط لعبارات معيار التصريحات الكتابية:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,867	7

✓ **معامل الارتباط لعبارات معيار الإجراءات التحليلية:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,753	7

✓ **معامل الارتباط لعبارات معيار استمرارية الاستغلال:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,907	7

✓ **معامل الارتباط لعبارات التخطيط لعملية التدقيق:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,845	13

✓ **معامل الارتباط لعبارات تنفيد عملية التدقيق:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,854	12

✓ **معامل الارتباط لعبارات إبداء الرأي في القوائم المالية:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,873	10

✓ **اختبار معامل ألفا كرونباخ لصدق وثبات استبانة الدراسة**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,928	64

✓ **توزيع عينة الدراسة وفقا الجنس:**

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	88	93,62	93,62	93,62
	أنثى	6	6,38	6,38	100,0
	Total	94	100,0	100,0	

✓ **توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر:**

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	31-40	9	9,57	9,57	9,57
	41-50	38	40.43	40.43	50,0
	+ 50	47	50,0	50,0	100,0
	Total	94	100,0	100,0	

✓ **توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة:**

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير حسابات	5	5,32	5,32	5,32
	محافظ حسابات	89	94,68	94,68	100,0
	Total	94	100,0	100,0	

✓ **توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية:**

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	-5	10	10,64	10,64	10,64
	5-10	19	20,21	20,21	30,85
	11-15	30	31,92	31,92	62,77
	+15	35	37,23	37,23	100,0
	Total	94	100,0	100,0	

✓ **توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي:**

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	65	69,15	69,15	69,15
	ماجستير	16	17,02	17,02	86,17
	دكتوراه	3	3,19	3,19	89,36
	شهادة أخرى	10	10,64	10,64	100,0
	Total	94	100,0	100,0	

✓ **اتجاهات الآراء حول معيار التأكيدات الخارجية:**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
الحصول على معلومات دقيقة حول معظم العمليات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة محل التدقيق.	94	1,00	5,00	3,3723	1,63946
طلب والحصول على المعلومات للمصادقة على شروط اتفاقيات أو عقود، أو معاملات بين المؤسسة وأطراف أخرى.	94	1,00	5,00	3,6489	1,57061
تتبع والرقابة على طلبات التأكيدات الخارجية والحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.	94	1,00	5,00	3,5426	1,52869

الحصول على معلومات حول صحة الأرصدة التي تتضمنها القوائم المالية.	94	1,00	5,00	4,3404	1,17824
الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية عندما يتم الحصول عليها بطريقة مباشرة مقارنة بالأدلة التي يتم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة أو بالاستنتاج.	94	1,00	5,00	4,1489	1,42147
الحصول على الردود الملائمة عبر اختيار وسيلة التواصل المناسبة سواء كانت ورقية أو الكترونية.	94	1,00	5,00	3,6702	1,67453
الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية ودقيقة وذلك عندما يتم الحصول عليها من خارج المؤسسة.	94	1,00	5,00	4,3936	1,22885
حسن تسيير التأكيدات الخارجية عبر متابعتها وتوجيهها للشخص المناسب مما يؤدي إلى الحصول على معلومات موثوقة.	94	1,00	5,00	4,0319	1,41765
معيار التأكيدات الخارجية	94	1,50	5,00	3,8936	1,03256
N valide (listwise)	94				

✓ **اتجاهات الآراء حول معيار التصريحات الكتابية:**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية الأدلة الأخرى عندما لا تقدم الإدارة التصريحات الكتابية المطلوبة.	94	1,00	5,00	4,3191	1,28860
الحصول على الكشوف المعدة من طرف الإدارة للتأكد من دقتها وصحة حسابها.	94	1,00	5,00	3,9362	1,47239
دعم أدلة الإثبات الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية إذا رأى القائم بعملية التدقيق أنها ضرورية.	94	1,00	5,00	4,0106	1,39503
الحصول على تأكيدات من الإدارة تتعلق بأن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية كان بشكل مناسب.	94	1,00	5,00	3,9681	1,44022
الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم بشأن إعداد القوائم المالية.	94	1,00	5,00	3,9149	1,47130
الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، والتأكد من أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم فيما يتعلق باكتمال المعلومات المقدمة.	94	1,00	5,00	3,8617	1,49983
إبلاغ القائم بأعمال التدقيق بجميع نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي تعلم بها الإدارة.	94	1,00	5,00	4,2979	1,31026
معيار التصريحات الكتابية	94	1,29	5,00	4,0441	1,05438
N valide (listwise)	94				

✓ **اتجاهات الآراء حول معيار الإجراءات التحليلية:**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تحسين الفهم للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ونوع النشاط الذي تعمل به.	94	1,00	5,00	3,7660	1,40984
التنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.	94	1,00	5,00	4,0319	1,30715
الكشف عن بعض المؤشرات أو علامات التحذير التي قد تعترض عمل المؤسسة.	94	1,00	5,00	3,8830	1,34289
تحديد اتجاهات عملية التدقيق وتصميم برنامج تدقيق ملائم.	94	1,00	5,00	3,4681	1,64416
تسهيل تحديد الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والتدقيق وجمع للأدلة المقنعة حولها.	94	1,00	5,00	4,0426	1,33533
مراقبة وتقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لمؤسسات أخرى لاكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية.	94	1,00	5,00	3,9787	1,26982
معرفة الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها المؤسسة محل التدقيق.	94	1,00	5,00	4,2234	,90583
معيار الإجراءات التحليلية	94	1,71	5,00	3,9134	,84560
N valide (listwise)	94				

✓ **اتجاهات الآراء حول معيار استمرارية الاستغلال:**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
كشف الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة عبر تحديد ومعرفة الأخطاء وحالات التضليل واخفاء الحقائق التي قد تمارسها الإدارة.	94	1,00	5,00	3,5213	1,50789
قياس مدى فعالية المؤسسة في استخدام مواردها المالية.	94	1,00	5,00	3,6489	1,52898
تحديد ومعرفة القوة المالية المستقبلية للمؤسسة محل التدقيق.	94	1,00	5,00	3,6809	1,51134
إعطاء إخطار للتصرف مع الصعوبات التي قد تواجه المؤسسة وتجنيبها مخاطر الإفلاس والتصفية.	94	1,00	5,00	3,8404	1,49769
اتخاذ إجراءات احترازية من أجل مواجهة الصعوبات المالية المحتملة وغيرها.	94	1,00	5,00	3,7340	1,53927
تقويم خطط الإدارة المستقبلية وفيما يتعلق بتقديرها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تحسن نتيجة تلك الخطط من الوضع وهل هي مجدية في تلك الظروف.	94	1,00	5,00	3,5745	1,63621
جمع أدلة إثبات مناسبة تسمح باكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الملزمة.	94	1,00	5,00	4,2447	1,36536
معيار استمرارية الاستغلال	94	1,00	5,00	3,7492	1,21375
N valide (listwise)	94				

✓ **اتجاهات الآراء حول التخطيط لعملية التدقيق:**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
التأكد من صحة تعيينه مدققا لحسابات المؤسسة والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته من أجل ممارسة مهامه وفقا للصيغ القانونية المطلوبة مما يدعم رأيه الذي سيتخذه بنهاية مهامه.	94	1,00	5,00	3,8723	1,22021
التأكد من نطاق عملية التدقيق في رسالة المهمة لممارسة حقه في الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وطلب الإيضاحات الضرورية لضمان عدم تضييق نطاق ممارسته لأعماله.	94	1,00	5,00	4,2872	1,15118
تشكيل فريق تدقيق والإشراف عليه عبر تخصيص وتقسيم الأعمال على المساعدين وتحقيق الإشراف المناسب عليهم.	94	1,00	5,00	4,3085	,85543
الحصول على معلومات تمهيدية والقيام بزيارة استطلاعية للمؤسسة للتعرف على النواحي الفنية لها من أجل معرفة والاطلاع على سير العمل بها.	94	1,00	5,00	4,1489	1,05705
فحص ودراسة النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة سواء كان دفتريا أم آليا.	94	1,00	5,00	3,7128	1,15118
الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة من أجل التعرف على المركز المالي للمؤسسة والتحليل المبدئي للقوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.	94	3,00	5,00	4,0745	,70694
الاتصال بالمدقق الخارجي السابق من أجل معرفة مسبقة للمشكلات التي قد تواجهه أثناء قيامه بعمله وفحص أي تحفظات وردت بتقارير السنوات السابقة.	94	1,00	5,00	4,0851	,96898
التعرف على مستخدمي المؤسسة ورؤساء المصالح وغيرهم من مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.	94	1,00	5,00	3,3511	1,39667
فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية بغرض التعرف على أنواع الضرائب والرسوم التي تخضع لها المؤسسة والاطلاع على الإقرارات والتصريحات الضريبية لها للاقتناع بكفاية الاقتطاعات للضريبة ودقة حسابها.	94	3,00	5,00	4,0319	,69487
دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية قبل الشروع في عملية التدقيق من أجل توفير معرفة بالمؤسسة وسير الأعمال بها لإعداد برنامج تدقيق ملائم وينسجم مع مختلف الظروف السائدة بها.	94	3,00	5,00	4,2766	,69413
استخدام إجراءات محددة لاكتشاف العناصر غير العادية عند التخطيط لعملية التدقيق لتحديد أماكن الخطر المحتملة وتقييم مخاطر إمكانية حدوث أخطاء أو غش متعمد.	94	3,00	5,00	4,2553	,70232
الاطلاع على نتائج وتوصيات التدقيق الداخلي بغرض التعرف على مكامن التحريفات والأخطاء والتركيز عليها خلال مراحل التدقيق المختلفة.	94	3,00	5,00	4,1596	,67686

تحديد برنامج تدقيق يمكن من الحصول على أدلة مقنعة ويستجيب لأي تغيرات طارئة أو أحداث غير متوقعة ومعرفة الخطوات اللاحقة بنهاية كل مرحلة.	94	3,00	5,00	4,3617	,70101
التخطيط لعملية التدقيق	94	2,77	5,00	4,0712	,56293
N valide (listwise)	94				

✓ **اتجاهات الآراء حول تنفيذ عملية التدقيق:**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
اعداد مجموعة من الاختبارات التي تطبق على القوائم المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بين بنودها وحساباتها لاكتشاف البنود غير العادية والأخطاء التي قد تتضمنها هذه القوائم.	94	1,00	5,00	4,1277	1,39302
فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى قدرته على ضمان التنفيذ الملائم والمنظم للعمليات، وإعداد تقرير حول ما يتضمنه هذا النظام من نقاط قوة وضعف.	94	1,00	5,00	4,0638	1,31826
الاستعانة خلال ممارسته لمهامه بخبراء من خارج المؤسسة المدققة لهم علاقة وفهم لطبيعة نشاط المؤسسة.	94	1,00	5,00	2,7340	1,61429
جمع إثباتات وقرائن ملائمة وكافية تتعلق بجميع الأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة من أجل الخروج برأي حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة.	94	1,00	5,00	4,0532	1,29820
اكتشاف مدى معقولية التقديرات والسياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية.	94	1,00	5,00	3,9255	1,42361
التأكد من سلامة تبني المبادئ المحاسبية والثبات في تطبيقها.	94	1,00	5,00	3,7872	1,45079
أداء اختبارات تفاصيل الأرصدة لبعض الحسابات وفحص المستندات القائمة التي تؤيد العمليات الاقتصادية لأحد هذه الأرصدة.	94	1,00	5,00	4,1702	1,29215
اكتشاف الأخطاء والتحريفات في السجلات والدفاتر عبر التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الاقتصادية واعادة الاحتساب لاكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتحريفات.	94	1,00	5,00	4,0213	1,42918
اكتشاف الحالات التي قد تقوم فيها المؤسسة بأعمال وأساليب تهدف من خلالها إلى تضخيم أو تقليص الأرباح السنوية.	94	1,00	5,00	4,5106	1,03430
كشف حالات الفشل المالي التي قد تواجه المؤسسة وتهدد استمرارها في ممارسة نشاطها.	94	1,00	5,00	3,5851	1,50561
التأكد من الدعاوى القضائية التي تواجه المؤسسة لمعرفة مدى تأثيرها على استمرارية المؤسسة في ممارسة نشاطها.	94	1,00	5,00	3,9681	1,39471
توثيق عملية التدقيق وإعداد أوراق العمل وجميع الأدلة والقرائن التي تم جمعها بغرض إظهار ما قام به من عمل، وتوفير الدليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص.	94	1,00	5,00	4,3298	1,24769
تنفيذ عملية التدقيق	94	1,33	5,00	3,9397	,85154
N valide (listwise)	94				

✓ **اتجاهات الآراء حول إبداء الرأي حول القوائم المالية**

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق بدقة.	94	1,00	5,00	4,2128	1,36683
توضيح المخالفات والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية وتنبيه جميع الأطراف المستخدمة لها للمخاطر التي قد تتضمنها هذه القوائم.	94	1,00	5,00	3,9468	1,34698
رفع جودة المعلومات المالية لضمان تقديم قوائم مالية تحوي المعلومات الكافية بما يمكن مستخدميها من تتبع ومراقبة وضعية المؤسسة بشكل دقيق.	94	1,00	5,00	3,9043	1,42232
الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من أجل الإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة واضحة لقرائها ولا تقبل التأويل أو التمويه.	94	1,00	5,00	3,9574	1,44367
الالتزام بالوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمته وتقديم تقريره حسب الوقت والمدة المحددة.	94	1,00	5,00	3,8085	1,46850
فحص القوائم المالية عند المراحل النهائية للتدقيق وفقا لأساليب احصائية ودراسة العلاقات بين مختلف البنود والحسابات لضمان دقتها.	94	1,00	5,00	4,0532	1,37854
عدم التحيز، والتجرد من كل الضغوطات والتقرير باستقلالية تامة عن كل الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال أدائه لمهامه والتعبير عن رأيه بموضوعية تامة.	94	1,00	5,00	4,2340	1,15866
ضمان اصدار القوائم المالية في أجلها وبدون تأخر والسهر على ضمان تقديمها في أوانها.	94	1,00	5,00	3,8404	1,47600
مقارنة القوائم المالية للفترة الحالية بقوائم الفترات السابقة لملاحظة البنود والحسابات التي قد تطرأ عليها تغيرات غير عادية.	94	1,00	5,00	3,9149	1,26712
الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة التي تلى إعداد القوائم المالية.	94	1,00	5,00	4,1489	1,19098
إبداء الرأي حول القوائم المالية	94	1,60	5,00	4,0021	,92643
N valide (listwise)	94				

✓ **نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:**

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,639[a]	,409	,402	,44417

a. Valeurs prédites : (constantes), معايير ادلة الإثبات

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	13,648	1	3,412	17,817	,000[b]
	Résidu	17,045	92	,192		
	Total	30,693	93			

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

b. Valeurs prédites : (constantes), معيار التأكيدات الخارجية، معيار التصريحات الكتابية، معيار الإجراءات التحليلية، معيار استمرارية الاستغلال

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,787	,268		6,657	,000
	معيار التأكيدات الخارجية	,110	,053	,197	2,068	,042
	معيار التصريحات الكتابية	,108	,049	,199	2,225	,029
	معيار الإجراءات التحليلية	,262	,060	,386	4,399	,000
	معيار استمرارية الاستغلال	,087	,039	,184	2,263	,026

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

✓ نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى:

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,477[a]	,227	,219	,50768

a. Valeurs prédites : (constantes), معيار التأكيدات الخارجية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	6,981	1	6,981	27,085	,000[b]
	Résidu	23,712	92	,258		
	Total	30,693	93			

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

b. Valeurs prédites : (constantes), معيار التأكيدات الخارجية

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,971	,205		14,472	,000
	معيار التأكيدات الخارجية	,265	,051	,477	5,204	,000

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

✓ **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى:**

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,404[a]	,163	,154	,52845

a. Valeurs prédites : (constantes), معيار التصريحات الكتابية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	5,001	1	5,001	17,908	,000[b]
	Résidu	25,692	92	,279		
	Total	30,693	93			

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

b. Valeurs prédites : (constantes), معيار التصريحات الكتابية

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,115	,217		14,346	,000
	معيار التصريحات الكتابية	,220	,052	,404	4,232	,000

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

✓ **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى:**

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,546[a]	,298	,290	,48393

a. Valeurs prédites : (constantes), معيار الإجراءات التحليلية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	9,147	1	9,147	39,059	,000[b]
	Résidu	21,546	92	,234		
	Total	30,693	93			

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

b. Valeurs prédites : (constantes), معيار الإجراءات التحليلية

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,553	,238		10,747	,000
	معيار الإجراءات التحليلية	,371	,059	,546	6,250	,000

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

✓ **نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الأولى:**

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,325[a]	,106	,096	,54619

a. Valeurs prédites : (constantes), معيار استمرارية الاستغلال

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	3,247	1	3,247	10,884	,001[b]
	Résidu	27,446	92	,298		
	Total	30,693	93			

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

b. Valeurs prédites : (constantes), معيار استمرارية الاستغلال

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,427	,184		18,646	,000
	معيار استمرارية الاستغلال	,154	,047	,325	3,299	,001

a. Variable dépendante : جودة التدقيق الخارجي

✓ **اختبار الفروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي والتي تعزى لمتغير الجنس:**

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الجنس	41,969	93	,000	1,06383	1,0135	1,1142

✓ **اختبار الفروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي والتي تعزى لمتغير العمر:**

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	4,186	2	2,093	7,186	,001
Intra-groupes	26,507	91	,291		
Total	30,693	93			

✓ **اختبار الفروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي والتي تعزى لمتغير الوظيفة:**

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الوظيفة	66,179	93	,000	1,91489	1,8574	1,9724

✓ **اختبار الفروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي والتي تعزى لمتغير الخبرة المهنية:**

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2,036	2	1,018	3,233	,044
Intra-groupes	28,657	91	,315		
Total	30,693	93			

✓ **اختبار الفروق في تصورات المبحوثين حول جودة التدقيق الخارجي والتي تعزى لمتغير المؤهل العلمي:**

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,527	3	,509	1,570	,202
Intra-groupes	29,166	90	,324		
Total	30,693	93			