

دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA *

أ. بن حواس كريمة **
د. بنية عمر ***

* تاريخ التسليم: 30 / 6 / 2014م، تاريخ القبول: 8 / 10 / 2014م

** جامعة باجي مختار عنابة/ الجزائر

*** جامعة باجي مختار عنابة/ الجزائر

ملخص:

بزغت الحاجة إلى مهنة التدقيق الخارجي تزامنا مع ظهور الثورة الصناعية وظهور مشروعات كبيرة الحجم، حيث عرفت مهنة التدقيق بالجزائر تطورات عدة، لمرورها بالعديد من مراحل التغيير، مما يبرز أهمية هذه المهنة. لكن نلاحظ أن ممارسة هذه المهنة في الجزائر تختلف عن الممارسات الدولية كونها تخضع لقوانين وتشريعات تتميز بإجبارية التطبيق.

رغم محاولتها للتقليص من الفروقات الدولية وتقريب الممارسات بين الدول، وذلك بتبنيها النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، تلبية لأغراض الأطراف الأخرى وبخاصة المستثمر الأجنبي، إلا أنه تبقى هناك تفاوتات في تقارير المدققين، مما يؤثر سلبا على الثقة حول مصداقية القوائم المالية الموجهة للأطراف الأخرى، في إطار غياب معايير تعزز من الثقة حول مصداقية القوائم المالية.

وعليه وجب التفكير في إمكانية تبني الجزائر معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الاتحادي الدولي للمحاسبين، وبخاصة بعد محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، وتبنيها النظام المحاسبي المالي الجديد.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الشرعي «الخارجي»، معايير التدقيق الدولية، القوائم المالية المدققة، المستثمر الأجنبي.

An Applied Study of Algeria's Orientation towards adopting «the International Standard Audits» ISA

Abstract:

The need for the external auditing emerged with the appearance of the Industrial Revolution and the advent of large corporation. The external auditing profession has gone through several stages and witnessed many changes, thus highlighting the importance of auditing profession. However, auditing profession in Algeria varies from the international practice, because they are subject to the laws and legislations that govern Algeria and are characterized by the must of their enforcement.

Despite the attempts to minimize the international disparities and bridge the gap between countries practices by adopting the new financial accounting system (SCF) which is compatible with the international accounting standards, in order to meet the need of corporations obtaining data that serves other stakeholders, especially foreign investors, still there are discrepancies in the reports of the auditors, which negatively affect trusting the credibility of the financial statements.

Algeria should now consider the possibility (and necessity) of adopting the international auditing standards issued by the International Federation of Accountants, especially after its adoption of IAS/ IFRS and its attempt to affiliate to the World Trade Organization.

Key words: *legal audit (external audit) , International Standards of Auditing, Financial audited statements, Foreign Investor.*

مقدمة:

الجزائر كواحدة من الدول النامية تسعى لأن تواجه الاتجاه المتنامي للعولمة، و تتعامل مع آلياته، حيث قامت بإصلاحات عدة لاقتصادها الوطني، بهدف إرساء قواعد نظام اقتصاد السوق وأسس.

فعملت جاهدة لتطوير نظامها المحاسبي، حيث تبنت النظام المحاسبي المالي الجديد المقتبس من معايير المحاسبة الدولية، هادفة إلى فتح الأبواب على الاستثمار الأجنبي، لغرض تسهيل قراءة القوائم المالية.

هذه القوائم المالية يتم تدقيقها من طرف المدقق الخارجي الذي يعطي تقريرا حول مدى مصداقيتها بالمصادقة عليها، حيث أن إن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تخضع لتشريعات ولا تركز على معايير أو توجيهات موحدة على المستوى الدولي، رغم أن هذه المعايير تعمل على تعزيز مهنة التدقيق و زيادة موثوقية القوائم المالية.

فتقرير مدقق الحسابات الخارجي له تأثير كبير على قرار المستثمر الأجنبي، وبخاصة مع محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، ومع غياب معايير توحد لغة التدقيق قد يصعب:

- فهم تقرير القوائم المالية.

- مقارنة تقارير القوائم المالية.

- اتخاذ القرار الأمثل.

ومن هذا المنطلق يمكن بناء الإشكالية التالية الآتية:

هل الأوضاع الراهنة للجزائر في ضوء التكيف مع المحيط المحاسبي الجديد تساعد على التوجه إلى معايير التدقيق الدولية؟ و ما هي مزايا التوجه لهذه الأخيرة؟

وتتفرع منها جملة من التساؤلات التي تحدد معالم الإشكالية المطروحة وهي كالاتي:

■ هل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يوافق التوجه نحو معايير التدقيق

الدولية؟

■ وهل تعد معايير التدقيق دليلاً مرجعياً يعزز من الثقة في التقرير عن عدالة القوائم المالية؟

■ هل توجد دوافع محفزة لتبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر؟

■ هل لمعايير التدقيق الدولية مزايا عدة؟

للإجابة على التساؤل الرئيس والتساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات العدمية التالية الآتية:

1. التوافق مع معايير المحاسبة الدولية لا يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية لعدم تعزيزها من موثوقية القوائم المالية.

2. لا توجد دوافع محفزة لتبني معايير التدقيق الدولية.

3. إن تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر ليس له مزايا عدة.

أهمية الدراسة:

جاءت الورقة البحثية في وقت تشهد فيه الجزائر جملة من تحولات اقتصادية، اجتماعية، وثقافية واسعة النطاق، كفتح المجال للاستثمار الأجنبي، إدماج الاقتصاد الجزائري عن طريق الشراكة، والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

حيث تكتسب هذه الورقة البحثية أهمية من كونها تعالج مسألة حديثة، ألا وهي توجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية، حيث تهدف إلى دراسة مختلف نقاط الاتفاق، والاختلاف للقوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، مع معايير التدقيق الدولية، مع تبيان مدى ملاءمة الوضع البيئي الجزائري للتوجه نحو هذه المعايير، وبخاصة في إطار تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ذلك بالاعتماد على دراسة تطبيقية تركز على نتائج إحصائية.

كما يساهم هذا البحث في وضع خطوة انطلاقاً لباحثين آخرين للمزيد من الاجتهاد وإجراء دراسات أخرى حول هذا الموضوع الحديث.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف هذه الدراسة في ما يأتي:

◆ معرفة مدى ملاءمة التوجه لمعايير التدقيق الدولية في ظل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

- ♦ تحديد أهم نقاط الاتفاق والاختلاف بين القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.
- ♦ إبراز أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر.
- ♦ دراسة إمكانية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على كل من المنهج الوصفي، باستعمال مختلف البحوث والدراسات السابقة المتاحة في المكتبات، وعبر شبكة الأنترنت والإنترنت، والتحليلي الذي يستند على جمع البيانات وتحليلها، والحقائق المرتبطة بحقل علمي حديث النشأة، ألا وهو دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية، من خلال استبانة دراسية، ثم استخلاص أهم النتائج، واقتراح بعض التوصيات.

الدراسات السابقة:

الدراسات باللغة العربية:

دراسة عريقات ودباغية، بعنوان: «أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية»، (2011)⁽¹⁾، هدفت الدراسة إلى بيان أثر التزام شركات التدقيق الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على تسويق خدماتها، معتمدة على المنهج الوصفي والاستدلالي، ومن أبرز ما توصلت إليه الدراسة أن: إجابات كل من شركات التدقيق والشركات العميلة جاءت لتؤكد بأن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية له أثر في تسويق خدمات شركات التدقيق.

حيث تمحورت توصيات الباحث حول: تفعيل دور جمعية المحاسبين والمدققين في الأردن، في مجال التأكد من الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق، وضرورة الانتشار العالمي لشركات التدقيق الأردنية الكبرى.

دراسة رحاحلة، الموقرة بعنوان: «مقارنة لمعايير التدقيق والمراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين»، (2011)⁽²⁾، هدفت الدراسة إلى مقارنة معايير التدقيق، والمراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، بالاعتماد على المنهج الوصفي، وتحليل محتوى الدراسة، لتتوصل الدراسة إلى أهم النتائج المتمثلة في: أن المعايير الإسلامية تضمنت

نصا حول ضرورة تقييد المدقق الإسلامي بالمعايير الدولية الأخرى، وهذا قد يؤدي إلى ضعف التطبيق الفعلي لمعايير التدقيق الإسلامية في العديد من المؤسسات الإسلامية، وأن هنالك حاجة لتطبيق معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب مع معايير التدقيق الإسلامية في بعض المجالات، مثل التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات وتخطيط عملية التدقيق والأهمية النسبية والرقابة الداخلية وما يتعلق بها من تقييم المخاطر وغيرها من المعايير والتي لا بد للمدقق أن يعمل على تطبيقها.

كما توصلت الدراسة إلى ضرورة العمل على سن القوانين وبالتعاون مع جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين ليتم فرض اتباع معايير التدقيق الإسلامية عند تدقيق البيانات المالية للمؤسسات الإسلامية.

دراسة حمادة، الموسومة بعنوان: « دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية) »، (2010) ⁽³⁾، تبنت الباحثة المنهج الاستقرائي، وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة والمراجعة التي تناولت موضوع لجنة المراجعة وموضوع المحاسبة الإبداعية. فضلاً عن المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على تصميم استبانة عن النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة لترشيد السياسات الإدارية والتقديرات المحاسبية للإدارة

ثم خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة، على التقارير المالية وفحصها، ودراسة نظم الرقابة الداخلية، وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، كذلك أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، ووظيفة المراجعة الخارجية، وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

وتمثلت أهم التوصيات في: ضرورة تعميم تكوين لجان المراجعة في الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام، لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الشركات، لمساهمتها في ترشيد القرارات للأطراف الأخرى، وتقديمها تأكيداً معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات.

الدراسات باللغة الأجنبية:

تمثلت في دراسة كل من:

Kakande, & Arthur, & Baziz, "Perceived Compliance with International Standards on Auditing and Quality of Auditing", (2014) ⁽⁴⁾، هدفت هذه الدراسة

إلى قياس مدى الاعتماد على معايير التدقيق الدولية، وقياس جودة التدقيق في أوغندا وعلاقتها بمعايير التدقيق الدولية، وذلك باستخدام كل من المنهج الوصفي والتحليلي، كما كشفت الدراسة عن وجود عراقيل عدة تؤثر على تطبيق المعايير، من بينها: نقص الدراسات حول المعايير، بسبب محدودية الموارد و قلة المهنيين المحاسبين في أوغندا، استقامة المدقق و استقلاليتته، قيود المعايير الأخلاقية في إصدار المعلومة المالية، نقص الوعي لدى الحكومة لأهمية مهام المدقق.

Ohiokha, & Akhalumeh, (5) "AUDITING STANDARDS AND AUDITORS

PERFORMANCE: THE NIGERIAN", (2013)، ركزت هذه الدراسة على أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية، ودورها في تحسين أداء المدقق، حيث اختصرت الدراسة على البيئة النيجيرية استبانة دراسية دراسة معتمدة على المنهج الوصفي في البحث، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

إن معايير التدقيق الدولية تعتبر إطاراً يضمن فعالية التدقيق، كما كشفت الدراسة عن أن معايير المحاسبة ومعايير التدقيق تساعد في توفير قاعدة يتم الاستناد عليها، كما ترفع من فعالية التدقيق.

كما تمثلت إرشادات البحث في وجوب أن يتضمن تقرير المدقق كشف الحسابات حول تقويم المدقق لنظام الرقابة الداخلية، و نتائج مراجعة الوحدة، و مدى قدرتها على الاستمرارية، كما يجب على المدقق الخارجي أن يعيد النظر حول المسؤوليات، و يتوجب ويجب عليه كشف الاختلاس، والغش و الأعمال غير القانونية، وأن يفصح عن ذلك في تقريره.

FadouaTahari, "External auditor facing the first application of financial

reporting norms (IFRS) , (2007)، اعتمدت الباحثة على أحدث المستجدات الصادرة عن الاتحاد الدولي لقيادة مهنة محافظ الحسابات حسب المعايير الدولية للتقرير المالي في المغرب، مستخدمة المنهج الوصفي، ومن أهم ما جاءت به الدراسة، أن للمغرب خيارين للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية، تمثلت في: إعادة هيكلة النصوص و القوانين المغربية بما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، لتسهيل التوجه نحو هذه المعايير، أو تبني معايير التدقيق الدولية كمعايير وطنية.

توصي الباحثة بأن التوافق مع معايير التدقيق الدولية يعد من أفضل الحلول نظرا لتسهيلها للتوجه لهذه المعايير، ونظرا لكونها ملائمة للمحيط المغربي.

استفادة الباحث من الدراسات السابقة، وما يميز هذه الدراسة عما سبقها:

لاحظ الباحث في ثنايا الدراسات السابقة باللغة العربية أن لمعايير التدقيق الدولية تأثيراً على الخطط التسويقية في الأردن، وأنه من الضروري تقارب المعايير الوطنية مع معايير التدقيق الدولية، كما تؤثر لجان المراجعة على وظيفة المراجعة الخارجية، وآليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

وبالنظر إلى الدراسات الأجنبية، نجد أنه من الضروري تبني معايير التدقيق الدولية، أو التوافق معها وبخاصة في دراسة بالمغرب، نلاحظ أن تطبيق معايير التقرير المالي يؤثر على مهنة التدقيق الخارجي، والدراسات الأخرى أبرزت أن معايير التدقيق الدولية ترفع من فعالية المدقق، وتحسن من أدائه، كما كشفت دراسة أخرى عن عراقيل تبني معايير التدقيق الدولية.

فجاءت هذه الدراسة لمعرفة أهمية توجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية في ضوء تبني معايير المحاسبة الدولية، حيث تم تسليط الضوء على نقاط عدة منها:

- دراسة إمكانية تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، وبخاصة في ظل محاولة إعادة هيكلة النظام المحاسبي وتبني معايير المحاسبة الدولية.
- معرفة ما إذا كان التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ضرورة حتمية للتوجه لمعايير التدقيق الدولية.
- إبراز أهم الاختلافات بين النصوص والقوانين الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.
- محاولة معرفة مدى استقطاب المستثمر الأجنبي في ضوء تبني معايير التدقيق الدولية.
- اقتراح بعض الطرق لتبني معايير التدقيق الدولية.
- دراسة مدى ملاءمة الوضع البيئي للتوجه لمعايير التدقيق الدولية.
- التطرق إلى أهم الأسباب الداعية للتوجه إلى معايير التدقيق الدولية.
- معرفة مزايا الانتقال إلى معايير التدقيق الدولية.

خطة الدراسة

- ◆ المبحث 01: مدخل إلى التدقيق الخارجي.
- ◆ المبحث 02: الهيئة الأكاديمية والمهنية المخولة بإصدار معايير التدقيق الدولية.

- ◆ المبحث 03: البناء الفكري لمعايير التدقيق الدولية.
- ◆ المبحث 04: معايير التدقيق (GAAS- ISA) وطرق التبني.
- ◆ المبحث 05: أبرز أوجه الاتفاق والاختلاف للقوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.
- ◆ المبحث 06: الدراسة الميدانية.

المبحث 01: مدخل إلى التدقيق الخارجي

أولاً: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

لقد مر التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بمراحل أساسية عدة، نوجزها في ما يأتي:

◀ التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969 - 1980

في هذه الفترة صدر الأمر رقم 69 - 107 المؤرخ في 31 / 12 / 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية بغية تأمين حقوق الدولة.

ثم صدر المرسوم 70 - 173 المؤرخ في 16 / 11 / 1970 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات محافظي الحسابات (المدققين الخارجيين) ومهامهم في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث أسند مهمة محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في مادته الأولى إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية.

◀ التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980 - 1987

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول، بدأ التفكير جدياً في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلاً و مضموناً، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم، أو شركة ذات مسؤولية محدودة، حيث يمكن أن تخضع للإفلاس، فترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة، من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة، وإعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80 / 05 المؤرخ في 10 / 30 / 1980.

◀ التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1988 و 2010

بقيت مهنة التدقيق في الجزائر تتطور بشكل بطيء، نتيجة غياب الحاجة إليها،

في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون 01 / 88، إن هذا القانون حرر المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية، التي كانت ملازمة لها، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة إعادة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنه من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية، وبما يسمح بمزاولة الرقابة على المؤسسات حيث صدر القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 27 / 04 / 1991.⁽⁶⁾

ثانياً: تعريف التدقيق الخارجي

بالرجوع إلى أصل كلمة التدقيق نجد أنها كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية الكلاسيكية Audio، Auditem التي تعني (يستمع) أو إتباع وجهة نظر شخص ما، حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وتبرز أهمية المدقق في الوقت القديم من كون الأقلية من الأشخاص تتقن القراءة والكتابة، وكانت الرقابة تتم شفاهياً.⁽⁷⁾ كما عرف التدقيق الخارجي عدة تعاريف عدة، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، نوجزها في ما يلي يأتي:

■ التدقيق الخارجي: هو عملية فحص المستندات، و الدفاتر، و سجلات المؤسسة، فحصاً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات، و إبداء الرأي حول صحة التقارير المالية. وإضفاء المصداقية على المعلومات الأخرى، و المنشورة عن طريق الإدارة، حيث يرتكز المدقق في عمله على نظام الرقابة الداخلية أثناء أدائه للمهمة.⁽⁸⁾

■ التدقيق الشرعي (الخارجي) : و يطلق عليه التدقيق القانوني، أو محافظة الحسابات في التشريع الجزائري، فالتدقيق الشرعي يتميز بالزامية التطبيق، و ذلك بقوة القانون، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل مستقل، للتعبير عن الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية و حسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.⁽⁹⁾

■ كما عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين التدقيق الخارجي، بأنه عملية منظمة تهدف للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، بغرض توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.⁽¹⁰⁾

■ في حين جاء تعريف ليونيل و Lionnel et Gerard للتدقيق الخارجي على أنه اختبار تقني صارم يتم بأسلوب منظم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأيه حول نوعية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومصداقيتها، وعلى مدى

احترامها للقواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في إعداد المعلومات، كذلك مدى تمثيلها للصورة الصادقة والوضعية المالية للمؤسسة. (11)

حيث إن الهدف الرئيس للتدقيق من المنظور المحاسبي، هو التوقع من المدقق أن يوفر تأكيدات معقولة، ويمكن من إبداء رأيه، ليتحقق مما إذا كانت البيانات المالية تظهر الوضعية المالية، و نتائج نشاط المؤسسة:

- من ناحية المصادقية والامتثال للقوانين.
- من احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- من طريقة عرض البيانات وتغييرها مقارنة مع السنة الماضية. (12)

ثالثاً: المدقق الخارجي ومهنة التدقيق

مهنة التدقيق هي عملية مراقبة تستعمل من طرف مختصين يعرفون بمحافظي الحسابات، أو المدققين الخارجيين، وذلك لإثبات صحة الوثائق السنوية ومصادقيتها، وتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة. (13)

وتعرف بأنها «مجموعة إجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بغرض إبداء رأي مهني محايد في موضوع ما، بحيث يتوفر في الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بهذه المهنة جميع ما تتطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها، والمتعلقة بشخص المدقق، وأن تتم إجراءات التدقيق وفق هذه القواعد، وأن تراعى هذه القواعد أيضا في إعداد رأيه. (14)

المبحث 02: الهيئة الأكاديمية والمهنية المخولة بإصدار معايير التدقيق الدولية

أولاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants - IFA)

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق عالمي. ويعمل الاتحاد مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 157، منتشرين في 119 دولة، لحماية المصلحة العامة، من خلال تشجيع المحاسبين بأنحاء العالم كافة، على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة. (15)

ثانياً: مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكدات

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board)

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتكوين لجنة دائمة، هي لجنة التدقيق الدولية (IAASB)، حيث أعطيت للجنة صلاحية ومسؤولية محدودة، تتمثل في إصدار مسودات، ومعايير التدقيق الدولية، بالنيابة عن مجلس الاتحاد. (16)

يتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بصورة رئيسة بوساطة مجموعات عمل أصغر، أو بواسطة اللجان الفنية الآتية:

■ لجنة التعليم: تضع معايير التعليم، والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة مهنة التدقيق، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة، على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

■ لجنة السلوك المهني: تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزز قيمتها، وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

■ لجنة المحاسبة المالية والإدارية: تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية، لإيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

■ لجنة القطاع العام: تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام، وقدرته المحاسبية، ولقد أعطيت للجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة و المراجعة، وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد. (17)

المبحث 03: البناء الفكري لمعايير التدقيق الدولية

أولاً: مفهوم معايير التدقيق الدولية

يعتبر هدف المدققين الخارجيين متماثلاً في جميع البلدان، ويتمثل في إعداد تقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها باتباع معايير التدقيق المتعارف عليها أم لا. حيث إن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أو معايير التدقيق المتعارف عليها المتبعة في أداء عملية التدقيق، غير موحدة أو متماثلة من بلد إلى آخر.

فعملية التدقيق التي يتم إجراؤها طبقاً لمعايير بلد أجنبي، قد لا تتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها للولايات المتحدة الأمريكية. فمعظم البلدان أيضاً تعتبر عملية التدقيق الخارجية عملية قانونية إجبارية، تتطلب من المدقق إتباع إجراءات مقررة عن طريق القانون، كأساس للتعبير عن رأي معين على القوائم المالية.

مع تزايد أنشطة الأعمال اليدوية، ومدى حاجة الشركات إلى زيادة رأس مالها، وانتشاره خارج حدودها قد خلق ضغوطاً متزايدة نحو العمل على توحيد معايير المحاسبة و التدقيق. فوجود معايير مختلفة تؤثر على قرارات مختلف الأطراف، إما في الفهم أو الثقة في الرسائل التي يتم توصيلها عن طريق القوائم المالية. (18)

ثانياً: تعريف معايير التدقيق الدولية

وجدت لمعايير التدقيق الدولية تعاريف عدة مختلفة حسب نظرة الأشخاص إليها، إلا أنها تصب في المفهوم نفسه، ويمكن عرض جزء من التعاريف التي تسلط الضوء على هذه المعايير:

■ حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute Certified Public Accountants) AICPA معايير التدقيق هي تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق الخارجي، و عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على قدر كافي كاف من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية. (19)

■ كما عرّف ويليام توماس و أمرسون هنكي معايير التدقيق، بأنها عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهنته، و التي تستنتج منطقياً من الفروض و المفاهيم التي تدعمها. (20)

■ حيث نجد تعريف نور أحمد لمعايير التدقيق بأنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة العمل ونوعيته الذي يقوم به مدقق الحسابات. (21)

ثالثاً: فعالية معايير الدولية للتدقيق

لكي تكون معايير تدقيق الحسابات أكثر فعالية، ينبغي أن تمكن من تحقيق الأهداف الآتية:

- أن تكون مرشداً ومعيناً يوضح أسلوب العمل وأهدافه.
- أن تمد المهنيين بمعايير التقييم الذاتي للأداء، بحيث تمكنه من أن يدقق نفسه بنفسه.
- أن تكون مرشداً للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير إلى أحد المدققين.
- أن تكون مرشداً معيناً للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة.
- أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره. (22)

رابعاً: الخصائص الإلزامية لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

تبنى المجلس و البرلمان الأوروبي التعليمات الثامنة الراجعة لمعايير التدقيق الدولية خاصة إجبارية في كل دول الاتحاد الأوروبي، بموجب الالتزام المأخوذ من طرف الجمعيات الأعضاء للاتحاد (نقابة الخبراء المحاسبين و المجلس الوطني للمدققين الخارجيين) ، أن تكون معايير التدقيق الدولية و التوجيهات العملية المناظرة منشورة من طرف الجمعيات لدى الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات (المدققين الخارجيين) لأجل تطبيقها.

فأعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين يتوجب عليهم:

- عرض أحسن مجهود لتشجيع المسؤولين عن هذه المهنة، لتطبيق بيان العضوية الإلزامي بوضعه تحت التنفيذ.
- مساعدتهم على هذا التطبيق.

حسب بيان العضوية الإلزامي، يستلزم على أعضاء الـ IFAC إعلام الأعضاء المميزين بكل المعايير الدولية، لأحسن التطبيقات المنشورة و المناظرة للمعايير و كذلك كل المنشورات الأخرى للـ IAASB .

على سبيل المثال في فرنسا المادة 14 من القانون الأخلاقي تحدد بأن المدقق الخارجي يحقق مهنته مع احترام معايير الأداء المهني المعتمدة من طرف حافظ الأختام، وزير العدل، و يأخذ بعين الاعتبار التطبيقات الجيدة المهنية المحددة، و المنشورة من طرف المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (للمدققين الخارجيين) . حيث أن إن أساس المعايير المعتمدة في تنفيذ مهنة التدقيق تكون مرتبطة بالتوافق مع معايير التدقيق الدولية في نطاق قانوني فرنسي.

في جوان 2008، نظرا لتبني جميع دول الاتحاد الأوروبي لجميع معايير IAASB، قامت اللجنة الأوروبية بإصدار قرار يتعلق بإنشاء المجموعة الأوروبية للأعضاء المراقبين للتدقيق (European Group of Auditors' Oversight Bodies) EGAOB.

هذه المجموعة تضمن التنسيق، و تطابق أنظمة الرقابة الحكومية للمراقبين الشرعيين، و مكاتب التدقيق في الاتحاد الأوروبي.⁽²³⁾

خامسا: إجراءات إصدار المسودات والمعايير

تتمثل إجراءات عمل لجنة التدقيق الدولية في اختيار المواضيع الموضوعات، لدراستها بصورة تفصيلية من قبل لجنة فرعية تخصص لذلك الغرض، حيث تتم عملية إصدار المسودات و المعايير على النحو التالي الآتي:

- تقوم اللجنة بتفويض مسؤوليتها للجنة الفرعية لدراسة معيار التدقيق وتجهيزه وكتابته.

- تتولى اللجنة الفرعية بعد ذلك دراسة خلفية الموضوع، والاطلاع على البيانات، والتوصيات، والدراسات، والمعايير الصادرة عن المنظمات المحلية، أو الإقليمية للدول الأعضاء، أو أية منظمات أخرى، ومن ثم تقوم بإعداد "مسودة حول المعايير" تقدمها لأعضاء اللجنة للتصويت عليها.

- إذا تمت الموافقة على المسودة من قبل ثلاثة أرباع من يحق لهم التصويت في لجنة التدقيق الدولية، يتم توزيع المسودة على أعضاء الاتحاد كافة، والمنظمات الدولية

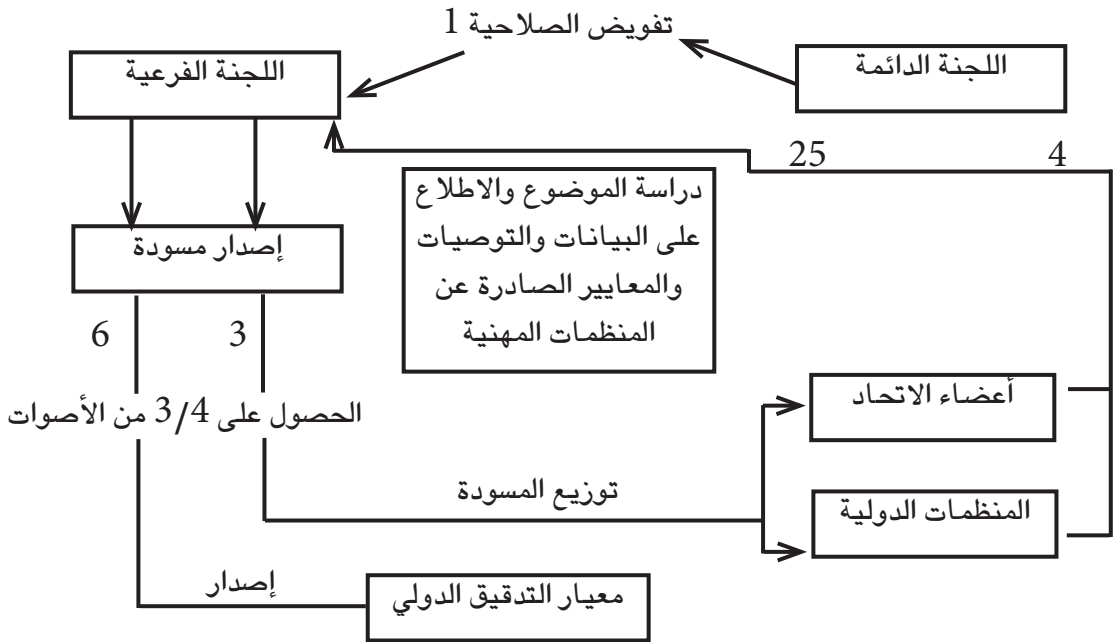
التي يختارها الاتحاد بعد أن يخصص لكل مسودة وقتاً كافياً، تتمكن فيه هذه المنظمات المختلفة من إبداء وجهات النظر والتعليق عليها.

- تتولى اللجنة بعد ذلك دراسة الاقتراحات والتوصيات ووجهات النظر، التي ترد إليها من المنظمات المختلفة، ويتم في ضوء ذلك إعادة صياغة «المسودة»، ومن ثم يتم التصويت على المسودة المعدلة.

- إذا حظيت المسودة المعدلة بموافقة ثلاثة أرباع ممن لهم حق التصويت في اللجنة، يتم اعتمادها وإصدارها «كـمعيـار تدقيق دولي» اعتباراً من تاريخ يتم ذكره ضمن الدليل الدولي. (24)

بالإضافة إلى أنه من الضروري أن يتم التوافق بين الجمعيات العلمية العالمية لمهنة تدقيق الحسابات، على جميع المعايير المتعارف عليها في مهنة موحدة، تتمثل في توصيات المنظمات المهنية المختلفة، للقيام ببذل جهودات مشتركة لدراسة هذه المعايير وتمحيصها لتوحيدها، وتنظيمها في إطار واحد شامل، يتم الاتفاق عليه بين أعضاء المهنة، بحيث تمثل مقياساً موحداً للأداء يلتزمون به. (25)

والشكل الموالي الآتي يوضح طريقة إصدار معايير التدقيق الدولية:



شكل 01:

آلية صياغة معايير التدقيق الدولية و إصدارها وتعميمها. من إعداد الباحثين

المبحث 04: معايير التدقيق (GAAS- ISA) وطرق التبني

أولاً: معايير التدقيق المتعارف عليها:

(GAAS) Generally Accepted Auditing Standards

لقد وجدت معايير تدقيق متعارف عليها يلتزم بها المدققون والمحاسبون يعملون حسب ما ورد فيها، حيث ظهرت هذه الأخيرة في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات، حين شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة سميت «لجنة إجراءات التدقيق»، و ذلك بهدف وضع تلك المعايير و صياغتها، و قد نشرت اللجنة تقريرها في سنة 1954، و ترتبط معايير التدقيق - تمييزاً لها عن إجراءات التدقيق - ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق، و لكن أيضاً بكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره. (26)

ظهرت هذه المعايير في كتيب تحت عنوان (معايير التدقيق المتعارف عليها) وتنقسم إلى ثلاث مجموعات:



1. المعايير العامة

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق، وعلاقتها بجودة الأداء المطلوب ونوعيته، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل الالتزام بمهمة التدقيق، أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفائها عند أداء هذه المهمة. (27)

2. معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن (أدلة الإثبات) الواجب الحصول عليها بوساطة إجراءات التدقيق، المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات. (28)

3. معايير إعداد التقارير

يعتبر معيار إعداد التقرير آخر معيار يلتزم به المدقق لإبداء رأيه، إذ ينبغي عليه أن يوضح ويشير في التقرير المقدم - وكل صراحة - عن رأي فني، و محايد، حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة. (29)

ثانياً: معايير التدقيق الدولية: ISA (International Standard Audits)

لقد أصدر مجلس المعايير الدولية للتدقيق و التأكيدات عدة معايير عدة، نخص منها ذكر معايير التدقيق الدولية التي تمثلت في:

جدول 01:

معايير التدقيق الدولية. (30)

المعيار	اسم المعيار
200	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل، وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق
210	الاتفاق على شروط التعيين
220	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية
230	توثيق التدقيق
240	مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيايل عند تدقيق البيانات المالية
250	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية
260	الاتصال مع القائمين على الحاكمية
265	الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
315	تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
320	الأهمية النسبية في تخطيط التدقيق وتنفيذه
330	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة
402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات من منشآت أخرى
450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق
500	أدلة التدقيق
501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة-
505	المصادقات الخارجية
510	التدقيق لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية-
520	الإجراءات التحليلية
530	العينات الإحصائية في التدقيق
540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

المعيار	اسم المعيار
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	استمرارية المنشأة
580	التأكيدات الكتابية
600	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات)
610	استخدام عمل المدقق الداخلي
620	استخدام عمل الخبير
700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات
705	تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل
706	الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل
710	المعلومات المقارنة - مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة
720	مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة
800	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقاً لأطر عمل للأغراض الخاصة.
805	اعتبارات خاصة في تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية.
810	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية

ثالثاً: طرق تبني معايير التدقيق الدولية

1. التبني الكامل للمعايير:

تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير التدقيق الدولية كلياً بنسبة 100 %، وعدم إضافة أي متطلبات تشريعية، أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب، نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير، وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية، التي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة كاملة، منها: على سبيل المثال الأردن، ولبنان.

2. استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود

اختلافات هامة:

إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية. في هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات

مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية ليكون بمثابة التزاماً بمعايير التدقيق الدولية، ولا تلجأ لإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

3. استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار، تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير هذا الاختلاف. إن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق من الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.⁽³¹⁾

المبحث 05: أبرز أوجه الاتفاق والاختلاف للقوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

مهنة التدقيق بالجزائر تخضع لقوانين تميزها إجبارية التطبيق، ومعايير التدقيق الدولية تعتبر كدليل كتابي يحتوي على نصوص، وتتميز باختيارية التطبيق، لكن أهم ما صدر في النصوص التشريعية الجزائرية يحوي على جوانب لا تتعارض مع معايير التدقيق الدولية، وجوانب أخرى تتعارض. و الجدول الآتي يوضح ذلك:

جدول 02:

أوجه الاتفاق والاختلاف للقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.⁽³²⁾

معايير التدقيق الدولي	النصوص والقوانين	أوجه الاتفاق
المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 "الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق" المعيار الدولي للتدقيق رقم 210 "الاتفاق على شروط التعيين"	المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32 ينص على أن عملية التعيين تتم وفقاً لدقت شروط، يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين وكذلك ما يخص عملية التكليف.	من حيث تعيين المدقق

أوجه الاتفاق	النصوص والقوانين	معياري التدقيق الدولي
من حيث رقابة الجودة	المادة 05 نصت على إنشاء لجنة مراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة	المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 "مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية"
من حيث تحديد مهام المدقق الأساسي والمدقق الثانوي	نصت عليه المادة 30، 46، 47، 48، 49، من القانون 10 - 01	المعيار الدولي للتدقيق 600 "اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات)
من حيث التقرير وأنواعه	المادة 25 من القانون 10 - 01 نصت على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، و التقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية	المعيار الدولي للتدقيق 570 "استمرارية المنشأة" المعيار الدولي للتدقيق 265 "الاتصال مع القائمين على الحاكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية"
من حيث التوثيق وحفظ الملفات	المادة 40 من القانون 10 - 01 نصت على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة	المعيار الدولي للتدقيق 230 "توثيق التدقيق"
أوجه الاختلاف	تقييم المخاطر أدلة الإثبات، ومدى كفايتها، وملاءمتها عينات التدقيق، وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها ومدى تعبيرها) الأطراف ذات العلاقة الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المدقق مراعاة عمل التدقيق الداخلي الاستفادة من عمل خبير	

المبحث 06: الدراسة الميدانية

أولاً: عناصر الدراسة التطبيقية:

♦ مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من فئة ذات صلة بالموضوع، تمثلت في المدققين الخارجيين المستقلين، كونهم الأطراف المعنية للقيام بمهمة التدقيق الخارجي، وبلغ عددهم 347 على المستوى الوطني. أما العينة فقد بلغ عدد مفرداتها 80 فرداً، حيث تم اختيار مفرداتها باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، ثم قمنا بتوزيع قائمة الاستبانة عليهم،

باعتبارها أهم الأدوات البحثية الناجعة للتحليل، كما تم الاعتماد على المقابلة الشخصية لتجميع مختلف المعلومات حول الظاهرة المدروسة، فكانت عدد الإجابات 61 إجابة من إجمال الاستمارات الموزعة، فتقدر نسبة العينة بـ 0,17% من المجتمع الإحصائي.

♦ محددات الدراسة:

يمكن إبراز محددات الدراسة في النقاط الآتية:

- محددات مكانية: استهدفت الدراسة مكاتب التدقيق التي يعمل بها المدققون الخارجيون في البيئة الجزائرية.
 - محددات زمانية: تمت الدراسة خلال فترة 2013/2014.
 - محددات بشرية: يقتصر البحث على دراسة فكرة التوجه لمعايير التدقيق الدولية من وجهة نظر المدققين الخارجيين.
- حيث نجد أن الجدول رقم 01 يعطي وصف لأهم خصائص عينة الدراسة:

جدول 01:

الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	الخصائص الديمغرافية	
85,24%	52	ذكر	الجنس
14,75%	09	أنثى	
100%	61	المجموع	
6,56%	04	أقل من 30 سنة	العمر
18,03%	11	من 30 إلى 39 سنة	
52,46%		من 40 إلى 49 سنة	
22,95%	14	من 50 سنة فما فوق	
100%	61	المجموع	
11,47%	07	شهادة مهنية	المؤهل العلمي
59,02%	36	ليسانس	
24,59%	15	ماجستير/ ماستر	
4,92%	03	دكتوراه	
100%	61	المجموع	

النسبة المئوية	التكرار	الخصائص الديمغرافية	
09,84%	06	أقل من 05 سنوات	الخبرة المهنية
18,03%	11	من 05 سنوات إلى 09 سنوات	
27,87%	17	من 10 سنوات إلى 14 سنة	
44,26%	27	من 15 سنة فما فوق	
100%	61	المجموع	

المصدر: مستنبط من الاستبانة.

- يتضح من خلال الجدول رقم (01) أن أغلبية مفردات العينة ذكور بنسبة 85,24%، والنسبة الباقية تمثلت في إناث، ومعظم أعمارهم محصور ما بين 40 سنة فما فوق، بنسبة إجمالية قدرت بـ 75,41%،

فيما يخص المؤهل العلمي، فإن ما يعادل 11,47% لهم شهادات مهنية، في حين أغليبتهم حاصلون على شهادة الليسانس بنسبة 59,02% و باقيهم ترددت نسبتهم بين الحاصلين على شهادة الماجستير/ الماستير و الدكتوراه.

- في الأخير نلاحظ أن الخبرة المهنية تتوزع طبيعياً مع الفئة العمرية لمفردات العينة، حيث نجد أن أغلبية المستجوبين الذين تفوق أعمارهم 40 سنة ذوي خبرة أكبر من 10 سنوات.

♦ أدوات الدراسة:

لقد تم استخدام في مجمل دراستنا الأدوات التالية الآتية:

- أسلوب جمع البيانات: عرفت لأسلوب جمع البيانات أكثر من طريقة ملاحظة، مقابلة شخصية، والاستبانة، ولقد تم الاعتماد على هاتين الأخيرتين الأخيرتين لجمع البيانات.

- مراجعة البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل: تمت مراجعة البيانات وتحليلها إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS V 20)، حيث تم حساب ما يأتي:

- التكرار المطلق: الذي يبرز عدد مدققي الحسابات الذين يتفقون في الإجابة.
- المتوسط الحسابي: لتحديد الرأي العام لمدققي الحسابات.
- الانحراف المعياري: مقياس تشتت يتم التعرف به على مدى الفروقات في الإجابات لتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

■ مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول الموالي الآتي:

جدول 02:

مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
الوزن النسبي	5	4	3	2	1

المصدر: النجار، فايز جمعة، و النجار، نبيل جمعة، و الزعبي، ماجد راضي، أساليب البحث العلمي- منظور تطبيقي، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر و التوزيع، 2010.

♦ اختبار فرضيات الدراسة: تم اختبار فرضيات الدراسة، و ذلك باختبار عباراتها الفرعية باستخدام:

1. اختبار النسب.

2. اختبار كاي مربع.

ثانيا: تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

يتم في هذه المرحلة تحليل البيانات التي تم الحصول على إجاباتها من عينة الدراسة التطبيقية، للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية في الجزائر، بحيث يتم عرض النتائج، و تحليلها، تبعا لتسلسل أسئلة الاستبانة للوصول إلى مدى تحقيق هدف الدراسة الميدانية.

فتمحورت الدراسة التطبيقية حول ثلاثة أسئلة رئيسية، والجدول الآتي تعبر عن نتائج تحليل البيانات التي تم اقتناؤها من عينة الدراسة:

◀ السؤال الأول: هل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية؟ وهل تعتبر معايير التدقيق كدليل مرجعي يعزز من الثقة في التقرير عن عدالة القوائم المالية؟

جدول 03:

نتائج تحليل بيانات السؤال الأول

الرقم	العبرة	التكرار					
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي
1	توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية سيقودها حتما للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية	15	20	13	10	03	3,56
							الانحراف المعياري
							1,15
							الرتبة
							4

		التكرار							
الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
2	التوجه لمعايير التدقيق الدولية يساعد في خلق إطار مرجعي لمهنة التدقيق بالجزائر	40	15	06	00	00	4,56	0,64	2
3	إعداد التقرير وفقا لمعايير التدقيق الدولية تؤدي إلى تعزيز الثقة في التقرير عن عدالة القوائم المالية	20	20	05	09	07	3,60	1,20	3
4	تعتبر معايير التدقيق الدولية أفضل دليل يتبعه محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في أداء مهمته	50	11	00	00	00	4,81	0,48	1

المصدر: من إعداد الباحثين و استنادا على نتائج الـ SPSS.

تحليل نتائج الجدول 03:

يتضح لنا من خلال الجدول الثالث أن فكرة معايير التدقيق الدولية، تعتبر أفضل دليل يتبعه محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في أداء مهمته، التي احتلت المرتبة الأولى لتقدير الانحراف المعياري بـ 0,48، وهو أدنى مستوى، مما يعكس مدى توافق وانسجام عينة الدراسة، واتجاه أفكارهم للعبارة.

و المتوسط الحسابي لاقتراح توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية، سيقودها حتما إلى التوجه نحو معايير التدقيق الدولية 3,56، أي أن إجابات أفراد العينة يتجه نحو الاتجاه الموافق الإيجابي، مما يدل على وجود علاقة بين معايير المحاسبة، ومعايير التدقيق، وأن الثاني مكمل للآخر.

وتم اختبار العبارة الأولى، والتأكد منها على أساس مقارنة النسب، حيث تتمتع النتيجة 0,57 بمستوى دلالة إحصائية 99%.

كما تم اختبار كل من العبارة 2,3 و 4 والتأكد منها بواسطة اختبار كاي مربع بمستوى دلالة 99%، أي عند مستوى معنوية 0,01، فكانت نتائج العبارات إيجابية؛ أي تبين أن كاي مربع المحسوب أكبر من كاي مربع الجدولي.

وبناء على نتائج الاختبار السابقة، يتم رفض الفرضية الأولى -العدمية- و قبول الفرضية البديلة أي: التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية لتعزيزها من موثوقية القوائم المالية.

◀ السؤال الثاني: هل توجد دوافع محفزة لتبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر؟

جدول 04:

نتائج تحليل بيانات السؤال الثاني

الرقم	العبرة	التكرار					
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي
1	الوضع البيئي في الجزائر يلائم التوجه لمعايير التدقيق الدولية	00	00	50	11	00	4,81
2	مدققو الحسابات في الجزائر يلتزمون ببعض معايير التدقيق الدولية	35	20	06	00	00	4,47
3	تساعد معايير التدقيق الدولية في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي	51	10	00	00	00	4,84
4	تساعد معايير التدقيق الدولية على فتح مجال، لمنافسة مكاتب التدقيق بالجزائر، مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي	28	31	02	00	00	4,42

المصدر: من إعداد الباحثين واستنادا على نتائج الـ SPSS

تحليل نتائج الجدول 04:

تبين النتائج الواردة في الجدول أعلاه، أن اتجاه أفراد العينة تتجه نحو الاتجاه السلبي، فيما يخص ملاءمة الوضع البيئي في الجزائر لمعايير التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,81 و الانحراف المعياري 0,48 لعبارة: أن محافظي الحسابات (مدققي الحسابات) في الجزائر يلتزمون ببعض معايير التدقيق الدولية، هذا ما يدل على قدرة المهنيين للتوجه إلى معايير التدقيق الدولية بمتوسط الحسابي 4,47، انحراف معياري بمقدار 0,70 مما يعكس أهلية مدققي الحسابات و كفاءتهم في الجزائر، و قدرتهم على

التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.

كما تم طرح فكرة أن معايير التدقيق الدولي تساعد في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي، وأثبتت نتائج أفراد العينة أن مدققي الحسابات يؤيدون هذه الفكرة، حيث بلغ متوسطهم الحسابي 4.84 وانحراف معياري 0.31.

في حين برزت نتائج الفكرة الرابعة، وهي أن إتجاه اتجاه أفراد العينة بدرجة كبيرة بين موافق وموافق تماما، وهذا يدل على أن معايير التدقيق الدولية تفتح مجال مجالاً، و تخلق جوا تنافسيا بين مكاتب التدقيق في الجزائر، مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي. تم اختبار العبارات الفرعية (1، 2، 3، 4) بالاعتماد على اختبار كاي مربع بمستوى دلالة 99%؛ أي عند مستوى معنوية 0.01، وكانت النتائج كما يلي يأتي: كاي مربع المحسوب أكبر من كاي مربع الجدولي، أي نتائج إيجابية.

ومن هنا ينتج رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، والمتمثلة في أنه توجد دوافع محفزة لتبني معايير التدقيق الدولية.

◀ السؤال الثالث: هل لمعايير التدقيق الدولية مزايا عدة؟

جدول 05:

نتائج تحليل بيانات السؤال الثالث

الرقم	العبارات	التكرار					
		موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا	المتوسط الحسابي
1	تبني معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات في التقارير المعدة من طرف مدققي الحسابات	51	10	00	00	00	4,84
2	تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يؤدي إلى إعداد تقرير موحد من طرف مدققي الحسابات	30	19	12	00	00	4,29
3	التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يشجع على استقطاب المستثمر الأجنبي	05	11	35	10	00	3,18
4	تساعد معايير التدقيق الدولية المستثمر الأجنبي من إمكانية فهم ومقارنة تقارير القوائم المالية ومقارنتها.	24	17	20	00	00	4,06

المصدر: من إعداد الباحثين و استنادا على نتائج الـ SPSS

تحليل نتائج الجدول 05:

بلغ المتوسط الحسابي لفكرة أن معايير التدقيق الدولية تمكن المستثمر من إمكانية فهم تقارير القوائم المالية ومقارنتها، 4,06 و مؤشر الانحراف المعياري بلغ 0,87 وهذا يعبر عن اختلاف إجابات أفراد العينة.

كما تم تأييد هذه الفكرة في العبارة (3) بانحراف معياري 0,80، التي تمحورت حول توجه الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، حيث تشجع على استقطاب المستثمر الأجنبي.

في حين تقلل نتائج فكرة تبني معايير التدقيق الدولية من الفروقات في التقارير المعدة من طرف مدققي الحسابات، بانحراف معياري 0,31، و ترددت بين الموافق و الموافق تماما، هذا ما يدل على أن تجانس إجابات أفراد العينة و ميولهم بدرجة كبيرة نحو العبارة المطروحة.

وفيما يخص عبارة: أن معايير التدقيق الدولية تؤدي إلى إعداد تقرير موحد من طرف مدققي الحسابات، بلغ متوسطها الحسابي 4,29 وانحرافها المعياري 0,80، دلالة على أن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية تمكن مدققي الحسابات من إعداد تقارير موحدة.

بين اختبار كل من العبارة 3، 2، 1، نتائج إيجابية باستخدام كاي مربع، و عند مستوى معنوية 0,05 و إن كانت العبارة الرابعة الأخيرة سلبية، حيث أنها إنها غير واردة لدى البعض من المدققين، بمعنى هناك مزايا لتبني معايير التدقيق الدولية، أي أنه بالإجمال يمكن القول إن الفرضية العدمية يتم رفضها، و يتم قبول الفرضية البديلة؛ أي أن تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر له مزايا عدة.

خاتمة:

معايير التدقيق الدولية تعتبر كمرجع رئيس يؤول إليه المدققون المنوطون بالمهنة، فهي توحد لغة التدقيق، وتساعد على تقريب الممارسات، و كذلك تقليص الفروقات الدولية، كما تعمل على تشجيع المنافسة و زيادتها على الصعيد الدولي، مما يخلق فرصا عديدة للطلب على مدققي الحسابات في الجزائر، لممارسة المهنة على الصعيد الدولي، ونظرا لمزايا معايير التدقيق، توجهت العديد من الدول نحو تبني هذه المعايير أو التوافق معها، و الجزائر كغيرها من الدول تعمل على التحضير للانضمام لمنظمة التجارة العالمية، فلا بد من مسايرة التطورات، و مواجهة الجو التنافسي بالتوجه إلى هذه المعايير، و استقطاب المستثمر الأجنبي.

النتائج والتوصيات:

- على ضوء هذه الدراسة تم التوصل إلى أن:
- معايير المحاسبة الدولية تساعد على التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.
- التوجه لمعايير التدقيق الدولية يساعد في خلق إطار مرجعي أمثل لمهنة التدقيق بالجزائر.
- إعداد التقرير وفقا لمعايير التدقيق الدولية، يؤدي إلى تعزيز الثقة في التقرير عن عدالة القوائم المالية، باعتبارها أفضل دليل يتبعه محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في أداء مهمته؛ لكونها قواعد إرشادية تعطي توجيهات للمدقق عند أداءه أدائه لمهمته.
- تبني معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات في التقارير المعدة من طرف محافظي الحسابات (المدققين الخارجيين) ، وهذا يبرز جليا في هدف الاتحاد الدولي للمحاسبين، من خلال المجالس المستقلة في إشراك الدول غير الأعضاء في إعداد مسودة المعايير، لتقليص الاختلافات على المستوى الدولي.
- التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يشجع على استقطاب المستثمر الأجنبي.
- الوضع البيئي للجزائر يلائم التوجه إلى معايير التدقيق الدولية؛ لأن محافظي الحسابات (مدققي الحسابات) في الجزائر يلتزمون ببعض هذه المعايير.
- تساعد معايير التدقيق الدولية في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي، كما تساعد على فتح مجال لمنافسة مكاتب التدقيق بالجزائر مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي.

آفاق الدراسة:

- علاقة معايير المحاسبة الدولية مع معايير التدقيق الدولية.
- تكييف الوضع البيئي الجزائري مع متطلبات معايير التدقيق الدولية.
- دراسة معوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية.
- الجزائر بين التوافق و تبني معايير التدقيق الدولية.

الهوامش:

1. عريقات، و دباغية، يناير 2011، ص ص 1339 – 1359.
2. رحاطة، 2011، ص ص 53 – 72.
3. حمادة، 2010، ص ص 87 – 118.
4. Robert, & Arthur and Baziz, 2014, PP 95- 109 .
5. Ohiokha, & Akhalumeh, 2013, PP 5- 23.
6. سيد، ، و بوعرار، 2011، ص ص 3 – 4.
7. p 21. Khelassi, 2007, .
8. عبدالله، 2010، ص 13.
9. شريقي، 2012، ص 93.
10. الصبان، و عبد الوهاب، ص 6.
11. p21. 1992, Lionnel et Gerard ,
12. Belaiboud, 2011, p13.
13. p10Belaiboud, 2011, .
14. سواد، 2009، ص 191 .
15. Hamzaoui, , 2005, p34.
16. Robert, , 2006, p 40.
17. بن عمارة و حولي، 2011، ص ص 8 – 9.
18. السويدي، 2010، ص 19.
19. دحدوح، والقاضي، 1999، ص 25.
20. وليام، وأمرسون، 1991، ص 52.
21. نور 1984، ص 12.

22. مسعد، و الخطيب، 2009، ص126.
23. . PP 4- 5Hamzaoui, 2005.
24. السويدي، 2010، ص 22.
25. الوقاد و وديان، 2010، ص 141.
26. عبد الله، 2010، ص 55.
27. الصبان و محمد، 1990، ص 24.
28. الصبانو نصر علي، 2002، ص 75.
29. التهامي و مسعود، 2003، ص 53.
30. Robert et Mairesse, 2010B, pp 409- 410 .
31. جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، 2010، ص8.
32. عمورة، 2011، ص 12.

المصادر والمراجع:

أولاً- المراجع العربية:

1. أحمد، نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، بيروت، الدار الجامعية، 1984.
2. بن عمارة، منصور، و حولي محمد، معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب، البلدة يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
3. جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين مجلة المحاسب القانوني، مجلة دورية مهنية متخصصة، العدد 9، مارس 2010، على الرابط www.yacpa.org
4. حدوح، حسين أحمد، و القاضي، حسين يوسف، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، الأردن 1999.
5. ويليام، توماس، و هنكي، امرسون، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، الرياض، دار المريخ للنشر، 1991.
6. الوقاد، سامي محمد، و وديان، لؤي محمد، تدقيق الحسابات 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2010.
7. حمادة، رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2، 2010، المجلد 26.
8. مسعد، محمد فضل، و الخطيب، خالد راغب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الأردن، دار المعرفة، الطبعة الأولى، 2009.
9. النجار، فايز جمعة، و النجار، نبيل جمعة، و الزعبي، ماجد راضي، أساليب البحث العلمي - منظور تطبيقي، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر و التوزيع، 2010.
10. سواد، زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراجحة للنشر و التوزيع، 2009.
11. السويدي، سهام محمد، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2010.

12. سيد، محمد، و بوعرار أحمد شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 01 - 10 (دراسة ميدانية)، الملتقى العلمي الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.

13. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، 2010.

14. عمورة، جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، الملتقى العلمي الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.

15. عريقات، أحمد يوسف، و دباغية، محمد نديم، أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد 1، يناير 2011، المجلد 19.

16. الصبان، محمد سمير، و محمد، محمد فيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، بيروت، الدار الجامعية، 1990.

17. الصبان، محمد سمير، و علي، عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية و آلية التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجامعية، 2002.

18. رحاحلة، محمد ياسين، دراسة مقارنة لمعايير التدقيق و المراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، العدد 1، 2011، المجلد 7.

19. شريقي، عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سنة 2012.

20. التهامي، طواهر محمد، و مسعود، صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات- الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

ثانياً- المراجع الأجنبية:

1. Belaiboud, Mokhtar, *Pratique de l'audit (conforme aux normes IAS / IFRS et au SCF)*, Alger, Berti édition, 2011.
2. Hamzaoui, Mohamed, *Audit, village mondiale*, 2005.
3. Hamzaoui, Mohamed, *Audit « Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne »*, village mondial, 2005.
4. Kakande, Robert Ashe J, & Arthur Sserwanga and Baziz Natamba, N, *Perceived Compliance with International Standards on Auditing and Quality of Auditing*, *International Journal of Academic Research in Management*, No 1, 2014, Vol 3.
5. Khelassi, Reda , *l'audit interne « audit opérationnel »*, EDITION HOUMA, 2èmeed, 2007.
6. Lionnel, C et Gerard, V, *Audit et Control Interne « aspects financiers, opérationnel et stratégiques »*, Paris, Dalloz, 1992.
7. Ohiokha, Friday Izien & Akhalumeh, Paul Benign, *Auditing Standards and Auditors Performance: THE NIGERIAN EXPERIENCE*, *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, No 3, September 2013, vol 1.
8. Robert, Obert, *Pratique des normes IFRS « comparaison avec les règles françaises et les US GAAP »*, paris, Dunod, 3ème ed, 2006.
9. Robert, Obert, et Marie, Pierre Mairesse, *DSCG 4 Comptabilité et Audit « manuel et applications »*, Dunod, 3ème ed, 2010.
10. TAHARI, Fadoua, *Le Commissaire aux Comptes face à la première application des normes IFRS*, mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert- comptable, Mai 2007.