الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة

أطروحة دكتوراه

مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في الطور الثالث (LMD)

شعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم نتائج تطبيق معايير التدقيق الدولية في الدول العربية

– دراسة مقارنة –

إعداد الطالب: عمر عطية

إشراف الأستاذ: محمد البشير بن عمر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2025/12/9

أمام اللجنة المكونة من:

رضا زهواني	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	رئيسا
محمد البشير بن عمر	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
حمزة بن خليفة	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مساعد مشرف
أحمد الصالح سباع	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
فوزي الحاج أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
عبد الله مايو	أستاذ تعليم عالي	جامعة ورقلة	مناقشا
محمد البشير مركان	أستاذ محاضر أ	جامعة تيسمسيلت	مناقشا

السنة الجامعية: 2025-2026م / 1447-1448هـ

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة

أطروحة دكتوراه

مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في الطور الثالث (LMD)

شعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

تقييم نتائج تطبيق معايير التدقيق الدولية في الدول العربية

– دراسة مقارنة –

إعداد الطالب: عمر عطية

إشراف الأستاذ: محمد البشير بن عمر

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2025/12/9

أمام اللجنة المكونة من:

رضا زهواني	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	رئيسا
محمد البشير بن عمر	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
حمزة بن خليفة	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مساعد مشرف
أحمد الصالح سباع	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
فوزي الحاج أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
عبد الله مايو	أستاذ تعليم عالي	جامعة ورقلة	مناقشا
محمد البشير مركان	أستاذ محاضر أ	جامعة تيسمسيلت	مناقشا

السنة الجامعية: 2025-2026م / 1447-1448هـ

إهداء

أهدي هذا العمل

إلى منبع العطف والحب والحنان

أمي الغالية أطال الله في عمرها

إلى من غرس القيم والأخلاق في قلبي

أبي الغالي أطال الله في عمره

إلى أخوتي وأخواتي الأعزاء كل واحد باسمه

إلى الزوجة الغالية التي أمدتني بالعون والمساعدة لإنجاز هذا العمل حفظها الله ورعاها

إلى قرة عيني أبنائي لجين، زين الدين، لين، شهد

كما لا أنسى طلبة الدكتوراه بجامعة الوادي للموسم الجامعي 2021 / 2022

وأهدي هذا العمل إلى كل الأساتذة المشرفين على دفعتنا وأستاذاي المحترمين

* بن عمر محمد البشير *و* بن خليفة حمزة*

إلى الأستاذين والزميلين *عتير سليمان* و*حسين بقاط*

وإلى كل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة من أساتذة وطلاب

وإلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم صفحتي

عمر

شكر وعرفان

مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم: ﴿من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسدى إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تستطيعوا فادعوا له﴾ صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم.

أتوجه بالشكر الجزيل إلى والديا الكريمين اللذين ربياني فأحسنا تربيتي، ولم يدخرا أي جهد لإسعادي

إلى أخي وسندي عبد المالك

إلى موطني الصغير زوجتي وأولادي

وأتقدم بجزيل الشكر والعرفان والامتنان

إلى الأستاذة المشرفين "بن عمر محمد البشير" و "بن خليفة حمزة" وكل أساتذة لجنة التكوين الخاصة بدفعتنا، على نصائحهما وإرشاداتهما القيمة خلال إعداد هذه الاطروحة

وإلى كل الأساتذة الأفاضل الذين دعمونا في تقويم هذا العمل البحثي من داخل الجامعة أو خارجها كل واحد باسمه

إلى زملائي في الدفعة وكل من دعمني ماديا ومعنويا وأمدني بيد العون من بعيد أو قريب

كما أشكر كل عمال وموظفي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بجامعة الوادي

شكرا لكل من سيقرأ هذه الاطروحة بنية الإفادة والاستفادة منها

شكرا بكل معنى كلمة شكر

عمر

ملخص:

تناولت دراستنا تحليلا مقارنا لواقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في ثلاث دول عربية، اثنتان منهما تنتميان إلى المغرب العربي والمدرسة المهنية الفرنكوفونية، هما بلدنا الجزائر والجارة تونس، أما الأخرى فتمثل نموذجا متميزا في المشرق العربي وتوجها مهنيا أنجلوسكسونيا، ألا وهي المملكة العربية السعودية؛ وبناء على ذلك فقد اعتمدنا في هذه المقارنة على دراسة سياسات التبني والتطبيق لهذه المعايير، مستندة إلى تحليل الأطر القانونية والممارسات والفعاليات المهنية، ومستعينة بأدبيات ونتائج الدراسات السابقة ذات الصلة؛

وتوصلت الدراسة من خلال شقيها النظري والتطبيقي، إلى أن معايير التدقيق الدولية تمثل استجابة لتحديات العولمة المالية، وأصبحت الإطار المرجعي الأوسع لاعتماد وتوحيد ممارسات التدقيق، وقد كشفت عن تفاوت واضح في تبنيها بالدول محل المقارنة، إذ برزت السعودية كنموذج متكامل بتطبيق شامل للمعايير منذ 2017، بينما تسير تونس في مسار إصلاحي تدريجي منذ 2010 تعترضه تحديات في الرقابة والتكوين، أما الجزائر فرغم شروعها منذ 2016 في تكييف المعايير عبر دفعات جزئية بلغت 25 معيارا إلى غاية 2024، إلا أنه لم تكتمل بعد وظل العمل بها اختياريا ودخولها حيز التنفيذ إلا مع مطلع 2026، وهو ما يعكس فجوة مؤسسية وزمنية واضحة؛ وتؤكد النتائج أن فاعلية تطبيق هذه المعايير مرهونة بإرادة تشريعية، كفاءة بشرية، ودعم مؤسسي وتقني متكامل؛

ومن هذا المنطلق يعتبر هذا البحث مساهمة علمية ومهنية في تشخيص الواقع العربي وتحديد التحديات التي تعيق تفعيل المعايير الدولية بالجزائر، واقتراح سبل التطوير بما يضمن الارتقاء بمهنة التدقيق ضمن إطار عربي ودولي أكثر تكاملا وانفتاحا على المعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية: معايير تدقيق دولية، معايير تدقيق محلية، الجزائر، تونس، السعودية، دراسة مقارنة.

Abstract:

This study presents a comparative analysis of the reality of applying International Auditing Standards (IASs) in three Arab countries: Algeria and Tunisia, which follow a Francophone professional model, and the Kingdom of Saudi Arabia, which represents an Anglo-Saxon professional orientation. The comparison is based on an examination of the adoption and implementation policies of these standards through an analysis of legal frameworks, professional

practices, and institutional activities, supported by relevant literature and findings from previous studies.

The study shows that International Auditing Standards have emerged as a response to the challenges of financial globalization and have become the most widely accepted reference framework for the harmonization and unification of auditing practices. However, the findings reveal a clear disparity in the level and effectiveness of their adoption among the countries under study. Saudi Arabia appears as an integrated model, having fully applied the standards since 2017. Tunisia has followed a gradual reform trajectory since 2010, though this process has been constrained by challenges related to oversight mechanisms and professional training. Algeria, despite initiating the adaptation of these standards in 2016 through partial adoption reaching 25 standards by 2024 has yet to complete the process. Their application remains optional, with mandatory implementation scheduled to take effect only in early 2026, reflecting a significant institutional and temporal gap.

The study concludes that the effectiveness of applying International Auditing Standards depends primarily on legislative commitment, the availability of qualified human capital, and comprehensive institutional and technical support. This research contributes scientifically and professionally by diagnosing the reality of auditing practices in selected Arab countries, identifying the key challenges hindering the implementation of international standards particularly in Algeria and proposing development pathways aimed at enhancing the auditing profession in line with Arab and international frameworks.

Keywords: International Auditing Standards, Local Auditing Standards, Algeria, Tunisia, Saudi Arabia, comparative study.

فهرس المحتويات

قائمـــــة المحتــويات

العنـــوان	الصفحة
إهداء	IV
شكر	V
ملخص	VI
قائمة المحتويات	IX
قائمة الجداول	XI
قائمة الاشكال	XIV
قائمة الملاحق	XV
قائمة المختصرات	XVI
مقدمة	أ – هـ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمعايير التدقيق الدولية	7 – 135
تمهيد	7
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الدولي	8
المطلب الأول: مدخل للتدقيق الدولي	8
المطلب الثاني: الإطار العام للتدقيق الدولي	14
المطلب الثالث: البعد الاستراتيجي للتدقيق الدولي	18
المبحث الثاني: بيئة التدقيق الدولية	22
المطلب الأول: طبيعة البيئة الدولية للتدقيق	22
المطلب الثاني: جهود التكامل المهني لبيئة التدقيق الدولية	28
المطلب الثالث: منشآت التدقيق على المستوى الدولي	37
المبحث الثالث: معايير التدقيق الدولية (ISAs)	47
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية	47
المطلب الثاني: البعد التطبيقي لمعايير التدقيق الدولية	54
المطلب الثالث: الإطار التنظيمي لمعايير التدقيق الدولية	62
المطلب الرابع: البنية النظرية لمعايير التدقيق الدولية	69

المبحث الرابع: الأدبيات التطبيقية لمعايير التدقيق الدولية	112
المطلب الأول: الدراسات العربية	112
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	124
المطلب الثالث: التعليق على الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية	130
خلاصة الفصل الأول	135
الفصل الثاني: التحليل المقارن لتجارب الجزائر، تونس، والسعودية في اعتماد وتطبيق معايير التدقيق الدولية	213-137
تمهيد	137
المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	138
المطلب الأول: الإطار العام والتطور التاريخي لممارسة المهنة في الجزائر	138
المطلب الثاني: الهيئات المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر	148
المطلب الثالث: معايير التدقيق في الجزائر بين التشريع المحلي والتبني الدولي	156
المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في تونس	169
المطلب الأول: الإطار العام والتطور التاريخي لممارسة المهنة في تونس	169
المطلب الثاني: الهيئات المهنية المنظمة للمهنة في تونس	175
المطلب الثالث: معايير التدقيق في تونس من التشريع المحلي إلى التبني الدولي	181
المبحث الثالث: تنظيم مهنة التدقيق في السعودية	187
المطلب الأول: الإطار العام والتطور التاريخي لممارسة المهنة في السعودية	187
المطلب الثاني: الهيئات المهنية المنظمة للمهنة في السعودية	191
المطلب الثالث: معايير التدقيق في السعودية من التشريع المحلي إلى الاعتماد الدولي	196
المبحث الرابع: خلاصة تحليلية مقارنة لتجربة الجزائر في تطبيق معايير التدقيق مع تونس والسعودية	203
المطلب الأول: البيئة المهنية، القانونية، والتنظيمية	203
المطلب الثاني: واقع التبني لمعايير التدقيق الدولية	206
المطلب الثالث: التحديات المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق الدولية	209
خلاصة الفصل الثاني	213
خاتمة	215
المراجع	221
الملاحق	249

قائمـــة الجـــــــــــداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	ملخص مراحل نمو التدقيق الدولي	13
02	الجهات المستفيدة من التدقيق الدولي	20
03	ملخص مجهودات التكامل المهني على المستوى الدولي	28
04	مراحل تطور مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية	33
05	ملخص التطور التاريخي لمعايير التدقيق الدولية	49
06	علاقة معايير المحاسبة الدولية بمعايير التدقيق الدولية	58
07	الخطوات المتبعة في إصدار معايير التدقيق الدولية	66
08	عناصر البنية التنظيمية لمعايير التدقيق الدولية	67
09	النسخة الأخيرة الصادرة لمعايير التدقيق الدولية	67
10	المسؤوليات الأساسية للمدقق عند إجراء التدقيق وفقا للمعايير الدولية	70
11	إطار الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق	70
12	التزامات المدقق إزاء الرقابة على جودة عمليات التدقيق	71
13	حيثيات التوثيق في التدقيق	72
14	مسؤوليات المدقق بشأن التحريفات	73
15	أسلوب التعامل مع القوانين واللوائح في عملية التدقيق	75
16	متطلبات التواصل بين المدقق والمسؤولين في عملية التدقيق	76
17	خطوات معالجة أوجه القصور	77
18	محتوى التخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية	79
19	مناهج فهم المنشأة وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	80
20	مفهوم الأهمية النسبية في التدقيق	81
21	منهج استجابات المدقق للمخاطر المحددة	82
22	اعتبارات التدقيق عند استخدام خدمات منظمات خارجية	83
23	سبل معالجة التحريفات المكتشفة أثناء التدقيق	84
24	مضمون أدلة التدقيق	85
25	الاعتبارات الخاصة بأدلة التدقيق لبنود مختارة	86
26	متطلبات استخدام المصادقات الخارجية	87
27	حيثيات التعامل مع الأرصدة الافتتاحية في التدقيق الأولي	88
28	الإجراءات التحليلية ومتطلباتها	89
29	استخدام المعاينة في التدقيق	89
30	إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية وإفصاحاتها	90

31	تدقيق المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	92
32	مبدأ استمرارية نشاط المؤسسة	94
33	الإقرارات المكتوبة ومتطلباتها	95
34	حيثيات تدقيق مكونات المجموعة باستخدام عمل المدققين الآخرين	96
35	كيفية استخدام وظيفة التدقيق الداخلي	97
36	متطلبات استخدام عمل الخبراء المتخصصين	98
37	محتوى تكوين رأي المدقق وشكل التقرير	100
38	إبلاغ الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل	101
39	حالات تعديل الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	102
40	الفقرات الإضافية في تقرير المدقق المستقل	103
41	حيثيات المعلومات المالية المقارنة	103
42	متطلبات التعامل مع المعلومات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية	105
43	إجراءات التدقيق المتعلقة بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر عمل خاص	107
44	المتطلبات المتعلقة بتدقيق عناصر أو حسابات مالية محددة	108
45	الإجراءات الخاصة بالتقارير حول القوائم المالية الملخصة	108
46	خطوات التدقيق الخارجي وفق معايير التدقيق الدولية	110
47	الأطروحات العربية ذات الصلة بموضوعنا	112
48	المقالات العربية المتقاطعة مع بحثنا	117
49	الأوراق العلمية العربية المتداخلة مع دراستنا	120
50	الأطروحات الأجنبية التي تغذي بحثنا	124
51	المقالات الأجنبية التي تدعم أبعاد دراستنا	126
52	الأوراق البحثية الأجنبية التي تتشابك مع متغيرات بحثنا	129
53	أبعاد الأدبيات العربية المدروسة	131
54	أبعاد الأعمال الأجنبية المعروضة	132
55	أوجه المقارنة لدراستنا مع الدراسات السابقة	133
56	معايير التدقيق الجزائرية المكيفة	159
57	معاييرالتدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 002 لسنة 2016	161
58	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة قي المقرر رقم 150 لسنة 2016	162
59	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 23 لسنة 2017	163
60	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 77 لسنة 2018	164
61	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة بموجب المقرر رقم 121 لسنة 2024	165
62	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة بموجب المقرر رقم 212 لسنة 2024	165
63	معايير التدقيق الجزائرية الصادرة بموجب المقرر رقم 249 لسنة 2024	166

64	مقارنة جوهرية بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية	167
65	مؤهلات الإطار القانوني والتنظيمي لدول المقارنة	203
66	كفاءة الهيكلة المهنية والمؤسسية للدول المستهدفة	205
67	نطاق التأهيل والتكوين المهني للبلدان الثلاث	206
68	النضج المهني لتطبيق المعايير في الدول المعنية	207
69	مؤهلات الاندماج المهني والهيئات الداعمة في البلدان المدروسة	208
70	القيمة المضافة من تبني معايير التدقيق في دول العينة	208
71	التحديات التشريعية والتنظيمية للدول محل الدراسة	209
72	العقبات المهنية والسلوكية للبلدان المتناولة	210
73	المعوقات التقنية والمعرفية للدول موضوع البحث	211

قائمـــة الاشكـــــال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	16
02	التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق العامة	44
03	أنواع التحريفات	73
04	إجراءات المدقق لمعالجة الأحداث اللاحقة	93
05	الهيكل التنظيمي المهني بالجزائر في إطار مرحلة التبعية التشريعية	139
06	الهيكل التنظيمي المهني بالجزائر في سياق مرحلة التحرر القانوني وبوادر التأهيل المهني	140
07	الهيكل التنظيمي المهني بالجزائر في نطاق مرحلة الإصلاحات وبناء إطار وطني	144
08	الهيكل التنظيمي المهني بالجزائر في ظل الإشراف الجديد	147

قائمـــــة المـــلاحق

الرقم	العنوان
01	شهادة محافظي الحسابات حول حسابات شركة سوناطراك لسنة 2020
02	التقرير العام لمراجع الحسابات بتونس
03	مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية– الجلسة العامة السنوية والانتخابية
04	UNION TUNISIENNE DE SOLIDARITE SOCIALE Rapport d'audit financier des comptes du projet TRACE
05	وثيقة اعتماد معايير التدقيق الدولية في السعودية
06	تقرير المراجع المستقل المعد من طرف المكتب الدولي للتدقيق (bakertilly) في السعودية
07	تقرير مدقق الحسابات المستقل المعد من طرف المكتب الدولي للتدقيق (Deloitte) في دول الخليج

قائمـــة المختصرات

الرمز	البيان	الترجمة
ISAs	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
CAP	Committee on Accounting Procedure	لجنة إجراءات المحاسبة الأمريكية
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة عموما
IASC	International Accounting Standards Committee	اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة
ISQMs	International Standards on Quality Management	المعايير الدولية لإدارة الجودة
ISRSs	International Standards on Related Services	المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة
ISAEs	International Standards on Assurance Engagements	المعايير الدولية لارتباطات التأكيد
ISREs	International Standards on Review Engagements	المعايير الدولية لارتباطات المراجعة
AISG	Accountants International Study Group	جماعة دراسة المحاسبة الدولية
GEts	Grouped Etudes	مجموعة الدراسات
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
GExs	Group of Experts	مجموعة الخبراء
EU	European Union	لجنة الاتحاد الأوربي
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission	لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators	المنتدى الدولي لهيئات تنظيم التدقيق
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المحاسبين
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي
IAESs	International Accounting Education Standards	المعايير الدولية للتعليم المحاسبي
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي
IPSASs	International Public Sector Accounting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام

IPIR	International Panel on Integrated Reporting	مجلس إعداد تقارير الشركات المتكاملة
PAIB	Professional Accountants in Business	اللجنة المهنية للمحاسبين في الأعمال
CAP	Compliance Advisory Panel	لجنة الامتثال
SMPAG	Small and Medium Practices Advisory Group	لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة
SMPs	Small and Medium Practices	الممارسات المهنية الصغيرة والمتوسطة
PAODC	Public Accountants and Auditors in Developing Countries Committee	لجنة المحاسبين القانونيين والمراجعين في الدول النامية
ACECC	Anti-Corruption and Economic Crime Committee	لجنة مكافحة الفساد وغسيل الأموال
TAG	Technology Advisory Group	اللجنة الاستشارية للتكنولوجيا
IAPC	International Auditing Practices Committee	اللجنة الدولية لممارسات التدقيق
PIOB	Public Interest Oversight Board	مجموعة مراجعة الرقابة العامة
IEAF	International Ethics and Audit Foundation	المؤسسة الدولية للأخلاقيات والتدقيق
AFAA	Arab Federation of Accountants and Auditors	الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب
IASCA	International Arab Society of Certified Accountants	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
IAAER	International Association for Accounting Education and Research	اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة
ECOSOC	United Nations Economic and Social Council	المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة
IACPA	International Arab Certified Public Accountant	محاسب قانوني عربي دولي معتمد
IACMA	International Arab Certified Management Accountant	محاسب إداري دولي عربي معتمد
IFRS Expert	Expert in International Financial Reporting Standards	خبير في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IPSAS Expert	Expert in International Public Sector Accounting Standards	خبير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
ESG	Environmental, Social, and Governance Standards	المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة
NAA	Normes Algériennes d'Audit	معايير التدقيق الجزائرية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CSC	Conseil supérieur de la comptabilité	المجلس الأعلى للمحاسبة
CSTC	Conseil Supérieur des Techniques Comptables	المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة
OECT	Ordre des Experts Comptables de Tunisie	هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية
CCT	Compagnie des Comptables de Tunisie	مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية
ICCA	Institut Canadien des Comptables Agréés	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
CMF	Conseil du Marché Financier	هيئة السوق المالية بالفرنسية
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants	الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين
IMA	Institute of Management Accountants	معهد المحاسبين الإداريين
CMA	Certified Management Accountant	شهادة المحاسب الإداري المعتمد
CMA	Capital Market Authority	هيئة السوق المالية بالأنجليزية

مقدمة

لقد شهدت العقود الأخيرة تحولا ملموسا في المشهد الاقتصادي العالمي، حيث ازدادت الحاجة إلى مزيد من الشفافية والمصداقية في البيانات المالية للشركات والمؤسسات، وخاصة مع تنامي العولمة الاقتصادية أصبح اعتماد معايير موحدة في عمليات التدقيق عاملا حاسما يعزز من ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في التقارير المالية بما يسهم في استقرار ونمو الأسواق المالية على المستوى الدولي؛

وفي هذا الإطار برزت معايير التدقيق الدولية كأداة أساسية لتحقيق هذه المتطلبات، من خلال ضمان جودة الممارسات المحاسبية والتدقيقية وكذا توجيه المدققين إلى الالتزام بأعلى معايير الجودة والمهنية، والذي لاقى قبول واعتماد دولي واسع؛ وعلى هذا المنوال وإدراكا منها لدورها الحيوي ضمن النظام الاقتصادي العالمي، سعت الدول العربية بتنوع اقتصاداتها بين النفطية والناشئة إلى مواكبة هذه المتطلبات، مما يطرح تساؤلات جوهرية حول مدى تبني معايير التدقيق الدولية ومدى مواءمتها مع الخصوصيات الاقتصادية والثقافية للمنطقة العربية؛

ولذا يرمي هذا البحث إلى تقييم واقع اعتماد معايير التدقيق الدولية في الدول العربية وتحليل أثرها على جودة الممارسات المهنية، مع إبراز الفوائد المتوقعة والتحديات القائمة، كما يسعى إلى تقديم تحليل معمق للتجارب العربية، واستخلاص الدروس خاصة من النماذج الناجحة، بهدف تقديم توصيات عملية تدعم تحسين نظام التدقيق في المنطقة بما يتماشى مع المعايير الدولية.

- **الاشكالية الرئيسية:** فمن خلال ما سبق وسعيا منا لتحقيق هدفنا حول تقييم واقع تبني الدول العربية لمعايير التدقيق الدولية ومدى تكيفها مع بيئاتها المهنية والتنظيمية، تبرز الإشكالية الرئيسية التي تتمحور حول التساؤل التالي:

ما واقع تبني الدول العربية لمعايير التدقيق الدولية وتكيّفها مع بيئة التدقيق المحلية؟

- **التساؤلات الفرعية:** بناء على الإشكالية المطروحة، ومن أجل تفكيك أبعادها وتحليلها بدقة، تم اشتقاق أربع تساؤلات فرعية على النحو التالي:

1. فيما يتمثل الإطار العام للتدقيق الدولي، وما نطاق ملاءمته لبيئة التدقيق العربية؟
2. ما هي حدود معايير التدقيق الدولية، وما مدى توافقها مع التشريعات المهنية العربية؟
3. ما مستوى تأهيل البيئة التنظيمية والمهنية في الدول العربية لتبني معايير التدقيق الدولية؟
4. ما أوجه التباين في تطبيق هذه المعايير في الدول العربية (الجزائر، تونس، السعودية)؟

- **الفرضيات:** انطلاقا من الإشكالية والتساؤلات المطروحة تبلورت فرضيات الدراسة كما يلي:

1. هناك فجوات متفاوتة بين الإطار العام للتدقيق الدولي وخصوصيات بيئة التدقيق العربية؛
2. توجد حواجز تشريعية تحد من مستوى توافق معايير التدقيق الدولية مع الممارسات المهنية العربية؛
3. القصور في البيئة التنظيمية والمهنية لبعض الدول العربية يعوق التبني الفعال لمعايير التدقيق الدولية؛
4. يوجد تباين في تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية بين الجزائر وتونس والسعودية.

- **دوافع تناول الموضوع:** جاءت معالجة هذا الموضوع استنادا إلى عدة معطيات منها:

– باعتباره مقترحا رسميا وملزما من لجنة التكوين في الدكتوراه، في إطار توجيهاتها العلمية الرامية إلى تناول قضايا بحثية ذات أولوية واهتمام في مجال المحاسبة والتدقيق؛

– علاقته بتخصصنا محاسبة وتدقيق؛

– تنامي الأصوات المطالبة بالالتزام بمعايير الجودة والشفافية العالمية؛

– محاولة تقديم الدراسة النظرية لتقييم واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في الدول العربية، ومدى توافقها مع الدراسة التحليلية؛

– ندرة الدراسات المتعلقة بواقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في الدول العربية– دراسة مقارنة–؛

– اثراء مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي بمراجع مهمة حول موضوع معايير التدقيق الدولية.

- **أهمية الدراسة:** تكتسب دراستنا أهميتها من قدرتها على تسليط الضوء على التحديات التشريعية والمهنية التي تواجه تبني معايير التدقيق الدولية في الدول العربية، مع التركيز على تحديد الفرص المتاحة لتحسين هذا التبني ومعالجة العقبات التي تعيق تطبيق هذه المعايير على أرض الواقع، سواء على مستوى القوانين أو الممارسات المهنية، بالإضافة إلى تقديم توصيات عملية واستراتيجية من شأنها تعزيز جودة وكفاءة ممارسات التدقيق في بيئة الدول العربية.

- **أهداف الدراسة:** جاءت دراستنا لتحقيق جملة من الأهداف المرتبطة بواقع تبني معايير التدقيق الدولية في الدول العربية، نذكر منها:

– تقييم مستوى اعتماد الدول العربية على معايير التدقيق الدولية؛

– السعي إلى فهم محتوى معايير التدقيق الدولية ومدى اتساقها مع بيئة التدقيق العربية؛

– الاطلاع على البيئة التنظيمية للمهنة، وإبراز واقع الممارسة لمعايير التدقيق في الدول العربية؛

– استكشاف مستوى القبول العربي للمعايير الدولية؛

– معرفة مدى استقلاليه الهيئات المحلية وحيوتها في تنظيم المهنة والالتزام بتطبيق هذه المعايير ؛

– رصد جهود الهيئات المهنية الدولية والإقليمية الداعم لاستخدام المعايير الدولية في بيئة التدقيق العربية.

- **المنهج المتبع:** سعيا منا للإحاطة الشاملة بموضوع بحثنا واستيعاب مختلف جوانبه النظرية والتطبيقية، تم اعتماد ثلاث مناهج بحثية متكاملة تتمثل في:

* **المنهج الوصفي التحليلي:** لتقديم إطار نظري دقيق حول معايير التدقيق الدولية، ورصد المفاهيم والمبادئ المهنية ذات الصلة، وتحليل الأدبيات والتجارب المرجعية.

* **المنهج التاريخي:** لتتبع التطور الزمني لمعايير التدقيق الدولية، واستيعاب المسارات المرحلية لتطور الأطر التنظيمية والمهنية في الدول الثلاث، وربط الواقع الحالي بجذوره التاريخية.

* **المنهج المقارن:** لتحليل أوجه التشابه والاختلاف بين الجزائر، تونس، والمملكة العربية السعودية، عبر مدخل تحليلي متعدد الأبعاد يشمل الجوانب المهنية، القانونية، التنظيمية، والتقنية.

وقد مكننا هذا التكامل المنهجي من الإحاطة بالموضوع نظريا وتطبيقيا، والوصول إلى نتائج علمية دقيقة واقتراح توصيات عملية قابلة للتفعيل في بيئات التدقيق العربية.

- **نظام التوثيق:** تم توثيق المراجع وإدارة الهوامش في دراستنا اعتمادا على نظام تهميش آلي عبر أدوات الوورد وفق نمط (APA) المعتمد أكاديميا، مع تفعيل إدراج الحواشي السفلية تلقائيا بما يضمن دقة الإحالة وتناسق التوثيق عند تنقل الفقرات بين الصفحات ويعزز المصداقية العلمية ويسهل عملية المراجعة والتحقق الأكاديمي؛ وبهذا الأسلوب تحقق التوثيق المنهجي للمصادر دون التأثير على انسيابية النص، مع ضمان الالتزام بالمعايير العلمية في الإحالة وتوحيد النمط المرجعي.

- **أدوات الدراسة:** اعتمدت دراستنا على ثلاث أدوات رئيسية لتحقيق أهدافها، وشملت:

* **المسح المكتبي:** الذي تضمن تحليل الأدبيات العلمية والمرجعيات النظرية، كالكتب والرسائل الجامعية، المقالات والأعمال البحثية، المصادر الإلكترونية الموثوقة، إضافة إلى مراجعة القوانين والتشريعات المهنية في الدول العربية المستهدفة، والمعايير والتقارير الدولية الصادرة عن منظمات مهنية دولية وإقليمية منها الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير التدقيق الدولية.

* **التحليل المقارن:** الذي استند إلى دراسة الممارسات الميدانية للمهنيين، والتقارير المالية للتدقيق، والأنشطة الصادرة عن الهيئات التنظيمية والمهنية، بما يعزز الفهم العميق للتجارب الميدانية في سياقات مهنية

وتشريعية متنوعة؛ ومكن من رصد أوجه التشابه والاختلاف في تبني معايير التدقيق الدولية بين الدول الثلاث.

* **الاستقراء:** وتم استخدامه لاستخلاص استنتاجات عامة من التقارير والدراسات السابقة، بما يتيح فهم الأنماط العامة لتطبيق معايير التدقيق الدولية في الدول العربية ودعم التحليل المقارن بين الجزائر وتونس والسعودية.

- **حدود الدراسة:** لتحديد نطاق البحث وضبط مجاله بدقة، تم تحديد حدود الدراسة وفق أبعاد مكانية، زمانية، وموضوعية، كما يلي:

* **الحدود المكانية:** تناولت هذه الدراسة ثلاث دول عربية ذات أنظمة مهنية وتشريعية متميزة ومتباينة، وهي: الجزائر، تونس، والمملكة العربية السعودية؛ وقد تم اختيار هذه الدول لتمثيل بيئات عربية متنوعة (مغرب، ومشرق)، ومدارس محاسبية مختلفة (قارية فرنكوفونية، وانجلوسكسونية)؛ وذلك من خلال التركيز على تتبع تطور مهنة التدقيق فيها منذ التأسيس السيادي، أي منذ الاستقلال الوطني لكل من الجزائر (1962) وتونس (1956) وتوحيد المملكة العربية السعودية عام 1932، بما يسمح بفهم السياق التاريخي والتشريعي لتطور البيئة المهنية والتنظيمية المؤثر على تبني معايير التدقيق الدولية في كل بلد.

* **الحدود الزمنية:** تتمثل في الفترة الممتدة لبحثنا من شهر مارس 2022 الى غاية شهر جوان 2025.

* **الحدود الموضوعية:** تركز دراستنا على تحليل واقع تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة العربية، وذلك من خلال استقصاء الجوانب المهنية والتنظيمية والتشريعية والتقنية، وتشخيص التحديات التي تواجه تكييف هذه المعايير مع الخصوصيات الوطنية لكل من الجزائر، تونس، والسعودية.

- **صعوبات الدراسة:** رغم اجتهادنا وسعينا لتحقيق أهداف دراستنا بدقة، إلا أنه واجهنا العديد من التحديات الموضوعية والمنهجية التي ينبغي الإشارة إليها في الآتي:

- غياب حرية اختيار الموضوع وفشل اعتماد تعديلات للعنوان إداريا؛
- شساعة موضوع معايير التدقيق الدولية وصعوبة الالمام بجميع جوانبه؛
- قلة المراجع المتاحة وصعوبة الحصول عليها في غالب الأحيان؛
- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة حول تبني معايير التدقيق في بعض الدول العربية؛
- تباين المصطلحات والمفاهيم المهنية بين الدول، مما تطلب توحيدا تحليليا دقيقا؛
- تفاوت الأطر التنظيمية والمهنية بين الدول الثلاث، مما صعب المقارنة المباشرة؛

– الاعتماد على مصادر متنوعة (تشريعية، أكاديمية، ميدانية) تطلب وقتا وجهدا كبيرين في الفحص.

- **هيكل البحث:** حرصا منا على تحقيق الانسجام المنهجي والترابط بين مكونات الدراسة، تم تنظيم هذا البحث وفق هيكل متكامل يشمل فصلين مترابطين يغطيان الجوانب النظرية، التحليلية، والميدانية، وذلك على النحو التالي:

* **الفصل الأول:** تطرقنا فيه إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية لمعايير التدقيق الدولية، بحيث احتوى على أربعة مباحث كما يلي:

– **المبحث الأول:** مفاهيم عامة حول التدقيق الدولي

– **المبحث الثاني:** بيئة التدقيق الدولية

– **المبحث الثالث:** معايير التدقيق الدولية

– **المبحث الرابع:** الأدبيات التطبيقية لمعايير التدقيق الدولية.

* **الفصل الثاني:** تناولنا تحليل مقارن لتجارب الجزائر، تونس، والسعودية في اعتماد وتطبيق معايير التدقيق الدولية، وتضمن كذلك أربعة مباحث كالآتي:

– **المبحث الأول:** تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

– **المبحث الثاني:** تنظيم مهنة التدقيق في تونس

– **المبحث الثالث:** تنظيم مهنة التدقيق في السعودية

– **المبحث الرابع:** خلاصة تحليلية مقارنة لتجربة الجزائر في تطبيق معايير التدقيق مع تونس والسعودية.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

لمعايير التدقيق الدولية

تمهيد:

يشكل هذا الفصل الإطار النظري الأساسي لدراستنا، حيث يعنى بتأصيل المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الدولي، وتحليل بيئته ومتغيراته في ظل تحديات العولمة ومتطلبات الشفافية المتزايدة، كما يتناول نشأة وتطور معايير التدقيق الدولية (ISAs)، مبرزا دورها في توحيد الممارسات المهنية وتعزيز مصداقية التقارير المالية على المستوى العالمي، وقد جاء تطور هذه المعايير استجابة للاختلافات بين الأنظمة المحاسبية والتدقيقية عبر الدول، مما جعلها أداة تنظيمية فعالة لدعم التكامل الاقتصادي وتسهيل الاستثمارات العابرة للحدود؛

ويختتم هذا الفصل بمراجعة نقدية للدراسات السابقة العربية والأجنبية، لاستقراء ما تناولته من قضايا مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق الدولية، وتحديد الفجوات التي تستهدف دراستنا الحالية معالجتها عبر التحليل المقارن لاحقا؛ وقد تم تنظيم هذا الفصل وفق المحاور التالية:

* **المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الدولي**
* **المبحث الثاني: بيئة التدقيق الدولي**
* **المبحث الثالث: معايير التدقيق الدولية**
* **المبحث الرابع: الأدبيات التطبيقية لمعايير التدقيق الدولية**

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق الدولي

نشأ التدقيق الدولي استجابة لتطور التجارة والاقتصاد العالمي بالموازاة مع تزايد العولمة، حيث أصبح ضرورة ملحة لمواجهة تعقيدات بيئة الأعمال، ويعتمد في ذلك على أسس ومبادئ تسعى لتحقيق أهداف واضحة، منها تعزيز الثقة وتقليل مخاطر المعلومات، كما أنه يتضمن أبعادًا متعددة تشمل الإطار العام، النطاق، الجهات المستفيدة، ومستقبله الواعد في ظل تطورات اقتصادية وتقنية متسارعة، مما يجعله أداة أساسية لتعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية العالمية، ويعزز أهميته في دعم الحوكمة والاستدامة؛ وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: مدخل للتدقيق الدولي

إن مصطلح التدقيق الدولي يبدو تعبيرا جديدا نوعا ما، فقد أصبح التدقيق دوليا بفعل عولمة الأعمال وتوسع الشركات متعددة الجنسيات، مما زاد الحاجة إلى خدمات تدقيق تتسم بالاتساق والجودة عبر الحدود، أدى ذلك إلى إزالة الحواجز بين الأسواق وتعزيز تداول الخدمات عالميًا، مما يستدعي تحسين المهنة واعتماد معايير موحدة لمواكبة هذه التحولات؛

ولقد سعى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)[1] الى تعزيز دور التدقيق، الجودة، والتدقيق الدولي لكافة العمليات المحاسبية لجميع أنواع المنشآت، مهما كانت طبيعة عملها، ودورها في السوق المحلي أو الدولي، وفي عام 1973 صارت فكرة الاعتراف بأهمية تطبيق المراجعة الدولية من أهم الأفكار المطروحة بين المحاسبين، وهكذا تمكن الاتحاد في عام 1977 من إضافة كلمة المراجعين لاسمه ليصبح الاتحاد الدولي للمحاسبين والمراجعين، وبذلك تم الاعتراف رسميا بالمراجعة الدولية.

أولا: تعريف التدقيق الدولي

يعد التدقيق الدولي أحد الفروع الرئيسية لعلم التدقيق، حيث يوسع نطاقه ويحدد مفاهيمه استنادًا إلى معايير دولية؛ وكل ذلك يرتبط بعلم المحاسبة ويكمل أصولها من خلال مرحلتين متداخلتين، إذ أن:

. **المحاسبة:** تتولى تسجيل ومعالجة الحسابات في المرحلة الأولى؛

. **التدقيق:** يكمل هذه العملية من خلال مراجعة هذه الحسابات والمصادقة عليها في المرحلة الثانية؛

ولذا فللإحاطة بمفهوم التدقيق الدولي يتوجب العبور على عدة مصطلحات محاسبية يرتبط بها، منها: التدقيق، المحاسبة الدولية، وغيرها؛ وعلى هذا الأساس فإن تعريف:

[1] (مجد، 2016)

1. "التدقيق": والذي يمكن أن يعبر عنه بمصطلح **المراجعة** ايضا، وهو يمثل علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة وله تعريف لغوي وأخر مهني نذكر منها:

1.1. "**المراجعة لغويا** هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته"؛

أما بالمعنى المهني فعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية: "المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"[1].

2.1. "تشتق كلمة **المراجعة أو التدقيق** (Auditing) من التعبير اللاتيني Audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة"؛

أما بالمعنى المهني: "التدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"[2].

3.1. وكذلك وصف بأنه: " أحد فروع المحاسبة، إذ يعد أحد الوظائف وثيقة الصلة بوظائف المحاسبة، والمستقلة عنها في نفس الوقت"[3].

2. "المحاسبة الدولية": لها العديد من التعاريف لنأخذ منها: [4]

1.2. "يعرف نظام المحاسبة الدولية بأنه عبارة عن مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والطرق التي تطبق على حد سواء في بلدان العالم المختلفة".

2.2. وكذلك كما ورد على جمعية المحاسبة الأمريكية **(AAA)**:" تعتبر المحاسبة الدولية نظام شامل تتبناه جميع بلدان العالم، وهذا النظام يأخذ شكل مجموعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما".

3.2. [5]"التركيز على ضرورة وضع معايير المحاسبة باعتبار أنه إذا كان في الإمكان وضع معيار محاسبي متعارف عليه على مستوى البلد فلابد من إمكانية تطبيقه على البلد الآخر".

[1] (المغربى، 2016، الصفحات 16-17)
[2] (الشكري، 2013)
[3] (سليمان و أحمد، 2019، صفحة 13)
[4] (مشكور، 2014، صفحة 15)
[5] (أمين السيد أ.، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) الجزء الأول، 2005، صفحة 364)

فيمكن القول إن هذه المفاهيم السابقة تنطبق على التدقيق الدولي وتعطينا تصورا عاما له؛ وهو موضوع دراستنا الذي نحاول أن نلم بكل جوانبه.

3. التدقيق الدولي: فقد تم تعريفه:

1.3. "القواعد الدولية الخاصة بمراجعة التقارير المالية التي يتعين تطبيقها في أكثر من بلد واحد لكل من التنظيمات المحلية والدولية، بالإضافة إلى الإشارة إلى المراجعة يتم أدائها في ضوء مجموعة متجانسة واحدة من قواعد المراجعة على المعلومات المالية التي يتم إعدادها عن طريق الشركات المتعددة الجنسية"[1].

2.3. "المراجعة الدولية هي وظيفة من الوظائف المحاسبية، والتي تسعى إلى تطبيق الرقابة على بيئة العمل، لضمان مصداقية كافة البيانات والحسابات التي تم إنجازها داخل المؤسسة"[2].

ولذا يمكن القول أن: **التدقيق الدولي هو عملية تدقيق البيانات المالية وفقا لإرشادات ومعايير التدقيق الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية.**

ثانيا: عوامل ظهور التدقيق الدولي

شهدت السنوات الأخيرة تطورا في التدقيق الدولي تزامنا مع النمو والانتشار الحاصل للمحاسبة الدولية وعولمة الأعمال، مما أدى لظهور معايير تدقيق دولية بإشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، لتوحد الممارسات المهنية الدولية، وكان ذلك نتيجة لعدة أسباب نذكرها فيما يلي:

1. الأحداث التاريخية والمهنية:

هناك العديد من الأحداث المساهمة نذكر منها:[3]

– الأزمات المالية التي شهدها العالم مثل أزمة الكساد العالمي (1929)، الأزمة المالية الآسيوية (1997)، فضيحة التلاعب المحاسبي (2002) والتي كان أبطالها شركة الطاقة انرون بمشاركة مكتب المحاسبة آرثر أندرسن، والأزمة المالية العالمية (2008)، أبرزت الحاجة إلى تقارير مالية دقيقة وموثوقة للمساعدة في تقييم المخاطر واتخاذ قرارات استثمارية سليمة؛

– صدور معايير التدقيق المقبولة عموما بمبادرة من مجمع المحاسبيين القانونيين الأمريكي، بداية من عام 1948، مما فتح المجال أمام المنظمات المهنية والتدقيق الدولي؛

– بروز الهيئات المهنية وتفعيل دورها في تطوير المهنة وتنظيمها، كما ساهمت بقوة في معالجة العقبات

[1] (أمين السيد أ.، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، 2005، صفحة 122)
[2] (مجد، 2016)
[3] (جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، 2015، الصفحات 180-183)

والوقوف على إصدار معايير المحاسبة والتدقيق؛

– تطور دور مكاتب المراجعة وتوسع نشاطها خاصة الدولية منها؛

– إصدار قانون (Sarbanes–Oxley) في عام 2002، الذي يهدف إلى تعزيز القوانين المتعلقة بالرقابة المحاسبية والمالية وحماية المستثمرين من الممارسات المحاسبية غير النزيهة؛

– ظهور المعايير المحاسبية الدولية التي اقتدت بها غالبية الدول، وعملت على ادراجها في منظومتها المحاسبية مما شجع على اصدار واعتماد معايير التدقيق كذلك.

2. انتشار الأعمال الدولية:

والتي تشير إلى كل نشاط مهني أو تجاري يمتد عبر الحدود مثل: [1]

– تشكل كيانات اقتصادية إقليمية ودولية مثل الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية دفع نحو ضرورة توحيد المعايير لضمان تنافسية الشركات والشفافية المالية؛

– ظهور أسواق رأس المال ونمو التجارة الدولية والاستثمارات الأجنبية المباشرة، أدى إلى زيادة الحاجة إلى تقارير مالية موثوقة وشفافة يمكن الاعتماد عليها من قبل المستثمرين العالميين؛

– تزايد العولمة والتطور التكنولوجي السريع في مجال الاتصالات والمعلومات، مما ساعد في سهولة تدفق البيانات والمعلومات المالية، وزاد من الحاجة إلى معايير موحدة لضمان اتساق ودقة هذه البيانات؛

– انتشار الشركات متعددة الجنسيات التي لها عديد الفروع المملوكة لأكثر من بلد وتدار عملياتها دوليا، بدأ ظهورها منذ قيام الحرب العالمية الثانية، والتي كانت مشكلتها في معالجة وتدقيق حساباتها، فكان حلها يكمن في وجود معايير محاسبة وتدقيق وممارسة مهنية عالمية موحدة.

3. الطبيعة الدولية لبعض المشاكل المحاسبية:

والتي تكمن في:[2]

– انتشار مشاكل التضخم التي تؤثر على القوائم المالية؛

– تباين وتعدد قواعد وممارسات المحاسبة والتدقيق، اللغات والعملات عبر الحدود، والتي تجبر المؤسسات الاقتصادية بالتعامل معها؛

– اختلاف النظم الضريبية التي تتعامل معها المؤسسات، سواء في تحديد قيمتها أو الأرباح الخاضعة لها؛

[1] (مشكور، 2014، الصفحات 28-32)
[2] (مطير، بدون سنة نشر، صفحة 06)

– تنامي الجهود العلمية والمحاسبية، وبروز الهيئات المهنية الرامية للإسهام ومعالجة هذه المشاكل.

4. الدراسات البحثية:

من المعروف أن الأكاديميين يأخذون العديد من المشاكل التي يتناولونها من واقع الممارسة العملية، والتي نتج عنها توافر العديد من الدراسات والبحوث التي ساهمت في معالجة مشاكل المحاسبة والتدقيق الدولي وإيجاد حلول مناسبة عبر وضع معايير دولية موحدة لها، سعيا منها لمواجهة التباين الكبير في الممارسات المهنية بين الدول المختلفة والذي كان يشكل عائقا أمام الفهم الشامل والدقيق للتقارير المالية.[1]

5. ظهور مكاتب محاسبة وتدقيق دولية:

كان لاتساع الأسواق المالية الدولية أثر بالغ في إبراز أهمية المراجع الخارجي ودوره في تعزيز الثقة بين الشركات المساهمة والمستثمرين والدائنين، حيث يعتمد هؤلاء على رأي محايد وموضوعي حول القوائم المالية المنشورة، نظرًا لعدم قدرتهم على الوصول إلى سجلات الشركة. كما تسعى بعض الشركات الوطنية للتعاون مع مكاتب مراجعة دولية معروفة لدعم مصداقية قوائمها المالية وجذب المستثمرين في الأسواق الدولية، لذلك تلعب مكاتب التدقيق الدولية دورا أساسيا في إيجاد حلول للتحديات التي تواجهها الشركات، مما يبرز أهمية توحيد معايير وأساليب التدقيق عالميا.[2]

إن ظهور التدقيق الدولي كان نتيجة لعوامل وأحداث متعددة أوجدتها البيئة الدولية والأنشطة المتسارعة والعابرة للحدود، وهو ما استدعى الحاجة إلى وجود معايير دولية للتدقيق لضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية على مستوى عالمي.

ثالثا: نشأة وتطور التدقيق الدولي

ظهر التدقيق الدولي نتيجة لعولمة الاقتصاد وتوسع الشركات متعددة الجنسيات، مما استدعى تطوير معايير موحدة لضمان الشفافية في التقارير المالية، بدأت الجهود في الستينيات لتثمر بتأسيس اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) في 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين في 1977، شهدت الثمانينيات إصدار أول معايير المراجعة الدولية، واعتمدتها دول الاتحاد الأوروبي في التسعينيات، واستمرت تحديثاتها لمواجهة التحديات العالمية؛ ويمكن تلخيص ذلك في الجدول الموالي:

[1] (حميدة، 2010- 2011، الصفحات 14-15)
[2] (مشكور، 2014، صفحة 29)

جدول رقم 01: ملخص مراحل نمو التدقيق الدولي

التاريخ	الحدث	التفاصيل
1900-1972: المحاولات الأولى		
1904	**عقد أول مؤتمر محاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية**	- كان تحت رعاية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)، لتتوالى بعده عديد المؤتمرات الدولية.
1916	**تأسيس جمعية المحاسبة الأمريكية**	- وهي تعنى بتطوير الأبحاث والتعليم في مجال المحاسبة.
1939	**تشكيل لجنة إجراءات المحاسبة الأمريكية (CAP)**	-أشرفت على إصدار معايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS).
1947	**أول ظهور للمعايير**	- بصدور تسعة معايير المقبولة عموما للتدقيق.
1954	**نشر تقرير معايير التدقيق المتعارف عليها**	- تبويب المعايير في ثلاث مجموعات رئيسية، - إضافة المعيار العاشر.
1960-1970	**نمو فكرة التدقيق الدولي**	- بدأت تأخذ شكلها في الستينيات مع زيادة العولمة والنمو في الشركات العابرة للحدود، حيث كانت هناك جهود أولية لتوحيد المعايير المحاسبية والمراجعة بين الدول.
1969	**تأسيس اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة**	- كان ذلك بهدف تطوير معايير المحاسبة الدولية، والتي أصبحت فيما بعد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).
1973 حتى الآن: الظهور والتوسع		
1973	**بداية اصدار معايير المحاسبة (IAS)**	- تم إصدار أول معيار محاسبي دولي
1977	**تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين**	- تم تأسيسه لتعزيز مهنة المحاسبة على مستوى العالم، وتطوير معايير التدقيق الدولية.
1978	**تكوين لجنة الممارسات الدولية للتدقيق (IAPC)**	- أنشأها الاتحاد الدولي للمحاسبين لوضع معايير تدقيق دولية.
1980	**إصدار أول معايير المراجعة الدولية:**	- تم إصدار أول معايير التدقيق الدولية من قبل IAPC، التي هدفت إلى توفير إطار موحد لإجراءات التدقيق.
1991-2001	**تطوير وتوسيع معايير التدقيق**	- لتشمل مجموعة واسعة من الجوانب الفنية والمهنية للتدقيق.
2002	**التحول إلى المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)**	- تم تحويل لجنة الممارسات الدولية للتدقيق إلى المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد، لتعزيز استقلالية وجودة عملية وضع المعايير.
2004-2008	**مشروع كريستال (Clarity Project)**	- نفذ IAASB مشروع كريستال كمبادرة لتحسين وضوح وجودة معايير التدقيق، تم فيها إعادة صياغة وإصدار معظم المعايير الدولية للتدقيق بصيغة محسنة وأكثر وضوحا.

2005	**بداية صدور المعايير الدولية للإفصاح المالي**	– هذه المعايير أخذت تحل مكان معايير المحاسبة الدولية.
2008	**الأزمة المالية العالمية**	– أبرزت الأزمة المالية العالمية أهمية وجود معايير تدقيق موحدة وموثوقة لضمان الشفافية في الأسواق المالية.
2010	**تعزيز دورIAASB**	– إذ عملت على تحديث وتطوير معايير المراجعة الدولية لتلبية المتطلبات الجديدة للأسواق المالية العالمية.
بعد 2010	**التحديثات المستمرة**	– يستمر IAASB في تحديث معايير التدقيق الدولية بشكل دوري لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال والابتكارات التكنولوجية والممارسات المحاسبية المتقدمة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (مزياني، 2021، صفحة 33)، (بوسبعين و حسياني، 2018، الصفحات 15-16)، و (IAASB، تقرير عام لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي 2022-2023: تحقيق التوازن بين الفعالية والالتزام بالمواعيد في وضع معايير التدقيق والتأكيد، 2024).

شهدت معايير التدقيق الدولية تطورا لافتا منذ بداياتها الأولى حتى الآن، تحت إشراف هيئات ومنظمات مثل IASC، IFAC، وIAASB. تم تحسين وتوسيع هذه المعايير على مر العقود لضمان جودة وشفافية ومصداقية عمليات التدقيق المالي على المستوى العالمي.

المطلب الثاني: الإطار العام للتدقيق الدولي

يتضمن التدقيق الدولي إطارا يحدد الأسس والمبادئ، ونطاقا يغطي الأنشطة والإجراءات، كما يسعى إلى ضمان دقة وشفافية التقارير المالية والامتثال للمعايير الدولية، من خلال مبادئه وتوجهاته التي نحاول الإحاطة بها في هذا المطلب على النحو التالي:

أولا: أسس ومبادئ التدقيق الدولي

فهي تهتم بالمفاهيم الأساسية التي تقوم عليها معايير التدقيق الدولية، والتي تضمن أن تكون ممارسات التدقيق متسقة وموثوقة عبر مختلف البلدان والثقافات، وهي نابعة من المبادئ المتأصلة للتدقيق، وفيما يلي أبرز هذه الأسس:[1]

1. الشفافية والموثوقية:

إذ تسعى معايير التدقيق إلى ضمان أن تكون القوائم المالية واضحة وصحيحة، ما يعزز الثقة بين المستخدمين والمراجعين.

[1] (عزيزة، بدون سنة نشر، الصفحات 179-186)

2. الاستقلالية:

بحيث يكون المدقق غير متحيز ولديه القدرة على تقديم رأي موضوعي وغير متأثر بأي تأثير خارجي.

3. السلوك المهني:

يخضع إلى التقيد بالمعايير الأخلاقية والتشريعات، والتزام السرية في معالجة المعلومات المالية.

4. الامتثال للمعايير:

إذ يتطلب من المدققين اتباع مجموعة محددة من المعايير والإجراءات الصادرة عن الهيئات الدولية والتي لاقت القبول العالمي.

5. الكفاءة المهنية:

تعني أن يقوم المدقق بأداء عمله بمستوى عال من المهارة والمعرفة، مع الالتزام بأخلاقيات المهنة والممارسات المثلى.

6. المسؤولية:

تتطلب من المدققين أن يؤدون واجباتهم بجدية عند تقديم تقرير موضوعي ودقيق بناء على الأدلة والخبرات.

هذه الأسس هي التي تؤطر وتوجه ممارسات التدقيق على المستوى الدولي، فهي تضمن أن تظل عملية التدقيق متسقة وفعالة عبر الحدود، وتساعد في بناء الثقة بين الأطراف المختلفة في السوق العالمية.

ثانيا: هيكل التدقيق الدولي

يقدم الأسس النظرية والأهداف العليا لعملية التدقيق، كما يقدم المبادئ التوجيهية التي تنظم عمل المراجعين، والتي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي على شكل معايير مصنفة في مجموعات، لكل منها سلطة وأهمية لتعزيز جودة واتساق المهنة عالميا، ومن الملاحظ أن تلك المعايير موضوعة ضمن سلسة أرقام مصنفة في مجموعات، تطبق كل منها في مجال نطاقها كالتالي:[1]

- "معايير التدقيق الدولية" تطبق في تدقيق القوائم المالية التاريخية؛
- "المعايير الدولية **لارتباطات** المراجعة" تمارس في مراجعة القوائم المالية التاريخية (الفترية والمرحلية)؛
- "المعايير الدولية **لارتباطات** التأكيد" تنفذ في عمليات التأكيد التي تتناول المعلومات بخلاف المعلومات

[1] (بهلولي، 2017/2016، الصفحات 42-44)

المالية السابقة (المعلومات المستقبلية)؛

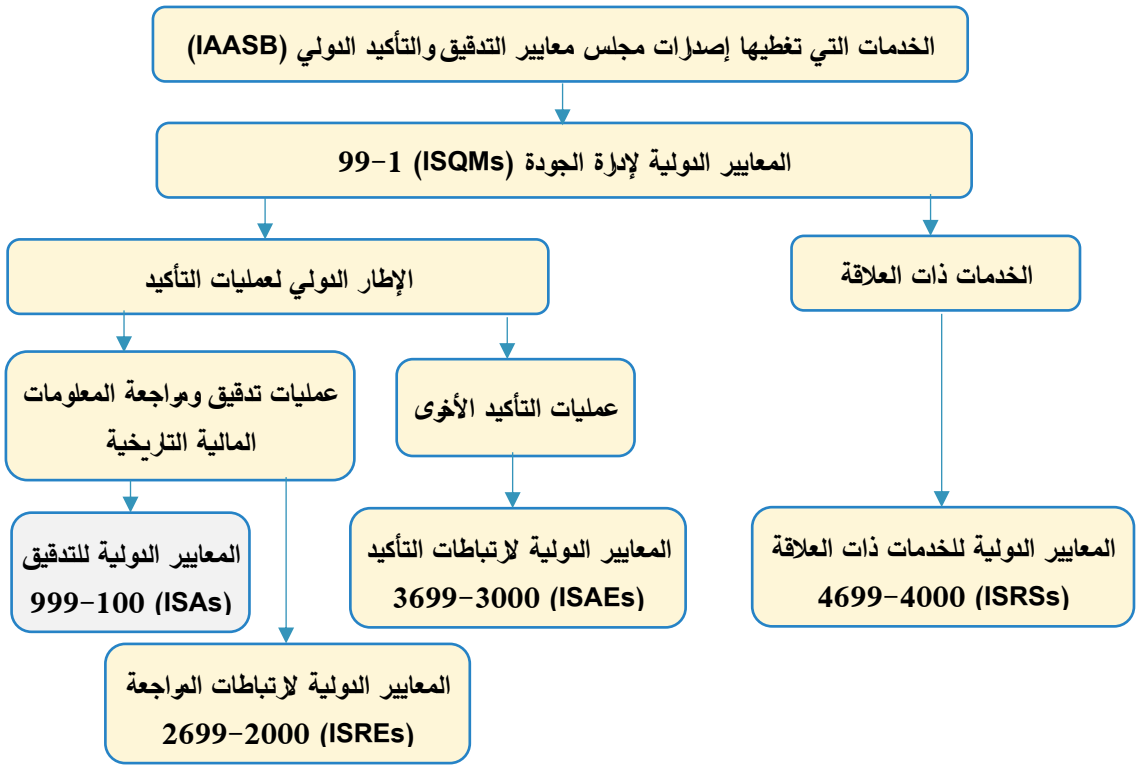
– يشار إلى كل "معايير التدقيق الدولية" و"المعايير الدولية لارتباطات المراجعة" و"المعايير الدولية لارتباطات التأكيد" بكونها الإطار الدولي لعمليات التأكيد؛

– "المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة" تستخدم في عمليات الجمع والعمليات التي تجري لتطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى، والتي تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي مثل (إعداد القوائم الضريبية–الاستشارات الإدارية والضريبية)؛

– "المعايير الدولية لإدارة الجودة" جاءت بهدف تعزيز نظام إدارة الجودة في مكاتب التدقيق وضمان جودة الخدمات المقدمة.

وهو ما يلخصه البيان الموالي:

الشكل رقم 01: إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.



المصدر: إصدارات (IAASB, 2023–2024, p. 8).

يوضح الشكل السابق الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية، والتي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي؛ وللعلم فإن موضوع بحثنا يخص المجموعة المتمثلة في "**معايير التدقيق الدولية" والمرقمة من (100–999)**، والتي تصنف ضمن عمليات تدقيق ومراجعة

المعلومات المالية التاريخية وهي مصنفة بدورها ضمن الإطار الدولي لعمليات التأكيد.

ثالثا: نطاق التدقيق الدولي

يعد نطاق التدقيق الدولي بمثابة تجسيد عملي للأهداف التي يحددها إطاره، وذلك من خلال المعايير والإجراءات المصممة، ويتمحور ذلك حول هذه المجالات الرئيسية:[1]

1. تدقيق القوائم المالية:

فمن خلاله يتم:

- تقديم تأكيد معقول حول مدى عدالة ودقة القوائم المالية؛
- التحقق من تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية المعتمدة؛
- التقييم الموضوعي للأصول، الالتزامات، الإيرادات، والمصروفات لضمان صحة العرض المالي؛
- التركيز على إعداد تقرير يوضح رأي المدقق بشأن صحة التقارير المالية للشركة.

2. تدقيق الالتزام:

إذ أنه يختص في:

- فحص مدى التزام المؤسسة بالقوانين، اللوائح، والسياسات الداخلية والخارجية؛
- مراجعة الالتزام بالمتطلبات الضريبية، القوانين البيئية، وضوابط الحوكمة؛
- تحديد الانحرافات وإعداد تقارير تسلط الضوء على مدى الامتثال أو الانتهاكات.

3. التدقيق التشغيلي:

وهو يسعى إلى:

- تقييم كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية داخل المؤسسة؛
- مراجعة نظام الرقابة الداخلية، أداء العمليات، وتحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
- تقديم توصيات لتحسين الأداء التشغيلي وخفض التكاليف.

يمثل نطاق التدقيق الدولي الوسيلة لتحقيق رؤية الإطار وأهدافه العليا، ويضمن تغطية شاملة لجميع الجوانب المالية والتنظيمية والتشغيلية للمؤسسات، وذلك بتوجيه المدققين إلى القيام بعملية معالجة وتدقيق بناءة للقوائم المالية، مما يسهم في إنجاح المهنة، وتعزيز الاستقرار المالي في بيئة الأعمال الدولية.

[1] (أمين السيد أ.، فلسفة المراجعة، 2008-2009، الصفحات 18-27)

المطلب الثالث: البعد الاستراتيجي للتدقيق الدولي

يشكل التدقيق الدولي أداة أساسية لضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية ضمن بيئة اقتصادية عالمية، مما يعزز ثقة الأطراف المعنية ويواكب التحديات المستقبلية؛ والتي سنتطرق إليها من خلال هذا المطلب إلى:

أولا: أهمية التدقيق الدولي

أضحى التدقيق الدولي يلعب دورا حيويا مع تزايد العولمة وتوسع الأعمال العابرة للحدود، كما يعد الالتزام بمعاييره أمرا بالغ الأهمية لضمان التوافق والجودة في عمليات التدقيق؛ ويتجلى ذلك في أنه:[1]

– يضمن أن التقارير المالية للشركات تكون شفافة وموثوقة، مما يعزز الثقة لدى المستثمرين والمستفيدين وحماية مصالحهم؛

– يساعد في تحقيق التوافق بين المعايير الدولية والمحلية، مما يضمن تنفيذ عمليات التدقيق بشكل متسق وعادل في جميع أنحاء العالم؛

– يسهل عمل الشركات متعددة الجنسيات من خلال توفير إطار موحد للتدقيق، مما يسهم في إدارة الأنشطة المالية عبر الحدود الوطنية بفعالية؛

– يساهم في تحسين جودة التقارير المالية، مما يساعد الشركات في اتخاذ قرارات استراتيجية مستنيرة ومبنية على بيانات دقيقة؛

– يساعد في التعامل مع التباين في القوانين واللوائح المحلية من خلال تطبيق معايير دولية، مما يقلل من المخاطر القانونية والمالية؛

– يشجع على التعاون بين مكاتب المراجعة في بلدان مختلفة، مما يعزز تبادل المعرفة والخبرات وضمان التزام جميع الأطراف بالمعايير الدولية؛

– يساهم في تحقيق استقرار النظام المالي العالمي من خلال تقديم تقارير مالية دقيقة وموثوقة، مما يقلل من المخاطر المالية والاقتصادية على المستوى الدولي؛

– يحفز المحاسبين والمراجعين إلى تحسين مهاراتهم وتبني أفضل الممارسات المهنية، مما يعزز الابتكار والتطوير المستمر في مجال التدقيق؛

[1] (مشكور، 2014، الصفحات 33-35)

– يعزز ثقة المستثمرين في الأسواق المالية من خلال تقديم تقارير مالية موثوقة وشفافة، مما يشجع على تدفق الاستثمارات؛

– يسهم في تعزيز الامتثال للأنظمة واللوائح وتحقيق الحوكمة الرشيدة، مما يعزز سمعة الشركة ويزيد من فرص نجاحها على المدى الطويل.

ولذا فقد أصبح التدقيق الدولي أحد الأدوات الأساسية لتعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات، كما زاد الاهتمام بدراسته وتطوير مناهجه وممارساته أمميا.

ثانيا: أهداف التدقيق الدولي

تتكامل ممارسات التدقيق والمحاسبة الدولية، وتصبو لتحقيق مجموعة واسعة من الأهداف المالية والإدارية والتشغيلية، نذكر منها ما يلي:[1]

– دراسة النظم والمعايير المحاسبية الدولية المختلفة بغية وضع النظام الأكثر ملائمة، والحرص على إيصالها لكل العالم وتطبيقها في المؤسسات المهنية والشركات؛

– اصدار قواعد ومعايير دولية خاصة بالتدقيق والمحاسبة يمكن تطبيقها مهنيا، وكذا الاستعانة بها في تطوير النظم المحاسبية المحلية؛

– تعريف أصحاب المهنة والمهتمين بهذه القواعد والمعايير، وتوضيح كيفية تطبيقها ومدى توافقها مع النظم المحلية؛

– العمل على توفير أكبر قدر من المعلومات المالية والمحاسبية، واعطائها أكثر ملائمة وموثوقية؛

– السعي لتخفيض نسبة الاختلاف في البيانات المالية الموحدة الخاصة بالتقارير المالية للشركات الدولية؛

– المساعدة في تأهيل النظم المحاسبية المختلفة، وجعلها أكثر تناسقا مع اقتصاديات ونشاطات المؤسسات الوطنية وكذا الشركات الدولية المختلفة.

هذه الأهداف تسهم في تحسين نوعية التدقيق الدولي وتعزيز الثقة في المعلومات المالية المقدمة من قبل الشركات العاملة في الأسواق العالمية.

ثالثا: الجهات المستفيدة من التدقيق الدولي

وتشمل مجموعة واسعة من الجهات ذات المصالح في النظام المالي العالمي؛ نوضحها في هذا البيان:

[1] (مطير، بدون سنة نشر، صفحة 9)

جدول رقم 02: الجهات المستفيدة من التدقيق الدولي

المحاسبة الدولية	التقارير المالية
– التأكيد على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛ وتوفير الحوافز لتطويرها.	– إضفاء الثقة في تقرير مدقق الحسابات؛ – المساعدة على إجراء مقارنة القوائم المالية.
المهنيين ومكاتب التدقيق	**الشركات المتعددة الجنسية**
– توفر إطار مرجعي دولي، يستند إليه في ممارسة المهنة والحكم على الأداء. – تضمن لمكاتب التدقيق الدولية تطبيق مجموعة موحدة من معايير التدقيق ذات جودة عالية؛	– تجعل من التدقيق أكثر فعالية في البيئة التي تتوافر على هذه الشركات؛ – يوفر لها توحيد تقاريرها المالية عبر البلدان المختلفة، مما يسهل الامتثال والشفافية.
الدول المتطورة	**الدول النامية**
– يسهل حصول المستثمرين على المعلومات المالية في أسواق رأس المال الدولية؛	– تسهيل صياغة معايير تدقيق محلية في الدول النامية؛ – المساعدة على نقل رأس المال للاستثمار في هذه الدول.
الحكومات والجهات التنظيمية	**المنظمات الدولية**
– تعتمد على التدقيق الدولي لضمان امتثال الشركات للقوانين واللوائح المالية؛ – يسهم التدقيق في مكافحة الفساد وضمان الشفافية في القطاع العام والخاص.	– مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، والتي تعتمد على التدقيق الدولي لتقييم استقرار الاقتصادات الوطنية والمشروعات الكبرى.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (بهلولي، 2017/2016، صفحة 50).

تساعد المراجعة الدولية على بناء الثقة في الأسواق المالية، وتحسين الحوكمة، وضمان تحقيق مصالح جميع الأطراف المعنية، مما يساهم في الاستقرار المالي العالمي.

رابعا: مستقبل التدقيق وأهميته في ظل بيئة دولية

أضحى التدقيق أداة أساسية لضمان مصداقية القوائم المالية وزيادة الثقة في المعلومات المالية في ظل تعقيدات بيئة الأعمال الحديثة، كما توسع دور المدققين ليشمل تقييم المعلومات غير المالية والمستقبلية مع ضمان الحوكمة السليمة، وهو ما عزز من أهميته الدولية حاليا نظرا لعدة اعتبارات نوجزها كالآتي:[1]

1. أهمية التدقيق الدولي:

فذلك يضفي المصداقية على القوائم المالية والمعلومات المنشورة، مما يعزز قيمتها وثقة المستخدمين فيها؛ كما تكمن أسباب أهميته في تقليص مخاطر المعلومات، زيادة الثقة في البيانات المالية، وضمان

[1] (أمين السيد أ.، التطورات الحديثة في المراجعة، 2007، الصفحات 2-5)

توثيق شامل في ظل تعقيد العمليات التجارية.

2. نشأة المهنة وأهدافها:

لتلبية الحاجة إلى فحص حيادي للبيانات المالية بسبب تعارض المصالح، وهي أساسية لتعزيز المصداقية وتقليل مخاطر المعلومات.

3. التأثير على مخاطر المعلومات:

فالتقدم التكنولوجي والمعايير الجديدة يعززان الإفصاح ويوفران معلومات دقيقة وشاملة، مما يضمن تقليل هذه المخاطر.

4. توقعات المستثمرين والمجتمع:

وهي مبنية على نزاهة القوائم المالية، الرقابة الداخلية، واستمرارية النشاط، بالإضافة إلى تأثير الشركات على البيئة.

5. الحوكمة وإعداد التقارير:

والتي يرتبط بها التدقيق، حيث يقدم تقييما شفافا للأداء والنظام الداخلي.

6. التطور المستقبلي للتدقيق:

سيتوسع دور المراجعين ليشمل تقييم المعلومات غير المالية والمستقبلية، مع تعزيز نزاهة التقارير وسلوك الأعمال.

7. التطور المهني للمراجعين:

والذين هم بحاجة إلى مهارات متقدمة في التكنولوجيا وفهم الأنشطة التجارية لتقييم الحوكمة ودعم اتخاذ القرارات بثقة.

فالتدقيق الدولي نشأ استجابة للحاجة إلى فحص حيادي للقوائم المالية، وتطور ليتماشى مع المعايير الدولية والتقدم التكنولوجي، مما وسع دور المدققين نحو تقارير أكثر شمولية وتغطي الجوانب المالية وغير المالية بما يدعم استدامة الاقتصاد العالمي؛ لذا يعد أداة أساسية ووسيلة ناجعة لمعالجة واتساق البيانات المالية، تقليل مخاطر المعلومات ودعم الشفافية والحوكمة، وبناء الثقة بين الشركات والمستثمرين.

المبحث الثاني: بيئة التدقيق الدولية

تشير بيئة التدقيق الدولية إلى الإطار العام الذي تعمل فيه عمليات المراجعة على مستوى العالم، والذي يتأثر بعوامل متعددة تشمل التشريعات والقوانين المحلية والدولية، المعايير المهنية، التطورات الاقتصادية والتغيرات التكنولوجية، هذه البيئة تتشكل من التفاعل بين الهيئات التنظيمية، المراجعين الدوليين، والشركات متعددة الجنسيات، إذ تتولى منظمات دولية مثل IAASB وIFAC توجيه وتدويل هذه التعاملات عبر الحدود، فمن خلال هذا المبحث نود التعرف على المحيط المحاسبي الدولي، الأسباب التي كانت وراء الطلب على التدقيق في البيئة الدولية وكذا مكاتب التدقيق التي تنشط في هذا المجال، عطفا على جانب التدقيق من الانهيارات المالية الدولية

المطلب الأول: طبيعة البيئة الدولية للتدقيق

تتسم البيئة الدولية للتدقيق بتنوع القوانين والأنظمة المالية، مما يعكس تباين الثقافات والممارسات الاقتصادية بين الدول، ومع تزايد العولمة برزت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق لضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، لذا تسعى هذه البيئة إلى تحقيق التوافق وتيسير التعاون بين مختلف الأطراف في الأسواق العالمية؛ ولها عدة مقومات نذكرها فيما يلي:

أولا: الخارطة المحاسبية الدولية

تتفاوت العوامل البيئية بين الدول، ما يؤدي إلى تشابه الأنظمة المحاسبية بين الدول ذات الظروف المتقاربة، واختلافها بين الدول ذات البيئات المتباينة، وقد توصلت دراسة وتحليل أسباب هذا الاختلاف لإظهار تصنيفًا عالميًا للأنظمة المحاسبية إلى نموذجين رئيسيين، هما الأنجلوسكسوني والأوروبي (القاري الفرنكفوني)، كما يمكن دمج النموذجين لتشكيل نظام محاسبي يجمع مزايا كلاهما، مما يحقق فائدة لمختلف الأطراف المعنية كالمؤسسات والمستثمرين والسلطات المحلية.[1]

1. المحاسبة الأنجلوسكسونية:

ظهرت في القرن التاسع عشر مع ظهور الثورة الصناعية، ويظم هذا النموذج المحاسبي تشكيلة كبيرة من الدول من بينها الدول الأعضاء في الكومنولث (أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، هونغ كونغ، اندونيسيا، نيوزيلندا، باكستان، سنغافورة، ...)، حيث تضم تقريبا 43 دولة، وهي تتميز بالخصائص التالية:

[1] (لشهب، 2014، الصفحات 59-64)

1.1. نظام قانوني عام: وهو القانون الذي لا يبحث في توفير إجابة عن الحالات الخاصة، حيث أن الدول الانجلوسكسونية لها قانون غير مدون، لذلك فإن الإجراءات المتعلقة بعرض البيانات قليلا ما تأخذ طابعا إلزاميا، وتكون مقتصرة على تحديد قوانين عامة وتترك مهمة إعداد القواعد التطبيقية للخبراء المهنيين.

2.1. بناء الإطار المفاهيمي: وهو محتوى نظري يتضمن قائمة بالأهداف والمفاهيم والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمبادئ العامة للمعايير التطبيقية، وقد تم وضعه في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الذي تأسس في سنة 1887، والإتحاد الدولي للمحاسبين الذي أنشأ سنة 1977.

3.1. الاستقلالية المهنية: أي استقلال معدي النصوص التنظيمية وممارسي المهنة عن السلطات السياسية، مقابل علاقة قوية ومتبادلة مع مستخدمي المعلومات المحاسبية.

4.1. سوق رأسمالي حر: إذ نجد أسواق مالية جد متطورة تضمن تمويل الاقتصاد بأكمله يدعم الاستثمارات، وهو ما يعطي اهتمام كبير للتقارير المالية.

5.1. قانون محاسبي مستقل: حيث أن الضرائب لا تمارس أي تأثير عن القانون المحاسبي، وتحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية، وبذلك تقدم المؤسسات نوعين من الحسابات أحدهما مالي والآخر ضريبي.

2. المحاسبة الأوربية (القاري الفرنكفوني):

تمتد جذورها إلى القرن الرابع عشر، ولا يقتصر مجال تطبيقها في أوربا فقط، فهناك دول عديدة من خارج القارة الأوربية تعتمد هذا النموذج، خاصة المستعمرات القديمة كالجزائر ومعظم دول أفريقيا، واليابان وغيرها، ويضم هذا النموذج حوالي 28 دولة، ويتميز بعدة خصائص نذكر منها:

1.2. نظام قانون مدني: يتضمن قوانين مدونة للشركات من خلال إعداد مقاييس ثانوية أساسية تحكم المشروع الهادف للربح، وكذلك تشريعات محاسبية مصدرها السلطات العمومية يغلب عليه الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي.

2.2. التبعية المهنية: إذ تعتبر الدولة هي المنظم الرئيسي للمحاسبة والتدقيق، وبذلك تلعب الهيئات المهنية دورا ثانويا يتمثل في مسايرة السياسة التي تنتهجها السلطات العمومية، والتي تستعمل المحاسبة كمصدر معلوماتي موجه لخدمة السياسة الاقتصادية.

3.2. قانون محاسبي مدني: فهو قانون مصدره السلطات العمومية، ويتأثر بعدة عوامل كالسياسة

الاقتصادية والتشريعات الضريبية، ويعتمد مخطط محاسبي وطني تلتزم به المؤسسات في معالجة وتدقيق بياناتها المالية.

من خلال استعراض النموذجين، يتبين وجود اختلافات محاسبية جوهرية في الممارسات المهنية بين الدول تحتاج إلى نظام محاسبي عالمي لتوحيدها، وهو ما تقتضيه الحاجة الملحّة الناتجة عن تطور الاقتصاد العالمي وتكامل الأسواق، والداعية إلى توحيد أنظمة المحاسبة والتدقيق لتسهيل التبادل الاقتصادي، توحيد الممارسات المهنية، وتعزيز الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة الدوليين.

ثانيا: التوجه نحو التكامل المهني الدولي

ويشير ذلك إلى التوافق والتوحيد الدولي الذي أصبح ضرورة عالمية، ولكن كلا المصطلحان المستعملان التوافق (Harmonization) والتوحيد (Uniformity) يستعملان بصفة متلازمة، إذ يتصف التوافق بالمرونة ونلجأ إليه في إصدار المعايير، ويتصف التوحيد بالإلزام ونحتاج إليه في تطبيق هذه المعايير، فكلاهما يكملان بعضهما، ويمكن توضيح معناهما حيث:[1] (يشير **التوافق** على تقليل الفروقات بين الدول في أسس المحاسبة والمراجعة، بينما يعني **التوحيد** تبني قواعد دولية موحدة صادرة عن هيئات مهنية عالمية)؛

التوحيد يمثل أعلى درجات التوافق، وهو ما تسعى بيئة التدقيق الدولية لتحقيقه من خلال معايير عالية الجودة ونظام عالمي للتأهيل المهني، ولندرس هذا الجانب كما يلي:

1. مقومات التكامل المهني:

للانضمام إلى البيئة الدولية والتوافق مع معاييرها، يجب على أي بلد تهيئة مقومات مناسبة تضمن اندماجه الفعّال، ويتطلب تحقيق التوافق مع معايير التدقيق والمحاسبة الدولية توافر متطلبات في البيئة المحلية تلبي هذه المقومات وهي:[2]

1.1. التحول نحو العولمة: أي توافق البيئة المحلية مع خصائص العولمة من خلال الانضمام إلى المؤسسات الدولية مثل منظمة التجارة العالمية، ومنظمة البورصات العالمية (IOSCO)، والاتحاد الدولي للمحاسبين، والالتزام بشروطها واتفاقياتها.

2.1. توجيه الاقتصاد نحو بيئة الاقتصاد الجزئي: اعتماد اقتصاد يعتمد على المؤسسات الاقتصادية، مع تراجع دور الدولة إلى دور تنظيمي وتنسيقي بدلا من التحكم المباشر.

[1] (أمين السيد أ.، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) الجزء الأول، 2005، صفحة 370)
[2] (نور و الججاوي، بدون سنة نشر، صفحة 9)

3.1. تكييف التشريعات بما يتوافق مع المعايير الدولية: تعديل القوانين والأنظمة لتتوافق مع المتطلبات الدولية، وإزالة أي تعارض يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة، المحاسبة والمراجعة، وغيرها.

4.1. التكييف الفني والبيداغوجي لبيئة العمل: تهيئة المهنيين لاستخدام التقنية الحديثة بكفاءة، وتقبل ثقافة العولمة وتوجهاتها.

2. مستويات التكامل المهني:

إن التوافق والتوحيد المهني حالة عملية يمكن إدراكها أو تواجدها في جميع مستويات الإطار العام لبيئة التدقيق الدولية، سوآءا على مستوى:[1]

1.2. المفاهيم: يشمل توحيد المبادئ الأساسية التي تشكل الأساس النظري للمحاسبة والتدقيق، وتبيان كيفية معالجة وإعداد المعلومات المالية وكذا مراجعتها؛

2.2. المبادئ: يقتصر التوحيد في هذا المستوى على مبادئ ومعايير التدقيق والمحاسبة وإيضاحاتها؛

3.2. الممارسات والتطبيقات العملية: ويشمل توحيد الأساليب والإجراءات الفعلية التي تطبق في إعداد القوائم المالية وعمليات التدقيق وفقا للمعايير المعتمدة؛

4.2. التنظيم: ويخضع لمبدأين هما، مبدأ المهنية الذي تتبناه الهيئات الرسمية التي تنظم وتوحّد الممارسات المحاسبية، ومبدأ التشريع الذي يمثل المعايير والتشريعات المهنية الصادرة وفق ميثاق أو دستور معين وتكون ملزمة بتنفيذها؛

3. متطلبات التكامل والتطبيق المهني:

ويشمل إعداد البيئة الأكاديمية والمهنية لتأهيل الكوادر المحلية لمواكبة وتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية بكفاءة، بما يضمن تكاملها مع الإطار العالمي؛ لذا فهذه المتطلبات تتشكل من الآتي:[2]

1.3. تحديث المناهج التعليمية وإعداد الكوادر: بمراجعة المناهج والكتب الدراسية لتتوافق مع محتوى معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، والاستفادة من مناهج الجامعات العالمية في هذا المجال.

2.3. تأهيل الكوادر المهنية والتعليمية: تهيئة الأساتذة والمهنيين وتدريبهم على ممارسة العمل بالمعايير الدولية وتطبيقاتها، لضمان نقل المعرفة والخبرة الحديثة إلى الطلبة.

[1] (بيض القول و مسلم، 2021، صفحة 137)
[2] (أمين السيد أ.، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، 2005، الصفحات 258-271)

3.3. التدريب المهني المستمر: قيام الهيئات المهنية والمؤسسات بتنظيم دورات تخصصية حول تطبيق المعايير الدولية بما يتماشى مع البيئة المحلية، وتشجيع مكاتب التدقيق والشركات على إشراك العاملين في برامج تدريبية لتطوير مهاراتهم.

4.3. التزام الشركات بالمعايير: إلزام الشركات الكبرى خاصة المدرجة في البورصة بتطبيق المعايير المهنية الدولية، وفق جدول زمني محدد تضعه هيئة الأوراق المالية.

التوافق والتوحيد الدولي يعزز الشفافية والثقة، ويدعم التجارة والاستثمار عالميًا، رغم تحديات التنوع الثقافي والقانوني بين الشعوب.

ثالثا: مزايا وتحديات التكامل المهني الدولي

إن توحيد بيئة التدقيق الدولية يعزز الشفافية وثقة المستثمرين من خلال تحسين جودة المعلومات المالية وتسهيل مقارنتها عالميا، ومع أن له مزايا مثل خفض التكاليف وتوحيد المعايير فإنه يواجه تحديات ناتجة عن اختلاف التشريعات والممارسات المحلية بين الدول.

1. مزايا التكامل المهني:

يعتقد مؤيدو التناغم والتوحيد الدولي أن له العديد من المزايا، ولم تتغير حججهم عبر السنوات. فعلى سبيل المثال، كتب جون تيرنر (John Turner) في يناير 1983 ما يلي:[1]

– رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق قدر الإمكان، من خلال وجود معايير موحدة ذات محتوى واحد، يراعي الظروف والتطورات الاقتصادية والمهنية؛

– تختصر المعايير الموحدة الجهد والكلفة للدول النامية لمسايرة المهنة، وتسهل توحيد معالجة بيانات الفروع الأجنبية للشركات المنتشرة عبر العالم، وكذلك فعالية تداول المعلومات في سوق البورصة؛

– زيادة إمكانية تحليل ومقارنة المعلومات المالية الدولية، وسهولة الاطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات، خاصة في الدول النامية؛

– إزالة الغموض والتناقض والالتباس عن معدي ومستخدمي التقارير المالية وزيادة ثقتها وصدقها، مما يساعد على تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية للشركات والقرارات الاستثمارية للمتعاملين، ويرفع من تدفق الاستثمارات المختلفة؛

[1] (أمين السيد أ.، الإتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات، 1997، الصفحات 203-204)

– توفير معلومات أفضل لأغراض التخطيط الاقتصادي وأعداد الموازنات؛

– تعزيز الكفاءة في أسواق رأس المال العالمية.

2. تحديات التكامل المهني:

على الرغم من تشابه مسؤوليات التدقيق في الشركات الدولية والمحلية إلا أن البيئة الأجنبية تطرح تحديات فريدة، مثل اختلاف الممارسات المحاسبية رغم محاولات توحيدها عالميًا تظل بعض الشركات تعتمد السجلات المحاسبية المحلية، مما يعقد استخدام برامج التدقيق الموحدة، بالإضافة إلى ذلك قد يؤدي عدم تكرار عمليات التدقيق إلى نقص في البيانات المحاسبية، مما يعرقل عملية التدقيق الدولي ويجعلها أكثر تعقيدا بالنظر إلى عدة عوامل نذكر منها:[1]

1.2. العوائق البيئية والثقافية بين الدول: وهي تشمل الاختلافات في اللغة والعملة، القوانين والمعاملات الروتينية بين البلدان.

2.2. الحالة السيادية: فهي تعبر عن النظرة القومية والتحيز للممارسات المهنية الوطنية، الخاضعة للقوانين والتشريعات المحلية.

3.2. ضعف الهيئات المهنية المحاسبية: وهو ناتج من عدم استقلاليتها الكافية، كونها رهينة السياسات الحكومية خاصة في البلدان النامية.

4.2. النظم القانونية: والتي تحوي العديد من القوانين المتعارضة وتعتمد على التشريعات الضريبية بالدرجة الأولى، ولذا فإعداد القوائم المالية وتقارير التدقيق تخضع لهذه التأثيرات وبدرجات متفاوتة بين الدول.

5.2. تباين الرؤى حول أهداف ومجموعات مستخدمي القوائم المالية: يشير إلى تباين المصالح بين الأنظمة الدولية واختلاف وجهات النظر حول الغرض من إعداد القوائم المالية وأيضا حول الأطراف التي تستفيد منها، فمنهم من يعطي الأولوية للمستثمرين ومنهم من يفضل المصالح الحكومية والضرائب؛

6.2. ضعف الالتزام بتطبيق المعايير المهنية الدولية: فالمنظمات المهنية الدولية تملك صفة اصدار المعايير فقط ولا تمتلك سلطة التنفيذ، أما الحكومات والهيئات المهنية المحلية لها حرية الخيار.

7.2. الخلافات بين المنظمات الدولية: ويرجع ذلك إلى اختلاف النظرة والهدف من التطبيق الموحد لهذه المعايير بين هذه التي لها علاقة بالاقتصاد والتنمية ونشاط الشركات الدولية.

[1] (لشهب، 2014، صفحة 85و92)

8.2. تفاوت نقاط الانطلاق في الممارسات المهنية: يتعلق ذلك باختلاف مستويات تطور وتنظيم المحاسبة والمراجعة بين الدول، حيث تتفاوت الأنظمة من دولة لأخرى مما يعوق التوحيد الكامل للمعايير.

لذا فالتوافق والتوحيد لبيئة التدقيق الدولية يسهم في تعزيز الشفافية وثقة المستثمرين عبر التقارب في المعايير، توحيد الممارسات، وتسهيل المقارنات المالية، رغم تحديات الاختلافات التشريعية والثقافية.

المطلب الثاني: جهود التكامل المهني لبيئة التدقيق الدولية

والتي تسعى إلى تعزيز جودة التقارير المالية، زيادة الشفافية، ودعم الثقة بين الأطراف المعنية، إذ تركز هذه الجهود على اعتماد معايير موحدة تعالج الفروقات بين الأنظمة المحلية، تشرف على وضعها هيئات مهنية دولية، مع دعم وتنسيق إقليمي ومحلي، وجب علينا تثمين هذه الجهود والجهات المساهمة فيها وتغطيتها في هذا القسم كالآتي:

أولا: مجهودات التكامل المهني

هناك عديد من الأحداث الهامة التي ساعدت على وضع معايير دولية للتدقيق لعل أبرزها مجهودات التوافق والتوحيد في بيئة التدقيق الدولية، والتي تضمنت خطوات بارزة نفذتها منظمات متعددة وشملت تطورات في معايير المحاسبة والمراجعة على النطاق الدولي؛ نوجزها كالتالي:

جدول رقم 03: ملخص مجهودات التكامل المهني على المستوى الدولي

التاريخ	الحدث	المجهود
1959	– يعقوب كراينهوف Jacob Kraayenhof: العضو المؤسس لمنشأة أوروبية مستقلة للمحاسبة	– كان يحث على بدء العمل في وضع معايير المحاسبة الدولية.
1961	– مجموعة الدراسات (GEts): مجموعة من مزاولي مهنة المحاسبة	– نشأت في أوروبا كمستشار لسلطات الاتحاد الأوربي فيما يتعلق بالمحاسبة
1966	– جماعة دراسة المحاسبة الدولية (AISG): مجموعة من الهيئات المهنية	– تمثل دول: كندا، المملكة المتحدة، والولايات المتحدة، وعملت على النهوض بالمهنة وتوسيع نطاق الاهتمام
1973	– تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC): هيئة مهنية مستقلة	– أنشئت من قبل منظمات مهنية لتسع دول، وعملت على توحيد الممارسات المحاسبية ووضع معاييرها
1976	– إنشاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD):	– التي أصدرت إعلان الاستثمار في المنشآت متعددة الجنسية، التي تشتمل على إرشادات الإفصاح عن المعلومات

1977	– نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): الهيئة الأولى عالميا للمهنة، تتمتع بالقبول والاستقلالية	– يهتم بشؤون المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي، ويمارس الإشراف والدعم للهيئات المهنية الدولية، الإقليمية، والمحلية المنضوية تحت عضويته
	– مجموعة الخبراء (GExs): عينها المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة	– أصدرت تقريرا من أربعة أجزاء حول المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير للشركات عابرة القارات
1978	– إصدارات لجنة الاتحاد الأوربي (EU): وهي أول حركة تعمل في اتجاه التنسيق المهني الأوربي	– التوجيه الرابع (القوائم المالية السنوية)، ثم تلاها لاحقا السابع (القوائم الموحدة) والثامن (التدقيق القانوني).
1981	– إصدارات المجموعة الاستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للمنظمات غير الأعضاء:	– الخاصة بتوسيع نطاق مدخلات عملية وضع المعايير الدولية
1984	– توقع بورصة لندن:	– أن تلتزم الشركات المسجلة التي لا تتبع المملكة المتحدة أو ايرلندا بمعايير المحاسبة الدولية.
1987	– قرار المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO): في مؤتمرها السنوي	– الحث على استخدام معايير عامة للممارسة المحاسبية والمراجعة
1989	– جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية: النشاطات البدائية	– إصدار مسودة الإعلان رقم 32 عن الإطار المقارن لأعداد وعرض القوائم المالية
1995	– اتفاق لجنة معايير المحاسبة المالية واللجنة الفنية للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية: على خطة عمل	– أدى التطبيق الناجح لهذا الاتفاق إلى تطوير مجموعة منفصلة من معايير المحاسبة الدولية، والتي سيؤدي استكمالها إلى توصية اللجنة الفنية لهيئات الأوراق المالية بقبولها لزيادة رأس المال عبر الحدود والتسجيل في الأسواق المالية العالمية.
	– اتباع مجلس التعاون الأوربي: منهجا جديدا	– للتنسيق المحاسبي الذي يسمح للشركات المسجلة في أسواق النقد الدولية باستخدام معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
1996	– اعلان لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية (SEC): الداعم لأهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية	– الرامي لتطوير معايير قابلة للتطبيق وبصفة استعجالية، في إعداد قوائم مالية قابلة للعرض عبر الحدود.
1997	– بيان مجموعة العمل الأولى التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية: النشرة الاستشارية	– المتعلقة بمعايير الإفصاح الدولية للعروض والعطاءات عبر الحدود والتسجيل الأول للمصدرين الأجانب
1998	– صدور القوانين في ألمانيا وفرنسا: في إطار تنظيم المهنة	– التي سمحت للشركات المسجلة أن تنشر قوائم مالية موحدة باتباع معايير المحاسبة الدولية
التسعينات	– إصدارات IFAC عبر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB)	– إصدار مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق، التي تبنتها العديد من الدول كمرجع رئيسي.

2002	– قرار الاتحاد الأوروبي (EU): بدعمه للمعايير الدولية	– إلزام الشركات المدرجة في البورصات الأوروبية باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، التي تشمل معايير المراجعة والإفصاح
2006	– إبرام IOSCO وIFAC: مذكرة تفاهم	– لتشجيع التعاون في تحسين معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتطبيقها، مما ساعد على تعزيز التنسيق بين المنظمات.
	– إطلاق المنتدى الدولي لهيئات تنظيم التدقيق (IFIAR): حول العالم	– بهدف تبادل التجارب وتعزيز جودة المراجعة العالمية، من خلال التوافق والتوحيد في معايير التدقيق.
2008	– تأسيس مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المحاسبين (IESBA): يعد جزءا من IFAC	– يشرف على وضع مدونات أخلاقية موحدة للمراجعين حول العالم، لتعزيز النزاهة والموضوعية والاستقلالية في ممارسات المحاسبة والتدقيق
2009– حتى الآن	– تحديث الإطار الدولي لمعايير المراجعة: بإصدار IAASB النسخ المحسنة	– شهدت هذه السنوات تحديثات متواصلة لمعايير التدقيق الدولية بما يتناسب مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، والتي تبنتها العديد من الدول كمرجع موحد للممارسات المهنية، ويترجم الجهود المبذولة في هذا الإطار.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (أمين السيد أ.، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) الجزء الأول، 2005، الصفحات 388-393)، و (بشيري و بن صوشة، 2023، الصفحات 92-95).

يتطلب التوافق الدولي لمعايير المحاسبة والتدقيق جهودا مكثفة لتأسيس إطار عالمي مقبول وفعال، مع مراعاة آراء الهيئات الوطنية؛ ولا يخفى على أحد بوجود عدة منظمات رئيسية تساهم بأدوار متباينة في هذه الجهود، نذكر منها لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تركز على القطاع الخاص، واتحاد المحاسبين الدوليين الذي يقدم إرشادات مهنية، والاتحاد الأوروبي وIOSCO اللذين يسهمان بوضع تنظيمات موحدة للشركات عبر الحدود، هذه الجهود تمثل مراحل هامة في مسيرة التوحيد والتوافق الدولي، لخلق بيئة مراجعة متسقة وموثوقة تلتزم بالمعايير المهنية على نطاق واسع.

ثانيا: الهيئات المهنية الدولية

نظرا لأهمية وجود معايير دولية تقلل من الاختلافات بين ممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق في مختلف الدول، سعت العديد من الهيئات إلى وضع ودعم هذه المعايير، ناهيك عن الهيئات المهنية التي أنشأت لتحقيق هذا الغرض، ولذا نود التعريف بأهم الهيئات التي خاضت زمام المبادرة في تدويل الممارسة المهنية، وأصبح دورها فعال وذو تأثير مباشر على المستوى الدولي.

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين[1] في 7 أكتوبر 1977 بمدينة ميونخ، ألمانيا، خلال المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين، بمشاركة 63 عضوا مؤسسا من 51 دولة، سجل الاتحاد في جنيف بسويسرا، ويقع مقره الرئيسي في نيويورك بالولايات المتحدة، بدأ نشاطه في عام 1978 كمنظمة غير حكومية وغير ربحية، ويضم حاليا أكثر من 180 عضوا وشريكا من أكثر من 130 دولة ممثلين حوالي 3 ملايين محاسب في مختلف القطاعات، وقد انضم لعضوية الاتحاد عديد الهيئات المحاسبية في كثير من الدول العربية والأجنبية؛ كما يساهم الاتحاد في تطوير وتنفيذ معايير دولية للمهنة والقيام بعدة مهام تحقق أهدافه منذ اجتماعه الأول عام 1977 الذي وضع فيه برنامج عمل من 12 نقطة تشمل إصدار أدلة إرشادية، تحديد مبادئ الأخلاقيات، تطوير التعليم المهني، تعزيز العلاقات مع المستخدمين الماليين، وتشجيع تبادل المعلومات التقنية والمهنية، ولا تزال هذه المبادئ تشكل أساس أنشطة الاتحاد حتى اليوم، حيث تبلورت في عدة نقاط نذكر منها:

- المساهمة في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- العمل كمتحدث دولي للمهنة، خدمة المصلحة العامة، وتعزيز الاقتصادات المستدامة؛
- وضع واعتماد معايير مهنية عالية الجودة في التدقيق والضمان، المحاسبة في القطاع العام، والأخلاقيات؛
- تعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية؛
- تطوير التعليم والتدريب المهني للمحاسبين؛
- تسهيل التعاون بين المنظمات الأعضاء الإقليمية والدولية؛
- دعم البنية التحتية المالية العالمية من خلال تعزيز قيمة المحاسبين.

ويقوم بتنفيذ برامجه وتحقيق أهدافه بمساعدة عدة مجالس ولجان منبثقة منه نوجزها فيما يلي:[2] و[3]

1.1. المجالس: تشمل عدة مجالس فرعية تنظيمية نورد منها:

أ- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB): وهو المشرف عن وضع المعايير الدولية للتدقيق والمعايير المتعلقة بالتأكيد والتدقيق المالي وغيرها، كما يعمل على تحسين جودة التدقيق على مستوى العالم، وتعزيز ثقة المستخدمين في التقارير المالية.

[1] (IFAC, 2022)

[2] (جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، 2015، الصفحات 185-193)

[3] (IFAC, 2022)

ب- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB): يقوم بإصدار المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESs)، كما يقوم بتحديد متطلبات التعليم المهني للمحاسبين لضمان اكتساب المهارات والمعرفة الضرورية لممارسة المهنة، تم حله في 2019 وأصبح التعليم جزءا من مهام IFAC.

ج- مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين (IESBA): يقوم بوضع القواعد والمعايير الأخلاقية للمحاسبين المحترفين عالميًا، وتعزيز نزاهة وسلوك المحاسبين المحترفين من خلال معايير الأخلاقيات مثل مدونة الأخلاقيات الدولية.

د- مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي (IPSASB): وضع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSASs)، وسعى إلى تحسين إدارة المال العام وتقارير الأداء المالي في الهيئات الحكومية من خلال معايير المحاسبة الخاصة بالقطاع العام.

هـ- مجلس إعداد تقارير الشركات المتكاملة (IPIR): فهو يعزز التقارير التي تشمل المعلومات المالية وغير المالية، كما يدعم إعداد تقارير الأداء المالي وغير المالي بما في ذلك التأثير الاجتماعي والبيئي.

2.1. اللجان: كما يضم IFAC عدة لجان منها الدائمة وغير الدائمة، تعمل على دعم أهدافه نذكر منها:

أ- اللجنة المهنية للمحاسبين في الأعمال (PAIB): فهي تمثل المحاسبين العاملين في القطاع الخاص والقطاع العام، توفير توجيهات لمحاسبي الأعمال حول أفضل الممارسات في مجالات المهنة.

ب- لجنة الامتثال (CAP): تتولى الإشراف على برنامج الالتزام لضمان أن الهيئات الأعضاء في IFAC تلتزم بالمعايير المهنية المطلوبة، وتقديم المشورة لدعم التطوير المهني.

ج- لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة (SMPAG): تدعم الممارسات المهنية الصغيرة والمتوسطة (SMPs) من خلال توفير الموارد، الإرشادات، والتمثيل الدولي لتحسين أدائها والامتثال للمعايير المهنية.

د- لجنة المحاسبين القانونيين والمراجعين في الدول النامية (PAODC): تهدف إلى دعم تطوير المنظمات المهنية المحاسبية في الدول النامية من خلال تقديم الإرشادات، بناء القدرات، وتعزيز تبني المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق في هذه الدول.

هـ- لجنة مكافحة الفساد وغسيل الأموال (ACECC): تقديم التوجيهات حول مكافحة الفساد وغسيل الأموال للمحاسبين، وكذا دعم تطوير السياسات التي تساعد المحاسبين على الامتثال للقوانين واللوائح الدولية المتعلقة بغسيل الأموال والفساد.

و- اللجنة الاستشارية للتكنولوجيا (TAG): فهي تقوم بمعالجة التأثيرات التي تحدثها التكنولوجيا الحديثة

مثل الذكاء الاصطناعي والبيانات الكبيرة على مهنة المحاسبة، وتقدم إرشادات حول كيفية تبنيها بشكل ايجابي في العمل المحاسبي.

2. مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB):

يعتبر هيئة مستقلة تتبع الاتحاد الدولي للمحاسبين، تشرف على وضع المعايير الدولية المتعلقة بالتدقيق وخدمات التأكيد، لخدمة المصلحة العامة وتوحيد مهام التدقيق والضمان وتعزيز ثقة الجمهور في الأسواق والاقتصادات، نصفها حسب هذا التدرج:

جدول رقم 04: مراحل تطور مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية

التاريخ	الحدث	الجهود
1978–2001: مرحلة (IAPC)		
1978	**– تأسيس اللجنة الدولية لممارسات التدقيق (IAPC) من طرف (IFAC)**	– أصدرت إرشادات ممارسات التدقيق الدولية (IAPSs) التي تطورت لاحقا إلى معايير التدقيق الدولية؛ – ركزت على نطاق عمليات التدقيق وخطابات التكليف والمبادئ التوجيهية.
2002–2003: تحول IAPC إلى IAASB		
2002	**– التحول إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية:**	– في إطار تحسين الحوكمة والموثوقية في التدقيق وإعطاء ديناميكية جديدة لهذه الهيئة،
2003	**– اعتمد IFAC الإصلاحات**	– لتعزيز الاستقلالية والشفافية في وضع المعايير، مما جعل معايير التدقيق أكثر قبولا عالميا.
2004– حتى الآن: النمو والتوسع		
2004	**– أدخلت إصلاحات حوكمة قوية**	– في إطار تحسين التنظيم وإعطاء الوجه المقبول للمعايير.
2005	**– تأسست مجموعة مراجعة الرقابة العامة (PIOB)**	– لمتابعة وضع المعايير وضمان المصلحة العامة.
2008–2012	**– إكمال مشروع الوضوح والإشراف على تنفيذه**	– بإعادة صياغة معايير التدقيق بشكل يجعلها أكثر وضوحا وسهولة في التطبيق؛ – دعم تبني المعايير عالميا وتقديم إرشادات إضافية لضمان سلاسة التنفيذ.
2023	**– تم إنشاء المؤسسة الدولية للأخلاقيات والتدقيق (IEAF): تحت إشراف (PIOB)**	– وجاء ذلك ضمن الجهود المستمرة لتحسين هيكل حوكمة وضع المعايير المهنية، وكذا تعزيز الشفافية والاستقلالية في وضع معايير التدقيق والأخلاقيات.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (IAASB, 2024).

في السنوات الأخيرة ركز IAASB جهوده على قضايا جديدة مثل التدقيق في العصر الرقمي، والتدقيق

في المعلومات غير المالية (مثل التقارير البيئية والاجتماعية)، وكذلك معايير تتعلق بالحوكمة وإدارة المخاطر، ولذا فالمجلس يعمل باستمرار على تطوير معايير جديدة تلبي احتياجات المهنة والشركات والأسواق المالية المتغيرة.

3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

وقد مرت مسيرة هذه المنظمة بمرحلتين نوجزها فيما يلي:[1] و[2]

1.3. البداية بتأسيس اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC): في عام 1973، بواسطة منظمات محاسبية من عدة دول، بما في ذلك الولايات المتحدة، المملكة المتحدة، كندا، وأستراليا والتي يوجد مقرها في لندن، وقد نالت الاعتراف من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين بصفتها هيئة مستقلة مسؤولة عن إصدار المعايير الدولية للمحاسبة، والتي تستخدم من قبل المهنيين لتوحيد إعداد التقارير المالية على مستوى العالم، وقد أصدرت اللجنة 34 معيارا محاسبيا دوليا وكذلك إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

2.3. التحول إلى (IASB): وكان ذلك في عام 2001، حيت استمر هذا الأخير في تطوير المعايير الدولية للتقارير المالية التي تعتبر امتدادا للمعايير الدولية للمحاسبة، والتي لا يزال بعضها سارية المفعول حتى اليوم، وقد تم تحديث بعضها أو استبدالها بـ IFRS بواسطة IASB؛ ويمثل هذه المنظمة الان أكثر من 120 منظمة محاسبية في 91 دولة، ونتيجة للتأييد الملحوظ أصبحت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمثابة القوى المحركة لوضع معايير المحاسبة الدولية.

ولذا فهذه الهيئات تمثل حجر الأساس في وضع معايير عالمية للمحاسبة والتدقيق، وتوحيد الممارسة المهنية عبر الحدود وجعلها أكثر شفافية، موثوقية، وجودة، وكذا المساهمة في استقرار الأسواق المالية والاقتصادات العالمية.

ثالثا: الهيئات المهنية الإقليمية العربية

تعتبر هذه الهيئات مؤسسات غير ربحية تهدف إلى تنظيم وتطوير مهن المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي وفقا لأرقى المعايير الدولية، حيث تسعى إلى تعزيز التنسيق والتكامل بين الدول العربية، تأهيل المحاسبين العرب، وتمثيلهم في المحافل الدولية بما يعزز مكانتهم المهنية؛ وإذا اقتصرنا على الهيئات الممثلة لذلك نجد:

[1] (بشيري و بن صوشة، 2023، الصفحات 97-99)

[2] (Deloitte IAS Plus, 2024)

1. الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA):

تأسس في 24 جوان 1970 بالقاهرة بدعوة من نقابة المحاسبين والمدققين المصرية كأول تجمع مهني عربي يضم اتحادات ونقابات المحاسبين والمدققين، بهدف تطوير المهنة في الوطن العربي إلى المستوى الدولي في ممارسات التدقيق والمحاسبة، انتقل مقره إلى بغداد في أفريل 1978، ثم عاد إلى القاهرة في نوفمبر 1990؛ يتلخص هيكله واستراتيجيته كالتالي:[1]

1.1. الهيكل: تشكلت قاعدته كما يلي:

– يعمل كهيئة مهنية غير هادفة للربح ضمن إطار مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية؛

– انضمت إليه النقابات والجمعيات المهنية من الدول العربية، وبدأ بعضوية 9 دول: مصر، ليبيا، السودان، لبنان، سوريا، عمان، العراق، الكويت، والبحرين، في الدورة العادية الثالثة والثمانين لمجلس الوحدة الاقتصادية المنعقدة بالقاهرة بتاريخ 2006/6/7 ضمن القرار رقم 1310/د83؛

– انضمت لاحقا دول أخرى، منها: الجزائر، الأردن، تونس، فلسطين، اليمن، المغرب، السعودية، قطر، والإمارات.

2.1. العضوية: تنقسم إلى ثلاثة أنواع:

أ– عضو عامل: النقابات والمنظمات المهنية العربية التي يكون الانتساب إليها إلزاميا لكل ممارس للمهنة.

ب– عضو مراقب: الهيئات والجمعيات الاختيارية التي يكون الانتساب اليها اختياريا.

ج– عضو منتسب: الأفراد المرخص لهم بمزاولة المهنة، في البلدان العربية والذين يكونوا أعضاء في منظمتهم العضو العامل أو المراقب.

3.1. الأهداف والأنشطة: قام الإتحاد بكل ما من شأنه تحقيق التنظيم والتطوير للمهنة عربيا، مثل:

– إعداد وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة وأخلاقيات المهنة؛

– وضع برامج التعليم المهني المستمر، والقواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة؛

– تشجيع إعداد وترجمة الأبحاث والدراسات، والعمل على توحيد المصطلحات المهنية؛

– إصدار نشرات دورية مثل "المحاسب العربي"، أول إصدار كان في أكتوبر 2012؛

– التنسيق بين الهيئات المهنية العربية، والمشاركة في الهيئات المهنية الدولية والإقليمية؛

[1] (AFAA, 2023)

– ساهم في توحيد الممارسات المهنية في الوطن العربي، وتوحيد الأنظمة والقوانين المنظمة للمهنة؛

– يعمل على تعزيز التعاون بين الدول الأعضاء لتطوير المهنة وفق المعايير العالمية.

2. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA):

تأسس في 12 جانفي 1984 في لندن، وسجل رسميا في عمان بتاريخ 24 فيفري 1994 تحت اسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين" كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية، وأضيفت الصفة الدولية لاحقا ما عزز مكانته الإقليمية والدولية، وكانت استراتيجيته كالآتي:[1]

1.2. الأهداف: يحتل المجمع مكانة بارزة على المستوى العربي والدولي بفضل دوره المتمثل في:

– الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، ودعم تبني ممارستها في الدول العربية وفق المعايير الدولية؛

– إعداد وتأهيل المحاسب القانوني العربي بمستوى عالمي، وتعزيز الاستقلالية والحماية المهنية؛

– تشجيع البحث العلمي والمهني من خلال تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها.

2.2. الأنشطة والإنجازات: إذ قام بعقد اتفاقات، مؤتمرات، برامج تدريبية إقليمية ودولية، وتعزيز التعاون مع الهيئات المهنية العالمية، نذكر منها:

أ– الإصدارات المهنية والنشر: ينتج نشرات شهرية باللغتين العربية والإنجليزية منذ ديسمبر 2001، وله عدة إصدارات منها:

– المعايير الخاصة ب: التقارير المالية الدولية، المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتدقيق الدولية ورقابة الجودة؛

– دليل تفسير وتطبيق الخاص ب: بيانات التعليم الدولية، قواعد السلوك الأخلاقي، المعايير ورقابة الجودة؛

– إدارة مخاطر المشروعات: التكامل بين إدارة مخاطر المشروعات والإستراتيجية والأداء.

ب– العضويات الدولية: فقد أصبح المجمع عضوا فعالا في الهيئات الدولية التالية:

– الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛

– اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة (IAAER)؛

– عضو استشاري في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة (ECOSOC).

ج– الشهادات المهنية: استطاع المجمع القيام بعدة دورات تدريبية ومنح شهادات نذكر منها:

[1] (IASCA, 2024)

- محاسب قانوني عربي دولي معتمد (IACPA)؛
- محاسب إداري دولي عربي معتمد (IACMA)؛
- خبير في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)؛
- خبير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS Expert).

تعد هذه الهيئات ركيزة أساسية في تطوير مهن المحاسبة والتدقيق بالوطن العربي، حيث تواصل جهودها لتعزيز التعاون العربي، تأهيل الكفاءات، وتطبيق أفضل الممارسات الدولية، بما يدعم الاستقرار الاقتصادي ويواكب التحديات العالمية.

المطلب الثالث: منشآت التدقيق على المستوى الدولي

وهي تتناول مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات مهنية عالمية، حيث تشمل هيكلها التنظيمي، فرق العمل المهنية المتخصصة، والخدمات التي تقدمها للعملاء على الصعيدين المحلي والدولي، هذه المنشآت تسهم في تعزيز الشفافية والنزاهة المالية من خلال التدقيق المالي المتخصص والاستشارات التي تواكب تطور المعايير الدولية؛ وتتمثل في:

أولا: مكاتب التدقيق

وهي تشير إلى المكاتب أو الشركات المتخصصة في تقديم خدمات التدقيق المالي والاستشارات للشركات والمؤسسات حول العالم، تتنوع أشكالها بين منشآت فردية وشركات تضامن أو مساهمة، وتقدم خدمات متعددة تشمل التدقيق، الاستشارات المالية، إدارة المخاطر، والضرائب؛ وتتضمن:

1. كبار مكاتب التدقيق:

في السابق أي قبل 1989، كانت هناك مكاتب التدقيق الثمانية الكبار (Big Eight)، وهم:[1]

Deloitte Haskins & Sells, Coopers & Lybrand, Arthur Young, Arthur Andersen, Ernst & Whinney, Price Waterhouse, Peat Marwick Mitchell, Touche Ross.

قبل أن يتقلص العدد إلى الستة الكبار، ثم إلى الأربعة الكبار كما نعرفهم اليوم، هذه الشركات الثمانية كانت تعتبر أكبر شركات المحاسبة والتدقيق في العالم، وما يميزها أنه لديها فروع أو مكاتب في العديد من الدول ويصل نشاطها إلى كل القارات، وتتعامل مع الشركات العالمية الكبرى والحكومات، وتقدم خدمات معقدة للشركات التي تعمل في أسواق متعددة وتحتاج إلى امتثال للمعايير الدولية، وقد تقلص العدد بسبب

[1] (أمين السيد أ.، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 54-55)

عمليات الاندماج والانهيارات التي حدثت على مر السنين حيث:

- اندمجت Ernst & Whinney مع Arthur Young في عام 1989 لتشكل Ernst & Young (EY)؛
- اندمجت Deloitte Haskins & Sells مع Touche Ross في عام 1989 لتشكل Deloitte & Touche (الآن تُعرف باسم Deloitte)؛
- اندمجت Coopers & Lybrand مع Price Waterhouse في عام 1998 لتشكل PricewaterhouseCoopers (PwC)؛
- انهيار Arthur Andersen بعد فضيحة Enron في 2002.

بعد هذه الاندماجات والانهيارات، تقلصت مكاتب المراجعة من الثمانية الكبار إلى الأربعة الكبار التي نعرفها اليوم، تعد هذه المكاتب الركيزة الأساسية في مجال الخدمات المالية والمهنية عالميًا، وفيما يلي نقدم نبذة تعريفية لها:

1.1. مكتب ديلويت (Deloitte):[1] و[2] تأسست شركة ديلويت عام 1845 على يد ويليام ويلش ديلويت في لندن، وامتدت أعمالها لتطال الولايات المتحدة عام 1890، من خلال مكتب فرعي في وول ستريت، قامت الشركة بالعديد من عمليات الاندماج والاستحواذ، والتي مكّنتها من الدخول في مجالات عمل مختلفة، منها ما هو تقني في مجال التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي، ومنها ما قد مكنها من الدخول في أماكن عمل مختلفة؛ ولذا تقدم الشركة عدة خدمات إلى جانب تدقيق الحسابات، ومن هذه الخدمات ما يلي:

- خدمات المراجعة والاستشارات المالية؛
- إدارة المخاطر والخدمات الضريبية والقانونية؛
- تقديم الاستشارات في المجال العقاري؛
- العمل في مجال "blockchain"* وتقديم الاستشارات في مجال العملات الرقمية؛
- العمل في مجال الإعلام الرقمي؛
- العمل كمستشار مع شركة Apple لإبداء المشورة للعملاء حول خدمات الشركة التكنولوجية.

[1] (Nouri، ماذا تعلم عن شركة ديلويت Deloitte، 2020)

[2] (Deloitte, 2024)

* **Blockchain :** تقنية رقمية تعتمد على سجل مشترك وغير قابل للتغيير، تستخدم لتخزين البيانات وتوثيق المعاملات بطريقة آمنة وشفافة دون الحاجة إلى وسيط مركزي.

تعتبر ديلويت اليوم شركة عالمية تتمتع بوجود واسع النطاق في أكثر من 150 دولة وتوظف أكثر من 330,000 عاملا. مما جعلها تهيمن على العوائد والمردود الأعلى عالميا وتحتل المركز الأول بين شركات التدقيق الأربعة الكبار.

2.1. مكتب برايس ووتر هاوس كوبر (Price waterhouse Coopers):[1] و[2] وهي شركة خدمات مهنية متعددة الجنسيات تأسست في عام 1998 من خلال اندماج بين كوبرز وليبراند وبرايس وترهاوس، كان لدى كلا الشركتين تاريخ يعود تاريخهما إلى القرن التاسع عشر، تم اختصار الاسم التجاري إلى شركة PwC في سبتمبر 2010 كجزء من جهد تغيير العلامة التجارية، إذ تتخذ من لندن عاصمة المملكة المتحدة مقرا لها، وهي تمثل شبكة من الفروع في 158 دولة و743 موقع مع أكثر من 236000 شخص، وبذلك تعتبر ثاني أكبر شركة خدمات مهنية في العالم خلف ديلويت، وتعد منذ عام 2017 خامس أكبر شركة مملوكة للقطاع الخاص في الولايات المتحدة.

يقدم المكتب خدماته لكافة العملاء في القطاعين الخاص والعام، وكذلك إلى 422 شركة من بين 500 شركة من شركات فورتشين، وتتلخص هذه الخدمات المهنية في: خدمات المراجعة والتأكيد، إدارة الأزمات، خدمات الموارد البشرية، تطوير الأداء، خدمات الضرائب، خدمات العمليات، إدارة المخاطر، خدمات الاستشارة المالية والإدارية.

3.1. مكتب أرنست ويونغ (Ernest & young): هو شركة خدمات مهنية متعددة الجنسيات كذلك[3] و[4]، مقرها في لندن عاصمة إنجلترا، تعتبر واحدة من الأربعة الكبار، تأسست في عام 1989 عندما اندمجت Ernst & Whinney و Arthur Young & Co تحت اسم العلامة التجارية Ernst & Young، ثم خضعت الشركة لإعادة صياغة للعلامة التجارية في عام 2013 لتصبح معروفة باسم EY، تعمل كشبكة من الشركات الأعضاء التي تم هيكلتها ككيانات قانونية منفصلة في شراكة، لديها أكثر من 270،000 موظف في أكثر من 700 مكتب في 150 دولة حول العالم، وهي تقدم في المقام الأول خدمات الضمان (والتي تشمل التدقيق المالي) والضرائب والاستشارات والتقارير لعملائها، توسعت شركة EY في الأسواق العالمية للمحاسبة، بما في ذلك الإستراتيجية والعمليات والموارد البشرية والتكنولوجيا والخدمات المالية

[1] (PWC, 2024)
[2] (Wikiwand, 2024)
[3] (المعرفة، 2024)
[4] (المرسال، 2024)

الاستشارية.

4.1. مكتب كابي أم جي (KPMG): يعرف اختصارا بـ (كي بي إم جي) وبالإنجليزية (KPMG) [1]و[2]، ويرمز ذلك إلى كلينفيلد بيت مارويك جورديلر (بالإنجليزية Klynveld Peat Marwick Goerdeler)، وقد تم اختياره عندما اندمجت Klynveld Main Goerdeler (KMG) مع Peat Marwick في عام 1987، وهي شركة أنجلو–هولندية متعددة الجنسيات، تعتبر واحدة من أربع أكبر شركات محاسبة في العالم، يقع مقرها الرئيسي في أمستلفين بهولندا، على الرغم من أنها تأسست في المملكة المتحدة إلا أنها تملك شبكة من الشركات في 147 دولة، وتضم أكثر من 219000 موظف، ولديها ثلاثة خطوط خدمات (التدقيق المالي ،الضرائب، والاستشارات)، ولذا تتميز خدماتها الضريبية والاستشارية بالتنوع.

2. مكاتب التدقيق الصاعدة:

يجب أن ننوه الى أنه نمت مكاتب أخرى حول العالم وأصبحت تنافس في الأربعة الكبار، وهي تمثل نماذج متقدمة للمؤسسات المهنية الدولية، إذ تجمع بين الخبرة العريقة والانتشار العالمي، لتقديم خدمات مالية واستشارية عالية الجودة تلبي احتياجات عملائها في بيئات عمل متنوعة ومتغيرة، نذكر منها:

1.2. شركة BDO للتدقيق والمحاسبة: تأسست عام 1963 في بروكسل ببلجيكا، كشبكة عالمية للمحاسبة والخدمات المهنية، وبدأت باسم –Binder, Dijker, Otte & Co– نسبة إلى المؤسسين، نمت الشركة بسرعة لتصبح واحدة من أكبر خمس شبكات محاسبية في العالم، حيث تقدم خدمات المراجعة، والاستشارات الضريبية، والاستشارات المالية للشركات في مختلف القطاعات؛ وهي تعمل عبر 164 دولة ومنطقة، ويعمل بها 111307 موظفا من 1803 مكتبا، معتمدة على نظامها اللامركزي الذي يسمح للمكاتب المحلية بالعمل باستقلالية مع الالتزام بالمعايير المهنية الموحدة، كما أنها تركز على تقديم خدمات متخصصة للشركات المتوسطة الحجم مع تعزيز الشفافية والابتكار في الممارسات المهنية[3].

2.2. مكتب RSM للتدقيق والاستشارات: اسمه مستمد من الأحرف الأولى لمكاتبه المؤسسة[4]: Robson Rhodes (R)، Salustro Reydel (S) وMcGladrey (M)، وهي شبكة عالمية بدأت بتعاون بين عدد من مكاتب التدقيق المستقلة لتوفير خدمات المحاسبة والتدقيق والاستشارات المالية موحدة وبجودة عالية

[1] (ويكيبيديا، 2023)

[2] (Nouri, KPMG, 2020)

[3] (BDO, 2025)

[4] (RSM, 2025)

عبر الحدود، تأسست عام 1964 في بروكسل، بلجيكا، وتطورت لتصبح واحدة من أكبر شبكات التدقيق والخدمات المهنية في العالم؛ وفي عام 1993، اتخذت اسم –RSM International– والذي يعكس التزامها بالعمل كشبكة عالمية موحدة؛ أما المكتب الرئيسي الحالي للشبكة، فهو يقع في لندن، المملكة المتحدة، وهي تنشط في أكثر من 120 دولة، ولديها فريق عالمي مكون من 64000 موظف، وأكثر من 820 مكتبا، تعد الشبكة السادسة عالميا من حيث حجم الإيرادات وعدد الموظفين، بينما ترتكز خدماتها على الشركات متوسطة الحجم وتوفير حلول شاملة لمختلف القطاعات.

3. مكاتب التدقيق الأخرى:

تشمل هذه المكاتب فئات مختلفة بناء على نطاق عملها وحجم عملياتها ومدى انتشارها الجغرافي وتأثيرها، ولكل واحدة منها ميزاتها الخاصة وتقدم خدماتها بناء على نطاقها الجغرافي وحجم عملائها:[1]

1.3. مكاتب إقليمية (Regional Firms): هذه المكاتب تعمل في أكثر من دولة، ولكن ضمن منطقة محددة متقاربة جغرافيا مثل شمال إفريقيا والشرق الأوسط، ولا يصل نشاطها إلى كل القارات، قد يكون لها مكاتب أو فروع في عدة دول داخل منطقة نشاطها، تقدم خدمات تدقيق ومحاسبة إقليمية، وتلتزم بالمعايير المحلية والدولية ولكن في حدود المنطقة التي تعمل بها، لديها عملاء إقليميون مثل الشركات التي تعمل في عدة دول ضمن نفس المنطقة، وكمثال على هذه المكاتب نجد:

* **مكتب طلال أبوغزالة وشركاه الدولية:** تم تأسيسه قبل خمسون سنة ومقرها عاصمة الأردن عمان، لها وجود إقليمي في شبه الجزيرة العربية والعالم العربي وشمال أفريقيا، وتضم أكثر من مئة مكتب حاليا، تقدم خدمات التدقيق الداخلي والخارجي، خدمات الزكاة والضرائب، وخدمات مالية أخرى[2].

2.3. مكاتب وطنية أو قومية (National Firms): وهي التي تقدم خدمات التدقيق والمراجعة داخل دولة واحدة فقط، وقد تكن لها عدة فروع فيها، وتعمل بشكل رئيسي مع الشركات والمؤسسات الوطنية أو الشركات الدولية الناشطة في حدود هذه الدولة، هذه المكاتب قد لا تكون لها وجود دولي أو إقليمي ولكنها تحظى بسمعة قوية داخل بلدها وتعمل وفقا للقوانين والمعايير المحاسبية المحلية.

تتمتع هذه المكاتب بمعرفة معمقة بالقوانين واللوائح والسوق المحلية، مما يجعلها مؤهلة لخدمة الشركات المحلية بشكل أفضل وبتكلفة أقل، ومن أمثلتها:

[1] (أمين السيد أ.، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 54-57)

[2] (TAG-Audit, 2024)

* **مكتب حاج علي:** مكتب تدقيق جزائري مقره حيدرة،[1] تأسس عام 1962 ويوظف حوالي أربعون مهنيا، له خبرة مهنية في مجال التدقيق، المحاسبة والاستشارات، ويتركز نشاطه داخل الجزائر.

* **المجموعة السعودية للمحاسبة والمراجعة الجاسر والدخيل:**[2] من بين المكاتب الوطنية الرائدة في السعودية، تأسست سنة 1983 كأول شركة مهنية تعمل في المملكة العربية السعودية وتضم حاليا أكثر من مئة موظف، تقدم خدمات التدقيق والتأكيد، خدمات الزكاة والضرائب، والاستشارات المحاسبية والمالية.

3.3. مكاتب محلية (Local Firms): هذه المكاتب يكون تموقع نشاطها جهوي أو ولائي فقط، عدد أعضائها المهنيين أقل من خمسة وعشرين، وهي عادة ما تكون منشأة فردية تخدم بوجه عام عملاء مراجعة أصغر حجما ويقومون أيضا بأداء خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر والضرائب أكثر من التي تقوم بأدائها المكاتب الكبيرة، نذكر منها:

* **Pi Flow:**[3] بي آي فلو العربية للاستشارات الإدارية مكتب تدقيق سعودي، يتكون فريقه من ثمانية أعضاء، يقدم خدمات التدقيق والمحاسبة.

تتمتع مكاتب التدقيق الأربعة الكبار بتأثير عالمي كبير، حيث تخدم الشركات الكبرى والمؤسسات الحكومية؛ بينما تقدم المكاتب الصاعدة مرونة وتخصصا للأسواق المحلية؛ أما المكاتب الإقليمية والمحلية فتسعى لتلبية احتياجات الشركات الصغيرة والمتوسطة بتكاليف منافسة وفهم عميق للبيئات المحلية.

ثانيا: تشكيل فريق العمل المهنيين لمكاتب التدقيق

عند افتتاح مكتب محاسبة وتدقيق، يتم توظيف فريق من المدققين المهنيين لدعم الأنشطة المختلفة، بغض النظر عن الشكل القانوني للمكتب؛ يتبع غالبا هيكلا هرميا يضم الشركاء أو المساهمين، المديرين، المشرفين، والمراجعين التنفيذيين أو المساعدين، وقد تتباين الأتعاب والمسميات بين المكاتب، إلا أن هذا الهيكل شائع في جميع مكاتب المحاسبة العامة، حيث يبدأ الخريج كمراجع تنفيذي ويترقى تدريجيا وصولا إلى درجة الشريك خلال 10 إلى 12 عاما؛ وفيما يلي نقدم شرح مختصر لهذه الوظائف:[4] و[5]

1. الشركاء Partner:

وهم ملاك مكتب التدقيق، وعليهم المسؤولية الكاملة لكل عملية تدقيق، ويرتبط هؤلاء الشركاء بصفة

[1] (مكتب حاج علي، 2024)

[2] (المجموعة السعودية للمحاسبة والمراجعة الجاسر والدخيل، 2024)

[3] (Pi Flow, 2024)

[4] (أمين السيد أ.، التطورات الحديثة في المراجعة، 2007، الصفحات 50-53)

[5] (Belaiboud, 2021, pp. 141-144)

عامة بالحفاظ على العلاقات مع العملاء وتخطيط عمليات التدقيق وتقييم نتائجها، كما يتحملون المسؤولية الكاملة عن حل الأمور والمشاكل الفنية مثل تطبيق المبادئ المحاسبية أو إجراءات التدقيق التي يتم تطبيقها واتخاذ القرارات النهائية المرتبطة بها، كما أنهم ملزمون بالتوقيع على تقرير التدقيق.

2. المدراء Managers:

بعد خمس سنوات خبرة مهنية على الأقل يمكن للمدقق ان يصبح مديرا، وبذلك توكل له مهام إدارة الجوانب الهامة لكل عملية تدقيق وجدولة أعمالها التي يتم أداؤها مع موظفي العميل، وتحديد وتقسيم العمل على أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم ومراجعة عملهم، وكذا مسؤولية الرقابة على وقت أداء الأعضاء لعملهم والإشراف على إعداد الفواتير للعملاء وتحصيلها، كما يجب عليه أيضا المحافظة على إطلاع وإحاطة شركاء المراجعة بالتطورات الهامة أثناء عملية التدقيق.

3. المدقق الرئيسي In-Charge (Senior) Auditor:

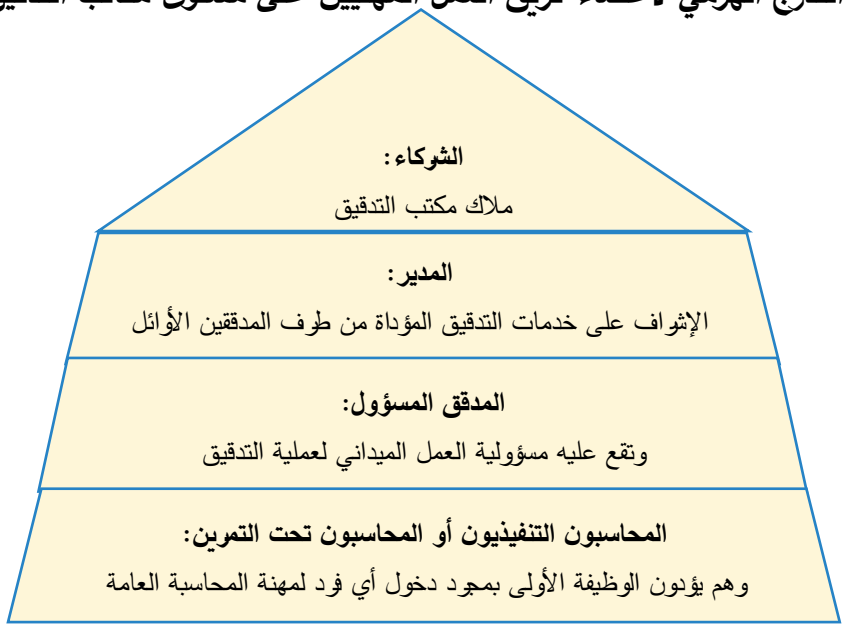
بإتمام المحاسب لسنتين أو أكثر من الخبرة المهنية يمكنه الحصول على رتبة مدقق رئيسي، فيشرع في مزاولة نشاطه في هذا المنصب تحت توجيه مدير التدقيق، ويساهم في عملية التدقيق بالتخطيط لها والإشراف على العمل الميداني وتوفير مراقبة مباشرة على المدققين التنفيذيين وفحص الأعمال المؤدات من طرفهم، وتلخيص نتائج عملية التدقيق لملاك المكتب لأغراض فحصها والاطلاع عليها.

4. المدقق التنفيذي Staff Auditor:

وهي المهمة الأولى التي يبدأ بها أي مهني ممارسة مهنة المحاسبة العامة، فيقومون بالمساعدة في عملية التدقيق بأداء المهام الروتينية والأكثر تفصيلية فيها، كجمع أدلة الإثبات لاستخدامها كأساس لإعداد تقارير التدقيق، أو أداء إجراءات ترتبط بمجموعة من الجوانب الخاصة بأنشطة العميل كاختبار الأجور والمرتبات أو قيمة المخزون وما إذا كانت كافة حسابات الدائنين قد تم تسجيلها أم لا، أو اختبار إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالمدفوعات النقدية بالإضافة الى اختبار الأرصدة النقدية.

ونلخص هذا التدرج في الشكل الموالي:

شكل رقم 02: التدرج الهرمي لأعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق العامة



المصدر: (أمين السيد أ.، فلسفة المراجعة، 2008-2009، صفحة 485).

يشكل المحتوى السابق التدرج الهرمي الذي يضمن تقديم خدمات ذات جودة عالية، حيث يتعاون المحترفون ذوو الخبرات المتنوعة لضمان الامتثال لأعلى المعايير وتلبية احتياجات العملاء بفعالية.

ثالثا: خدمات مكاتب التدقيق

تساهم هذه المكاتب في تقديم عدة أنواع من الخدمات إلى مراجعة وتقييم التقارير المالية للشركات والمؤسسات لضمان صحتها وامتثالها للمعايير المحاسبية المعترف بها، مما يعزز من شفافية الأعمال ويسهم في اتخاذ قرارات مالية مدروسة، إذ تشمل هذه الخدمات:[1]

1. خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر:

تطلب هذه الخدمات خاصة الشركات الصغيرة التي قد لا تمتلك أقسام محاسبة داخلية متخصصة، وتشمل تسجيل المعاملات المالية اليومية وإعداد القوائم المالية مثل الميزانية العمومية وبيان الدخل، كما توفر هذه الخدمات تنظيما دقيقا للسجلات مما يساعد الشركات في تتبع أدائها المالي وتحليل البيانات؛

يكون المحاسب مسؤولا عن التصحيح والإفصاح عن أي انحراف عن المبادئ أو مع المعايير المحاسبية المعمول بها، وليس مجبرا على إبداء رأى أو تأكيد في هذا الشأن.

[1] (أمين السيد أ.، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 44-50)

2. خدمات إبداء الرأي والتأكيدات:

تغطي هذه الخدمات نطاقا واسعا من الضمان، بدءا من التدقيق الكامل الذي يوفر أعلى مستوى من التأكيد، يليه خدمات الفحص التي تقدم تأكيدا محدودا، وأخيرا الإجراءات المتفق عليها التي توفر تأكيدا مخصصا دون إبداء رأي شامل؛ وذلك كما هو موضح:

1.2. خدمات التدقيق: وهي الخدمة الرئيسية التي تؤديها مكاتب المحاسبة العامة، إذ تهدف إلى تقديم رأي مهني مستقل حول مدى عدالة ودقة القوائم المالية للشركة ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية المعمول بها، كما تتضمن إجراءات فحص تفصيلية لجميع عناصر القوائم المالية وتوفر مستوى عاليًا من التأكيد، مما يساعد على تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في التقارير المالية.

2.2. خدمة الفحص: على النقيض من عملية التدقيق توفر خدمة الفحص تأكيدا محدودا حول المعلومات المالية، مما يعني أن المدقق يوفر مستوى أقل من الفحص مقارنةً بالتدقيق الكامل، ولذلك فهي تعتمد على الاستفسارات والتحليلات، ولا تتطلب نفس الإجراءات التفصيلية المتبعة في التدقيق، مما يجعلها مناسبة عندما تكون هناك حاجة لتأكيد معقول وليس شاملا، وغالبا ما يقدم المحاسب العام مثل هذا التأكيد المحدود بالارتباط بالقوائم المالية الدورية (الربع سنوية)، بالتالي فإن الإجراءات المرتبطة بتلك العملية هي أقل توسعا وتكلفة مقارنة بنظيرتها عند أداء عملية التدقيق.

3.2. الخدمات المتخصصة: إذ تمثل في تقديم خدمات أداء إجراءات متفق عليها مسبقا بين العميل والمدقق مسبقا، وتعتمد على إجراءات فحص محددة تهدف الى الحصول على دليل إثبات بشأن صحة معلومات معينة، كأن تقوم منشأة معينة باقتناء منشاة أخرى صناعية، فإنها قد تتعاقد مع محاسب قانوني على تطبيق إجراءات معينة ترتبط بتقييم أصول تلك الشركة الصناعية، عندها لا يقدم المدقق رأيا أو تأكيدا شاملا، بل يقتصر على تقديم نتائج الإجراءات المحددة المتفق عليها فقط.

3. الخدمات الضريبية:

تتضمن إعداد الإقرارات الضريبية بكافة أنواعها، وضمان الامتثال للقوانين الضريبية المحلية والدولية، مع تقديم استشارات ضريبية لمخطط الالتزامات الضريبية والتى قد تتضمن مثلا الارتباط باقتراح الاندماج مع مشروعات أخرى أو عند شراء واقتناء مشروع قائم، مما يمكن الشركات من تقليل التكاليف الضريبية بشكل قانوني، ويساعدها في إدارة المخاطر المرتبطة بالضرائب وتقديم حلول استراتيجية للتخطيط الضريبي.

4. خدمات الاستشارات الإدارية:

تطورت الخدمات الاستشارية بشكل كبير منذ عام 1950 وأصبح الطلب على خدمات المدقق العام في هذا المجال في تزايد مستمر والتي تركزت خصوصا على تحسين الأداء الإداري وتطوير استراتيجيات العمل مثل التخطيط الاستراتيجي، وإدارة التكاليف، وتحسين العمليات؛ وتقديم حلولًا للتحديات التي تواجهها الشركات، مثل تطوير هيكل تنظيمي فعال وإدارة التغيير، مما تساعد الشركات في تحقيق النمو وتوسيع نطاق عملها بشكل مستدام.

تلعب هذه الخدمات دورا حيويا في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، من خلال تقديم المكاتب لاستشارات مهنية متخصصة، مما يساعد الشركات على الامتثال للمعايير القانونية والتنظيمية؛

وقد تناول هذا المبحث بيئة التدقيق العالمية، مبينا طبيعتها، تحدياتها، وجهود التوحيد، ودور الهيئات والمكاتب في دعم النزاهة المالية على الصعيد الدولي، لذا فيمكن القول إن التدقيق الدولي يساهم عبر خدماته المهنية في تعزيز الشفافية والامتثال، من خلال مكاتب متخصصة تدعم التوافق المحاسبي الدولي.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الدولية (ISAs)

أخذت معايير التدقيق الدولية تشق طريقها الى العالمية بعد الأزمات التي مرت بها المهنة في الوسط المالي والاقتصادي، حيث ظهرت هيئات مهنية مختصة عملت على إصلاح الوضع والنهوض بالمهنة، ومن أبرزها كان "مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي" الذي تأسس في 1887، وكان له دور ريادي في إصدار عشرة معايير مراجعة بين عامي 1948 و1949، مصنفة في ثلاث مجموعات: المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير التقرير، والتي أعطت الصبغة الأولية والإطار العام لهذه المعايير؛

ولمواصلة الطريق وبالتحديد في منتصف السبعينيات، تزايدت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق على المستوى الدولي بسبب توسع الأسواق والشركات متعددة الجنسيات، فظهر "الاتحاد الدولي للمحاسبين" الذي تأسس في 1977، والذي من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، أصدر معايير التدقيق الدولية، هذه المعايير أصبحت أداة أساسية لضمان الشفافية والالتزام بالقوانين وجودة التقارير المالية على المستوى العالمي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية

تم تطوير معايير التدقيق الدولية بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي تحت إشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتطبق هذه المعايير على مراجعة القوائم المالية والمعلومات الأخرى ذات الصلة، لذا سنحاول في هذا المطلب أن نلم بمفهوم هذه المعايير، وأهميتها في دعم الالتزام بالقوانين وتحقيق التوافق الدولي، بالإضافة إلى الأهداف التي تسعى الى تحقيقها لضمان جودة التدقيق.

أولا: تعريف معايير التدقيق الدولية

تعبر معايير التدقيق عن مستويات الأداء المهني، إذ أنها ترمي إلى توفير قواعد تحكم عملية التدقيق، وتحدد إطار الممارسة المهنية؛ فلنمر بالمعنى الخاص بالمعيار ثم تناول المفهوم العام لمعايير التدقيق:

1. المعيار:

1.1. لغة: كلمة معيار من عاير أو العيار هو:[1]

" ما عايرت به المكاييل، فالعيار صحيح تام وكاف، تقول عايرت به أي سويته" أو" مقياس يقاس به غيره للحكم والتقييم" أي هو كل ما يمكن استخدامه في القياس؛ أو كما ورد في قاموس أكسفورد فإنه: "النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى

[1] (بشيري و بن صوشة، 2023، الصفحات 84-85)

المطلوب لبعض هذه النوعيات".

2.1. اصطلاحا: هو" نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء"[1].

2. معايير التدقيق:

سنقف عند بعض المفاهيم لمعايير التدقيق، لأنه توجد لها عدة أنواع مثل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما وعديد المعايير الوطنية فنذكر التعاريف:

1.2. "إرشادات (دليل) عامة لمساعدة المراجعين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند مراجعة القوائم المالية التاريخية. وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد، متطلبات التقرير ، وأدلة المراجعة"[2]؛

2.2. تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين: "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"[3].

3.2. "مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها"[4].

3. معايير التدقيق الدولية:

فإذا تخصصنا في ذلك نجد تعريف:

1.3. الاتحاد الدولي للمحاسبين: " تمت صياغة المعايير الدولية للتدقيق في سياق قيام مراجع مستقل بتنفيذ مراجعة للقوائم المالية. ويلزم تكييف هذه المعايير حسب الضرورة في ظل الظروف القائمة عند تطبيقها على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية الأخرى"[5].

2.3. "مستويات مهنية لضمان إلزام مدقق الحسابات بمهامه، ووفائه بمسؤولياته المهنية، في قبول التكليف والتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بأعلى درجات الكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة"[6].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن معايير التدقيق الدولية عبارة عن: ميثاق دولي تحكمه مجموعة من القواعد والإرشادات المعدة والصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد التابع للاتحاد الدولي

[1] (مزياني، 2021، صفحة 33)
[2] (أرينز و لوبك، 2002، صفحة 40)
[3] (فقير و لعروم، 2019)
[4] (طواهر و صديقي، 2006، صفحة 37)
[5] (IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements, 2021, p. 7)
[6] (بشيري و بن صوشة، 2023، صفحة 86)

للمحاسبين، هدفه ضبط وتوحيد ممارسة مهنة التدقيق عالميا.

ثانيا: التطور التاريخي لمعايير التدقيق الدولية

بدأت معايير المراجعة بالتوحيد في السبعينيات، مع تحديثات مستمرة لتحسين الوضوح والجودة. شملت التطورات إعادة صياغة شاملة، إدخال معايير للمخاطر والتقارير، وتوسيع النطاق ليشمل التأكيد والخدمات ذات العلاقة، مع تعزيز الحوكمة عبر إشراف مجموعة مراجعة الرقابة العامة، ولنستطرد ذلك في هذا البيان:

جدول رقم 05: ملخص التطور التاريخي لمعايير التدقيق الدولية

التاريخ	الإنجاز
	(1978-1980): التأسيس والبدايات
1978	- عقد أول اجتماع للجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) في نيويورك.
1979	- إصدار أول دليل مراجعة دولي بعنوان "هدف ونطاق مراجعة البيانات المالية".
1980	- تعديل الإصدار.
	(1985-1994): التطوير والتغييرات التنظيمية
1985	- بدأت اللجنة العمل وفقا للمصلحة العامة.
1987	- إصدار 26 دليل مراجعة دولي.
1989	- إصدار دليل مراجعة دولي حول فحص المعلومات المالية المستقبلية.
1991	- إعادة تصنيف أدلة المراجعة وتحويلها إلى "معايير المراجعة الدولية (ISAs)".
1994	- إطلاق التسمية «معايير المراجعة الدولية والبيانات الدولية لمهنة المراجعة".
	(2001-2009): التحولات الكبرى والتوسع في الهيكل
2001	- تغيير اسم اللجنة إلى "مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية " ومراجعة شاملة للمعايير.
2002-2003	- بدء التنسيق بين المجلس والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).
2004	* **تعديل هيكل معايير التدقيق لتشمل:** - معايير الرقابة المهنية (1-99)؛ - معايير التدقيق الدولية (100-999)؛ - بيانات ممارسة المراجعة الدولية (1000-1999). * **إضافة معايير جديدة مثل:** - معيار التدقيق الدولي رقم (315): "فهم الشركة وبيئتها"؛ - معيار التدقيق الدولي رقم (500): "أدلة التدقيق".
2005	- بدء العمل تحت إشراف مجلس المصلحة العامة (PIOB)؛

	– تعديل هيكل الإصدارات بشكل جزئي مع إضافة معايير جديدة لتلبية متطلبات التطورات الحديثة في مجال التدقيق. * **إضافة معايير جديدة:** – "المعيار الدولي لضبط الجودة رقم (01)": الذي يركز على ضبط الجودة في مكاتب المحاسبة والتدقيق؛ – "معيار التدقيق الدولي رقم (701) ": بشأن التعديلات على تقرير المدقق المستقبلي.
2006	– تم سحب المعيار رقم (220) المتعلق بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، – إجراء تعديلات على معايير أخرى بهدف تحسين الدقة والمواءمة مع التطورات المهنية.
2007	– تم عقد الاجتماع رقم 100 للمجلس، – وضع الإصدار الثالث من "معيار التدقيق الدولي رقم (200)"، المتعلق بأهداف ونطاق مراجعة البيانات المالية.
2008	* **تم تعديل وإعادة صياغة مجموعة من معايير التدقيق الدولية وعرضها في جزئين:** – الجزء الأول: تضمن المعايير المعدلة التي طبقت على الفور؛ – الجزء الثاني: شمل معايير إضافية تم تحديد تاريخ تطبيقها الفعلي ليبدأ اعتبارا من 15 ديسمبر 2009.
2009	* **اكمال مشروع التوضيح، مع تحديث 36 معيارا وزيادة وضوحها.** * **إضافة معايير جديدة مثل:** – معيار (265): "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية". – معيار التدقيق الدولي رقم (450): تقييم البيانات الخاطئة المحددة أثناء عملية المراجعة. – معيار التدقيق الدولي رقم (600): مراجعة البيانات المالية للمجموعات والشركات متعددة الجنسيات. – معيار (705): "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع". * تم الإقرار باستمرار العمل بالمعايير المعدلة لعام 2008 حتى 14 ديسمبر 2009، بما يتوافق مع الإصدار الجديد الذي دخل حيز التنفيذ بعد 15 ديسمبر 2009.
(2010– إلى الآن): استمرار الإصلاحات العامة وتعديل المعايير	
2010	* **إصدار النسخة الكاملة والمعدلة من معايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة في جزئين:** – **الجزء الأول:** معايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة. – **الجزء الثاني:** معايير التأكيد والخدمات ذات العلاقة. * أُضيف معيار التأكيد الدولي الجديد "3402" بعنوان "تقارير التأكيد على الرقابة كخدمة للمنظمة".
2011	– أُصدر معيار التدقيق الدولي رقم (700) بشأن تقرير المراجع على البيانات المالية المعدلة لتلبية متطلبات الشفافية.
2012	– بدأ تطبيق معايير تحسين جودة التدقيق بشكل أكبر مع التركيز على تطبيق الممارسات الدولية في الشركات ذات الأنظمة المحاسبية المتطورة.
2013	– تم إصدار معايير جديدة تُركِّز على تدقيق بيانات الشركات متعددة الجنسيات، مع مراعاة التحديات التي تطرأ من عمل مدققين مختلفين عبر الحدود.

2014	– مراجعة معايير التدقيق المتعلقة بتقييم المخاطر الداخلية، خاصة معايير رقم (315) و(330) التي أكدت على ضرورة اتخاذ التدابير اللازمة للتعامل مع المخاطر الجوهرية.
2015	– تم تطوير معايير التدقيق لتشمل الإجراءات المتعلقة بالتحليل التكنولوجي وأثره على المراجعة باستخدام أدوات مبتكرة مثل الذكاء الاصطناعي.
2016	– إصدار معايير جديدة تتعلق بكيفية إعداد التقارير حول إدارة المخاطر المالية غير التقليدية، بما في ذلك الأعمال الرقمية.
2017–2018	– تطوير معايير التدقيق للمؤسسات المالية والبنوك العالمية، بما في ذلك تحديثات في كيفية تعامل المدققين مع الأنظمة المحاسبية الرقمية المعقدة.
2019	– التركيز على تدقيق التقارير المالية في ظل التطورات التكنولوجية المستمرة، بما في ذلك تدقيق استخدام البيانات الضخمة (Big Data) وأثرها على قرارات التدقيق.
2020	– إطلاق الإصدار المعدل لمعيار التدقيق الدولي رقم (540) بشأن تدقيق التقديرات المحاسبية، في ضوء تأثير جائحة كوفيد–19 على الشركات.
2021	– تم تحديث معايير التدقيق لتشمل إجراءات تدقيق قوية للمراجعة على الاستدامة والبيانات البيئية والاجتماعية، في إطار التحولات نحو التقارير المستدامة.
2022	– إصدار معايير تتعلق بكيفية التدقيق على التقارير غير المالية مع مراعاة المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG).
2023	– تم تطوير معايير خاصة للتدقيق في المجالات المتعلقة بالعملات الرقمية، كما تم إصدار معايير تدقيق جديدة تتعلق بالشفافية المالية في الأعمال الحكومية.
2024	– زيادة الاعتماد على تقنيات الذكاء الاصطناعي والتحليلات المتقدمة في عمليات التدقيق؛ – تطوير معايير للتعامل مع البيانات المالية المتعلقة بتقارير الطاقات المتجددة والتغيرات المناخية؛ – تعزيز معايير التدقيق في ظل التحولات الرقمية الشاملة في قطاع الأعمال والشركات العالمية.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (لقليطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، 2014–2015، الصفحات 40–42)، و (IAASB، تقرير عام لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي 2022–2023: تحقيق التوازن بين الفعالية والالتزام بالمواعيد في وضع معايير التدقيق والتأكيد، 2024).

شهدت معايير التدقيق الدولية تطورا متسلسلا منذ إصدارها الأول في 1980، مع إعادة هيكلتها وترقيمها لتتماشى مع مراحل عملية التدقيق، عكست هذه التطورات التزاما متزايدا بتحسين الجودة، وتعزيز الشفافية، ومواكبة تطورات العولمة والسوق.

ثالثا: خصائص معايير التدقيق الدولية

تشكل المعايير الدولية للتدقيق إطارا شاملا وموحدا لمهنة التدقيق على المستوى الدولي، كونها صادرة عن تجمع دولي يضم العديد من البلدان وتلقى قبولا عاما، ولذا فهي تمثل قواعد أساسية يجب أن يلتزم بها

الممارسون عند الحاجة، وقد تميزت بعدة سمات وخصائص بارزة أضافها مشروع تصنيف المعايير، من أهمها أنها:[1]

- تستمد من العرف أو القبول العام، أو تصدرها هيئات مهنية وعلمية، أو بقرارات حكومية وتشريعية؛
- تعد نموذجا يتبعه المدقق لتحقيق أهداف مهنية ويضمن الجودة المطلوبة؛
- تمثل وسيلة للتواصل وتوضيح متطلبات التدقيق لمختلف الأطراف المستفيدة؛
- تهدف إلى تكوين قاعدة يسترشد بها المدققون، وتحدد مواصفات تقرير التدقيق وأساس التقييم الذاتي؛
- تشكل الحد الأدنى للأداء المهني، مما يحد من الإهمال ويزيد من الموضوعية والتماسك في الإجراءات؛
- تتسم بالمرونة، ما يسمح بتكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة؛
- تشتمل على إرشادات شاملة، تغطي جميع مراحل عملية التدقيق من التخطيط إلى إعداد التقارير؛
- تلتزم بالمصطلحات الفنية المتماسكة والواضحة، وتسهم في تحسين التقرير وتوضيح المسؤوليات؛
- تعتبر أداة لتقييم الأداء المهني وتشجيع الالتزام بالمعايير في الدول كافة؛
- توفر ميثاقا موحدا للمهنة على المستوى العالمي، وتعزز الثقة في استخدام تقاريرها المالية.

هذه الخصائص تجعل من هذه المعايير إطارا عاما منظما للمهنة، يلقى قبولا واسعا لها ويحل مشاكلها العابرة للحدود.

رابعا: أهمية وأهداف معايير التدقيق الدولي

تعتبر معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين أحد أبرز القواعد المنظمة لمهنة التدقيق، فهي توفر الإطار الكامل لأدائها بالشكل الأمثل من قبل المهنيين، وتدعم ثقة المجتمع والمسؤولين وأصحاب المشاريع، وهوما دفع الكثير من الدول لتبنيها بشكل كامل أو جزئي أو استغلالها في تطوير معاييرها، ويعود ذلك لمكانتها حسب الآتي:

1. الأهمية:

يضفي تطبيق معايير التدقيق الدولية الصبغة التنظيمية والعالمية لمهنة التدقيق، فهي تتميز بالمرونة من خلال عملية المراجعة المستمرة لهذه المعايير من قبل اللجان الفرعية في (IFAC)، كما تكتسي أهمية بالغة تعود إلى الاعتبارات التالية:[2] و[3]

[1] (بشيري و بن صوشة، 2023، صفحة 90)
[2] (مازون م.، 2011/2010، صفحة 77)
[3] (مشكور، 2014، الصفحات 46-47)

– تعتبر بمثابة المكمل للمعايير المحلية، وتشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛

– تجعل من المهنة ذات كيان مستقل والتي بدونها تصبح مزاولة المهنة وظيفة آلية؛

– تعد أساس التوحيد الذي تحتاج الممارسة المهنية إليه نتيجة العولمة وغيرها، وبدون ذلك قد تتعرض تقارير ومعطيات التدقيق لسوء تفسير ؛

– تعد لغة اتصال وتوضيح لكيفية ممارسة المهنة بين مختلف الجهات المعنية؛

– تعتبر أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛

– تزيد من الثقة في عملية التدقيق وتخفض مجال الشك المهني، بصفتها ميثاق موحد يعمل به جميع المهنيين، ووسيلة لتقييم هذا الأداء ؛

– تساهم في تلبية متطلبات الجهات التنظيمية المحلية والدولية، مما يساعد الشركات على الامتثال للقوانين والمعايير المهنية،

– إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يلزم الاعتماد على هذه المعايير في ممارسة مهام التدقيق، باعتبارها تغطي كافة الجوانب المهنية والحل الأنسب لتوسع النشاط الاقتصادي عبر الحدود.

تشكل هذه الأهمية قوة المعايير، مما يعزز الثقة في الأسواق العالمية ويدعم الالتزام بالقوانين والممارسات المهنية الموحدة عبر الدول.

2. الأهداف:

فالتحديث المستمر لمعايير التدقيق الدولية يجعلها ملاءمة للظروف الراهنة وما يجري في العالم من تطورات ومناسبة لكل الدول، كما يدفع بهذه المعايير لتحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:[1]و[2]

– تعمل على رفع مستوى الأداء المهني وتطويره، من خلال احتوائها على نموذج عمل مهني ودقيق يتمتع بالاستقلالية ويحدد المواصفات الواجب توافرها في ممارسي المهنة، فتنتج عمليات تدقيق ذات جودة عالية وخالية من الأخطاء والإغفالات في التقارير المالية؛

– تسعى الى توحيد الممارسات المهنية، سواء في مرحلة اعداد القوائم المالية بضرورة الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية، أو مرحلة التصديق بتطبيق معايير التدقيق الدولية، وهو ما يمنح سهولة اجراء المقارنات في أكثر من دولة؛

[1] (أمين السيد أ.، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، 1998، الصفحات 32-33)
[2] (سفاحلو، 2017/2016، صفحة 59)

– معالجة مشكل إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات، وجعلها ذات مصداقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي؛

– قيام اللجنة الدولية المكلفة بتطوير المهنة بوضع المعايير وتحديثها بشكل مستمر، يجعلها تتصف بالمرونة وقادرة على مواكبة الحاجة الملزمة لتغيرات أسواق رأس المال والمتعاملين الاقتصاديين؛

– إن وجود معايير التدقيق والمحاسبة الدولية جنبا إلى جنب والالتزام بقواعد الإفصاح التي تنص عليها، سواء في الدول النامية أو الكبرى يوفر للقوائم المالية الخاصة بالشركات الناشطة في هذه الدول درجة عالية من الموثوقية، مما يزيد من درجة الاطمئنان والتعاملات فيما بينها؛

– يؤدي تطبيق هذه المعايير إلى توفير الوقت والجهد والتكاليف للدول النامية التي تسعى إلى إنشاء معاييرها المحلية؛

– تسهل جذب الاستثمارات من خلال توفير تقارير مالية موثوقة وشفافة، يعتمد عليها في اتخاذ قرارات استثمارية صائبة من قبل المتعاملون الأجانب أو المحليون؛

– تدويل مهنة المحاسبة والتدقيق وتحويلها للعالمية.

فالمعايير تصبو إلى توحيد ممارسات التدقيق عبر الأقاليم، وتعزيز جودة العمليات التدقيقية، وضمان الالتزام بالمبادئ المهنية، مما يدعم الشفافية والثقة في التقارير المالية.

المطلب الثاني: البعد التطبيقي لمعايير التدقيق الدولية

تمثل معايير التدقيق الدولية أداة محورية لتوحيد الممارسات المهنية عالميا، غير أن تبنيها يفرض تحديات تتطلب تكييفا وطنيا مدروسا، ويستعرض هذا المطلب مسارات التطبيق، وأبرز فرص التكامل، والمزايا والانتقادات المحيطة بها، في سياق السعي لتحقيق توافق فعّال وشامل؛ وهو ما نوجزه كالتالي:

أولا: طرق تبني معايير التدقيق الدولية

سعت العديد من الدول، مثل الولايات المتحدة وفرنسا ومصر، إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية بعد إصلاحات في مجال المهنة، وكان الهدف توحيد الممارسات على المستوى الدولي؛ لذا تسعى المنظمات المهنية لوضع إرشادات موحدة لعملية التدقيق، ولكن تختلف طرق التبني من دولة لأخرى حيث تبنت بعض الدول المعايير الدولية بالكامل، بينما استخدمتها دول أخرى لتطوير معايير وطنية، ووفقا لتقارير [1] IAASB،

[1] (IAASB، تقرير عام لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي 2022-2023: تحقيق التوازن بين الفعالية والالتزام بالمواعيد في وضع معايير التدقيق والتأكيد، 2024)

تبنت حوالي 130 دولة معايير التدقيق الدولية أو أجزاء منها في تقاريرها المالية، ويمكن أن نستعرض هذه الطرق كالتالي:[1]

1. التبني الكامل للمعايير:

في هذا المنهج تعتمد الدول النص الأصلي لمعايير التدقيق الدولية كما هو دون أي تعديل، بعض الدول تتبنى المعايير الدولية بالكامل مع إضافة متطلبات تشريعية أو وطنية، وذلك في غياب جهات مختصة لوضع المعايير؛ ويطبق هذا الأسلوب غالبا في الدول النامية التي تسعى لدخول الأسواق العالمية، مثل المملكة المتحدة والمملكة العربية السعودية اللتان اعتمدتا المعايير الدولية دون تعديلات كبيرة.

2. تطوير المعايير الوطنية استنادا للمعايير الدولية في ظل عدم وجود اختلافات هامة:

الدول التي لا تعتمد المعايير الدولية للتدقيق بشكل كامل تقوم بمراجعة دقيقة لها، لمقارنتها بالمعايير المحلية وتحديد أي اختلافات؛ وفي حال عدم وجود اختلافات هامة يتم إضافة ملاحظة في نهاية معاييرها الوطنية تشير إلى التزامها بالمعايير الدولية لأغراض وطنية، مما يعفي من الحاجة لإجراءات تدقيق إضافية عند إعداد تقرير يفيد بأن التدقيق تم وفقا للمعايير الدولية.

3. تطوير المعايير الوطنية استنادا للمعايير الدولية في ظل وجود اختلافات هامة:

في حال وجود اختلافات بين المعايير الوطنية والدولية، تضاف ملاحظات توضح الفروقات مع تفسيرها، والتي تهدف إلى تنبيه المدقق للاعتبارات الواجب اتباعها عند إعداد تقريره؛ ويلزم المدقق بتنفيذ الإجراءات الإضافية المطلوبة في المعيار الدولي إذا كانت غير موجودة في المعيار الوطني كضمان الالتزام بالمعايير الدولية.

4. أساليب أخرى:

تتلخص هذه الأساليب في عدة طرق تختارها الدول لتكييف أو تطوير معاييرها الوطنية استنادا إلى المعايير الدولية بما يتناسب مع الخصوصيات المحلية، وذلك لتحقيق التوازن بين الالتزام الدولي والاحتياجات الوطنية؛ ونذكر منها:[2] و[3]

1.4. التبني الجزئي: أي تطبيق بعض معايير التدقيق الدولية مع الاحتفاظ ببعض المعايير الوطنية؛ مثل ما عملت به كندا.

[1] (بن حواس و بنية، 2016، الصفحات 99-100)
[2] (سفاحلو، 2017/2016، الصفحات 227-229)
[3] (حولي و حمانة، 2021، الصفحات 78-80)

2.4. التبني التدريجي: اعتماد المعايير الدولية على مراحل وفق خطة زمنية محددة؛ وهو ما انتهجته الهند.

3.4. التبني التكييفي: تعديل المعايير الدولية لتتناسب مع السياق الوطني مع الحفاظ على جوهرها؛ استعملته الجزائر.

4.4. الإحلال التدريجي: استبدال المعايير الوطنية بمعايير دولية تدريجيا؛ مثل ما حدث بألمانيا.

5.4. التطبيق التطوعي: السماح للمدققين بتبني المعايير الدولية بشكل اختياري دون إلزام قانوني؛ وهو ما تعمل به الولايات المتحدة الأمريكية.

تضفي هذه الأساليب تنوعا يعكس احتياجات الدول المختلفة، سواء بالتبني الكامل أو التكييف مع السياقات الوطنية، مما يعزز توحيد الممارسات الدولية مع مراعاة الخصوصيات المحلية، وتسهيل الاستثمارات العابرة للقارات.

ثانيا: الارتباطات الأساسية لمعايير التدقيق الدولية

تتصل معايير التدقيق الدولية بعدة ارتباطات مثل، مسؤولية المدقق في تقديم تقييم مستقل وموضوعي، إجراءات التدقيق لضمان تنفيذ عملية تدقيق فعّالة، ومعايير المحاسبة لضمان تكامل التقارير المالية ودقتها وفقا لهذه المعايير؛ وفيما يلي وصف موجز لهذه الارتباطات:

1. بمسؤولية مدقق الحسابات:

تسعى هذه المعايير إلى دعم مراكز القرار عبر تقديم تقييمات موضوعية واقتراحات لتحسين الأداء، مع تحديد مسؤوليات المدقق ومتطلبات المراجعة من التخطيط إلى التقارير، يهدف ذلك إلى ضمان دقة التقارير المالية ونزاهة عملية التدقيق مع الالتزام بالأخلاقيات المهنية والتشريعات المحلية، حيث أنها:[1] و[2]

– توفر إطارا موحدا لعملية التدقيق يساعد المدققين على ضمان أن المعلومات المالية تمثل بدقة الوضع المالي للشركة؛

– تفرض مبادئ وإجراءات ضرورية للمدققين تشمل خطوات التخطيط والتنفيذ والإبلاغ، مع توجيهات واضحة حول جمع الأدلة والتقييم؛

– تشدد على الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية مثل الاستقلالية والنزاهة والتشكك المهني، مما يعزز الموثوقية؛

– تسمح بتطبيقها جنبا إلى جنب مع المتطلبات الوطنية الأكثر تشددا، ما يسهم في تحقيق الامتثال القانوني

[1] (بوتين، 2005، الصفحات 9-10)

[2] (القليطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، 2014-2015، صفحة 18)

وتنظيم العمل وفقا للتشريعات المحلية؛

– تساعد على توحيد جودة تقارير التدقيق عالميا، مما يسهل على المستثمرين وأصحاب المصلحة فهم ومقارنة البيانات المالية عبر مختلف البلدان؛

– تشجع على جمع أدلة كافية للوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية؛

– تطلب من المدققين تقديم تقارير واضحة وشاملة تعبر عن مدى دقة وعدالة القوائم المالية، مما يزيد من شفافية المعلومات المالية.

2. بإجراءات التدقيق:

تشكل معايير وإجراءات التدقيق أساسا متكاملا، إذ تمثل معايير التدقيق الدولية مقاييس الجودة العامة التي يجب على المدقق الالتزام بها لتحقيق الأهداف بدقة ونزاهة، وهي ثابتة نسبيا؛ في حين تشير الإجراءات إلى الخطوات العملية المحددة التي يقوم بها المدقق لضمان دقة التنفيذ وفحص النشاطات، وهي متغيرة حسب متطلبات كل عملية تدقيق؛ ويكمن التكامل بينهما في التالي:[1] و[2]

– الإجراءات تستخدم لتحقيق أهداف معايير التدقيق وتوجه العمل نحو ذلك، حيث تدرج في برنامج المراجعة لضمان شمولية الفحص؛

– معايير التدقيق تضمن توحيد الجودة والالتزام بأخلاقيات المهنة، بينما الإجراءات تتكيف وفق طبيعة كل عملية؛

– تلتزم مكاتب التدقيق المستقلة بالمعايير لضمان جودة العمليات وتطبيق إجراءات رقابية ثابتة، إذ يعتبر عدم الالتزام بها إخلالا بالمعايير المهنية المعترف بها؛

– المعايير توفر نموذجا ثابتا للحكم على جودة العمل، وتغيرها يحدث فقط عبر تحديثات رسمية من الجهات المعنية لضمان استمرارية الالتزام بمعايير موحدة وثابتة دوليا.

3. بمعايير المحاسبة الدولية:

تلعب المحاسبة والتدقيق دورا حيويا في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية للشركات، حيث تقدم المحاسبة معلومات مالية دقيقة في حين يضمن التدقيق صحة ودقة هذه المعلومات، مما يمكن المستخدمين من اتخاذ قرارات مالية واعية، ويتجلى هذا الترابط من خلال معاييرهما، لا سيما مع تزايد أهمية

[1] (أمين السيد أ.، فلسفة المراجعة، 2008-2009، صفحة 199)
[2] (أمين السيد أ.، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 2006، الصفحات 65-66)

التوحيد الدولي في بيئة الأعمال المتنوعة، وهو ما نوضحه في هذه الجدول:

جدول رقم 06: علاقة معايير المحاسبة الدولية بمعايير التدقيق الدولية

عناصر الترابط	معايير المحاسبة الدولية	معايير التدقيق الدولية
التشريعات والتنظيم: تحت مظلة الاتحاد الدولي للمحاسبين	– تصدر عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB).	– تصدر عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيدات (IAASB).
التكامل في التطبيق:	– توفر أساس إعداد القوائم المالية.	– تضع أسس وإجراءات تدقيق هذه القوائم لضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية.
التعامل مع الأخطاء والتقديرات:	– تنظم الإفصاح عن التقديرات المالية	– تتولى مراجعة هذه التقديرات للتأكد من صحتها.
التكامل في الأهداف:	– تقدم إطار مالي يعكس الوضع المالي للمؤسسات بدقة.	– تركز على تدقيق هذه التقارير للتأكد من إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.
الشفافية والموثوقية:	– تشجع على الشفافية في مصلحة متخذي القرار.	– تضمن موثوقية هذه التقارير بعد التدقيق.
إطار مفاهيمي مشترك: نذكر منها:	– يعتمد كلاهما على مبادئ أساسية مثل الاستمرارية والإفصاح لضمان توافق التقارير.	
استمرارية النشاط:	1: الإفصاح عن القوائم المالية.	570 : استمرارية المؤسسة.
قابلية المقارنة:	1: الإفصاح عن القوائم المالية.	710: المعلومات المقارنة.
تقييم ملاءمة التقديرات:	8: التغيرات في السياسات المحاسبية.	540: تدقيق التقديرات المحاسبية.
الإبلاغ عن الأحداث المؤثرة بعد تاريخ التقرير:	10: الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية.	560: الأحداث اللاحقة.
شفافية المعاملات مع الأطراف ذات الصلة:	24: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة.	550: الأطراف ذات العلاقة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (بهلولي، 2017/2016، الصفحات 33-36)، و (حولي و حمانة، 2021، الصفحات 74-76).

تتجلى هذه العلاقة التكاملية في تحديد مسؤوليات المدقق بدءا من التخطيط وحتى إصدار التقارير، تنظيم إجراءات التدقيق بما يتوافق مع الأخلاقيات المهنية، وتنسيق العمل المالي من خلال المعالجة المحاسبية وتدقيقها، مما يسهم في تعزيز نزاهة وكفاءة العملية التدقيقية.

ثالثا: أهمية التكامل والتكييف بين معايير التدقيق الدولية والمحلية

تعد الاختلافات الاقتصادية والقانونية بين الدول سببا كافيا لتحقيق التكامل بين المعايير الدولية والمحلية والتكييف الوطني، ناهيك عن الدوافع الأخرى كتزايد العولمة الاقتصادية وتوسع الأنشطة التجارية الدولية،

لذا تتمحور أهمية هذا التكامل في هذه النقاط:[1]

1. أهمية المعايير الدولية كإطار عام:

فهي توفر إطارا مهنيا موحدا مما يدعم انسجام الممارسات المحاسبية، ويعزز قدرة الشركات على العمل في بيئات متعددة وتحقيق مستوى عالي من الشفافية، ويُسهم في تسهيل عمليات المراجعة عبر الحدود ويعزز الثقة لدى المستثمرين الدوليين.

2. الاحتياجات المحلية والتكييف الوطني:

إن اختلاف الأنظمة القانونية والاقتصادية بين البلدان يجعل بعض متطلبات المعايير الدولية غير مناسبة لبعض البيئات المحلية، لذا فإن نهج التكييف الوطني يتيح إمكانية إدخال تعديلات تناسب السياق المحلي، مما يعزز قبول المعايير دولياً ويحقق توافقاً مع التشريعات الوطنية.

3. تحقيق المرونة من خلال التوازن بين المعايير الدولية والمحلية:

تعتبر المرونة في التطبيق من أهم مزايا المعايير المحلية، إذ تتيح معالجة العقبات المحلية بشكل أدق مقارنة بالمعايير الدولية، لذا فإن التوافق في الممارسات يسهم في خلق توازن بين التنوع المطلوب محليا والانسجام مع المتطلبات الدولية ويقلل التناقضات ويعزز الشفافية.

4. تعزيز فعالية تطبيق المعايير من خلال التنسيق المحلي:

تتصف المعايير والتشريعات المحلية بالإلزامية، وهو م يجعلها ذات قوة تنظيمية ويسمح لها باستجابة سريعة للتغيرات المحلية، فاستغلال هذه الصفة في التنسيق المحلي يمكن من تقليص التفاوت مع المعايير الدولية من خلال استحداث تعديلات تناسب الاحتياجات الوطنية.

5. التكيف مع تطورات الأسواق الناشئة:

يتسم تطبيق المعايير المحلية بالمرونة في مواكبة التطورات الاقتصادية في البلدان النامية التي تفتقر أسواقها لبعض الأطر اللازمة لتطبيق المعايير الدولية بشكل كامل، وهو ما يجعل تكييف المعايير محليا ضرورة ملحة لتطبيق فعال.

6. الحفاظ على الطابع الوطني والمهنية في المعايير:

يعمل التوافق في الممارسات بين المعايير المحلية والدولية على تلبية الاحتياجات المهنية الخاصة

[1] (لقليطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، 2014-2015، الصفحات 27-29)

بالبلد، يعزز من الطابع الوطني لعمليات التدقيق، ويقلل من حدة الشعور بأن المعايير الدولية موجّهة بشكل رئيسي لخدمة الاقتصادات المتقدمة.

لذا فإن التكامل بين المعايير الدولية والمحلية، مع مراعاة التكييف الوطني، يعد خطوة استراتيجية لتعزيز فعالية التدقيق وتحقيق الأهداف المرجوة، مما يلبي احتياجات الشركات المحلية والدولية، ويعطي توازنا فعالا في مواجهة تحديات تطبيق هذه المعايير على المستوى العالمي.

رابعا: المزايا والانتقادات الموجهة لتبني معايير التدقيق الدولية

يحمل تطبيق معايير التدقيق الدولية مزايا عدة، كما يعتبر خطوة مهمة لتعزيز جودة وشفافية التقارير المالية، لما تقدمه من توحيد للممارسات وتحسين الثقة الدولية، ومع ذلك فإنه يواجه بعض الانتقادات المتعلقة بمدى ملاءمتها للسياقات الوطنية والتكاليف المرتبطة بتطبيقها.

1. المزايا:

إن العمل بهذه المعايير يحقق مجموعة من المزايا والفوائد للمدقق بشكل خاص وللجهات المستفيدة بشكل عام نذكر منها:[1] و[2]

– تشكل إطارا عاما لمهنة المراجعة والمحاسبة، وتعتبر مرجعا للمدققين وتقلل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية لمهنة التدقيق في الظروف المتشابهة، وتوفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية؛

– تعطي أكثر فعالية ومصداقية لعملية إعداد وتدقيق البيانات المالية والتي تعد ضرورية في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة (التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير) خاصة في حالة الشركات المتعددة الجنسية؛

– إضفاء المصداقية على عمل المدقق الخارجي بشأن القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها، كما يعطي مستخدمي هذه التقارير الموجودين في الداخل أو بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، وتؤكد لهم صحة وسلامة تطبيق البنود والمعايير المحاسبية للبيانات المالية ومصداقية القوائم المالية؛

– إن التكامل بين معايير التدقيق والمحاسبة الدولية يمكن من توحيد أسلوب معالجة وعرض القوائم المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات ويوفر لها ميزة القبول على المستوى الدولي، كما يساعد القراء

[1] (نور و الجاوي، بدون سنة نشر، صفحة 8)
[2] (عزيزة، بدون سنة نشر، الصفحات 174-175)

والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية؛

– وجودها يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية، ويدفع المنشآت المحلية بقوة إلى الأسواق العالمية؛

– قيام اللجنة الدولية المكلفة بإصدار المعايير بتحديثها بشكل مستمر، يؤدي إلى مواكبة هذه المعايير لما يجري في العالم من تطورات اقتصادية واجتماعية؛

– تتيح للبلدان النامية أن تنتج معايير محلية للتدقيق، وتوفر الوقت والجهد والتكاليف الزائدة عنها وتكون ذات فائدة لها. وتمكن هذه الدول من معرفة الإجراءات والطرق التي تعمل في ظلها الشركات متعددة الجنسيات وفروعها وسهولة التعامل معها.

يتبين لنا بأن مميزات استخدام معايير التدقيق الدولية باعتبارها معايير محلية تفوق المساوئ التي قد تصاحب استخدامها.

2. الانتقادات:

رغم هذه المزايا المذكورة سابقا، ورغم أن صياغة هذه المعايير تمر بعملية معالجة وفحص دقيق والاستعانة بأعلى درجات الخبرة العالمية في مجال المحاسبة والمراجعة، إلا أنها تواجه بعض الانتقادات المحتملة يمكن تلخيصها في النقاط التالية:[1] و[2]

– بعض النقاد يعتبرون أن معايير التدقيق الدولية قد تكون مفرطة في بعض الأحيان، مما يزيد من عبء العمل على المدققين دون تقديم قيمة مضافة ملموسة؛

– كما يرى البعض الأخر، أن عملية وضعها عبارة عن حركة تكتيكية تصب في مصلحة الدول الكبرى وشركات محاسبية دولية لتوسيع أسواقها؛

– تنفيذ معايير التدقيق الدولية يتطلب استثمارات كبيرة في التدريب والتطوير، وقد يكون مكلفًا للشركات الصغيرة والمتوسطة؛

– بعض المعايير تعتبر معقدة وتتطلب فهما عميقا ومعرفة متقدمة، مما قد يجعل تطبيقها صعبا بالنسبة لبعض المدققين والشركات؛

– قد لا تكون بعض المعايير متوافقة تماما مع القوانين واللوائح المحلية في بعض الدول، مما يتطلب

[1] (لقليطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، 2014-2015، الصفحات 32-33)

[2] (مازون م.، 2011/2010، صفحة 79)

تعديلات وتكييفات محلية؛

– الانتقال من معايير محلية إلى معايير دولية يمكن أن يكون تحديا كبيرا ويتطلب فترة تكيف طويلة، بالإضافة إلى مقاومة التغيير من بعض الجهات؛

– في بعض الحالات، قد تكون المعايير غامضة أو مفتوحة لتفسيرات متعددة، مما قد يؤدي إلى تفاوت في كيفية تطبيقها؛

– في الأسواق التي لا تتبنى المعايير الدولية بشكل كامل، قد تكون معايير التدقيق الدولية ذات تأثير محدود على جودة التقارير المالية؛

– الحاجة إلى متابعة التحديثات المستمرة للمعايير يمكن أن تكون مرهقة وتتطلب جهودا مستمرة من المدققين والشركات للبقاء على استطلاع دائم؛

– تتطلب العديد من المعايير استخدام الحكم الشخصي، مما قد يؤدي إلى تفاوت في التقييمات والقرارات بين مدقق وأخر؛

– بعض الدول ترى أن المعايير الدولية لا تأخذ بعين الاعتبار الثقافات والممارسات المحلية بشكل كاف، مما قد يؤدي إلى تعارض بين التقاليد المحلية والمتطلبات الدولية.

رغم الفوائد العديدة لتبني المعايير الدولية في تعزيز الشفافية والتوحيد، تظل الانتقادات قائمة بشأن تحديات التطبيق واختلاف السياقات الوطنية، مما يستدعي توازنا بين الالتزام الدولي والاعتبارات المحلية.

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي لمعايير التدقيق الدولية

يعد ذلك أساسا لفهم بنيتها المنهجية، من حيث الإطار العام الذي تنطلق منه، والنطاق والصلاحية التي تطبق في ظلها، بالإضافة إلى آلية إصدارها ومكونات النسخة المعتمدة في أحدث إصداراتها. ويسهم هذا التنظيم في ضمان الاتساق والوضوح عند تبني المعايير وتطبيقها عالميا؛ وفيما يلي استعراض لهذه المقومات:

أولا: الهيكل العام

يحدد هذا الإطار المبادئ التي تقوم عليها معايير التدقيق الدولية، والتي تهدف إلى توحيد قواعد التدقيق على المستوى الدولي، كما يوضح الأسس التي تدعم استقلالية المراجع، وموضوعية عمله، والتزامات الجودة التي تحكم الإجراءات المتبعة؛ لذا تستند أية معايير تدقيق بصفة عامة على ثلاث محاور رئيسية:[1]

[1] (ألفين و لوبك، 2005، صفحة 42)

* **المعايير العامة:** تتعلق بالمؤهلات العلمية والمهنية للمراجع، واستقلاليته، والعناية المهنية، وهي متطلبات أساسية قبل الاتفاق على بدء أي عملية مراجعة.

* **معايير العمل الميداني:** تشمل التخطيط والإشراف أثناء عملية المراجعة، مع الحصول على أدلة كافية لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

* **معايير إعداد التقرير:** ترتبط بشكل ومضمون التقرير ومسؤولية المراجع عنه لضمان مراجعة القوائم وفقًا لمعايير مقبولة.

تشكل هذه المحاور الأساس الأولي والإطار العام لمعايير التدقيق الدولية، والتي تم بلورتها في باقة المعايير الدولية المرقمة بين (100-999) ضمن عمليات التدقيق والمراجعة "للمعلومات المالية التاريخية"* والإطار الدولي لعمليات التأكيد، وهي مقسمة إلى ست مجموعات حسب الإصدارات الأخيرة، تضم كل واحدة منها المعايير التي تغطي نفس المجال:[1]

1. **المجموعة الأولى (200-299):** المبادئ العامة والمسؤوليات؛
2. **المجموعة الثانية (300-499):** تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقدرة؛
3. **المجموعة الثالثة (500-599):** أدلة التدقيق؛
4. **المجموعة الرابعة (600-699):** استخدام عمل الآخرين؛
5. **المجموعة الخامسة (700-799):** استنتاجات التدقيق والتقارير؛
6. **المجموعة السادسة (800-899):** المجالات المتخصصة.

يحقق هذا الإطار التكامل بين الالتزام بالقوانين المحلية والدولية، مما يعزز الثقة في التقارير المالية عبر معايير قابلة للتطبيق العالمي؛ والتي سنتناول تفاصيلها في المبحث الموالي.

ثانيا: النطاق والصلاحية

جاء نطاق وصلاحية هذه المعايير ليحدد مواطن تطبيقها ويضمن توحيد عمليات التدقيق على الصعيد الأممي، حيث تعنى بضبط الإجراءات المهنية التي يجب اتباعها في تدقيق البيانات المالية، مع مراعاة القوانين المحلية وظروف البيئة المهنية في كل دولة.

* يعرف المعيار الدولي للتدقيق (200) "المعلومات المالية التاريخية" بأنها بيانات مالية متعلقة بمؤسسة معينة، مستمدة من نظامها المحاسبي، تعكس أحداثا أو أوضاعا اقتصادية من فترات ماضية.

[1] (IAASB, 2023-2024)

1. النطاق:

يشمل نطاق هذه المعايير جميع الجوانب التي يتم تطبيقها والعمل بها في سياق عملية التدقيق وكذا الخدمات ذات الصلة بدرجات متفاوتة من التأكيد، والتي تساهم في تحقيق متطلبات التدقيق الدولي والحوكمة الفعالة؛ وتشمل هذه الخدمات ما يلي:[1] و[2]

1.1. التدقيق: تهدف إلى تقديم المدقق لتأكيد إيجابي وليس مطلقا بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية، مما يعزز الموثوقية.

2.1. الخدمات ذات الصلة: وهي تتمثل في:

أ- الفحص المحدود: يقدم المراجع تأكيدًا متوسطا، فيعطي تقريره تأكيدا سلبيًا عن مزاعم الإدارة بعدم وجود تحريفات مادية، عبر إجراءات تحليلية واستفسارات.

ب- الإجراءات المتفق عليها: تركز على تنفيذ إجراءات متفق عليها مع الأطراف المعنية دون تقديم مستوى من التأكيد، لذا يوفر التقرير الحقائق المكتشفة من الإجراءات فقط.

ج- إعداد بيانات مالية: تشمل تجميع وتلخيص المعلومات المالية وتقديمها في تقرير دون تقديم أي مستوى من التأكيد، ويعتمد فيها المراجع على خبرته المحاسبية، ويكون ارتباط المدقق بهذه البيانات إلا عن طريق ارفاق تقرير أو الموافقة على استخدام اسمه فقط.

2. الصلاحية:

أوضحت مقدمة معايير التدقيق الدولية والخدمات التابعة الصلاحية المرفقة بها وحدود تطبيقها في مختلف السياقات المهنية وفقا لما يلي:[3] و[4]

- تطبق معايير التدقيق الدولية على مراجعة البيانات المالية، كما يمكن تعديلها لتشمل مراجعة المعلومات الأخرى والخدمات التابعة عند الحاجة؛

- تهدف المعايير إلى توحيد الممارسات المهنية عالميا، مع مراعاة الاختلافات في الأنظمة المحلية، سواء كانت قوانين أو توجيهات من الهيئات التنظيمية والمهنية في كل دولة؛

- يتم استخدام معايير التدقيق الدولية عند توافقها مع الأنظمة المحلية، مما يضمن التقيد التلقائي بمعايير

[1] (أمين السيد أ.، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها(باللغتين العربية والإنجليزية)، 2003-2004، الصفحات 143-152)
[2] (حماد، موسوعة معاييرالمراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية - الجزء الأول-، 2004، الصفحات 128-133)
[3] (لقليطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، 2014-2015، الصفحات 24-25)
[4] (مزياني، 2021، صفحة 44)

التدقيق الدولية في هذه الحالات؛

– يجب على المراجعين الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية، مع الرجوع إلى المواد التوضيحية لضمان الفهم الكامل؛

– يسمح للمراجع في حالات استثنائية بالانحراف عن المعايير إذا كان ذلك يحقق أهداف التدقيق بفاعلية أكبر، مع ضرورة تبرير هذا الانحراف؛

– تطبق معايير التدقيق الدولية على الأمور الجوهرية فقط، ويتم توضيح أي قيود على تطبيق معيار معين في فقراته التمهيدية؛

– عند تعارض الأنظمة المحلية مع المعايير الدولية، تلتزم المنظمات الأعضاء في اتحاد المحاسبين الدولي باتباع المعايير الدولية بما يتفق مع متطلبات العضوية ويسهم في تحقيق الانسجام المهني العالمي.

أعطى هذا النطاق والصلاحية مرونة وشمولية لمعايير التدقيق الدولية، جعلها تتماشى مع تنوع القطاعات والبيئات المهنية، وتعزز كفاءة واستمرارية المهنة دوليا.

ثالثا: منهجية الإصدار

لإصدار معيار تدقيق دولي يتطلب مراعاة عدة اعتبارات، بنية تنظيمية مناسبة، واتباع خطوات منسقة تأخذ في الاعتبار التوجهات العالمية والاحتياجات المهنية؛ حيث نبين ذلك كما يلي:

1. الاعتبارات:

عند إصدار معايير التدقيق الدولية، تمت مراعاة مجموعة من الاعتبارات لضمان فعاليتها وتحقيق القبول العام، إذ تتمثل في:[1]

– حقيقة اختلاف معايير التدقيق بين الدول، لذا تم وضع معايير دولية تسعى إلى تحقيق القبول العام دوليا؛

– تم توجيه المعايير الدولية بالأساس لتدقيق القوائم المالية، مع إمكانية مواءمتها لتطبيقها على خدمات مهنية أخرى، مثل فحص القوائم ربع السنوية؛

– اتسامها بالشمولية والمرونة، بتضمنها لمبادئ وإجراءات أساسية وإرشادات تُسهّل فهمها وتطبيقها؛

– تم سياقتها ليتلاءم تطبيقها مع كافة عمليات المراجعة، ويسمح بالاستثناء في التنفيذ عند الضرورة، بشرط تبرير ذلك بوضوح؛

– القيام بإصدار إرشادات عملية من قبل لجنة المراجعة الدولية مكملة لدعم تطبيق المعايير.

[1] (بشيري و بن صوشة، 2023، الصفحات 91-92)

تم وضع هذه المعايير بغية تحقيق الاتساق الدولي، وبمراعاة الاختلافات الوطنية والمرونة في التطبيق، لذا تظل هذه المعايير أداة أساسية لتعزيز ثقة المستخدمين في التقارير المالية.

2. الخطوات:

إصدار معايير التدقيق الدولية عملية شاملة تضمن تحقيق الاتساق والجودة في عمليات التدقيق، إذ أنها تستند إلى دراسات متعمقة ومشاورات واسعة النطاق مع الجهات المهنية، كما يلزم وضع هذه المعايير انتهاج عدة خطوات نوضحها في هذا البيان:

جدول رقم 07: الخطوات المتبعة في إصدار معايير التدقيق الدولية

الخطوات	الإجراءات
اختيار الموضوعات للدراسة	– تشكل لجنة فرعية لتحديد الموضوعات التي تتطلب دراسة تفصيلية؛ – تفوض اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار.
الدراسة وإعداد المسودة	– تراجع اللجنة الفرعية الدراسات ذات الصلة والمعايير المماثلة في الدول الأعضاء؛ – تستند إلى توصيات المنظمات الإقليمية والدولية لإعداد مسودة معيار أولية.
اعتماد المسودة الأولية	– تناقش لجنة ممارسة المراجعة الدولية المسودة؛ – يتم اعتمادها بموافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الحاضرين، شرط ألا تقل عن تسع أصوات مؤيدة.
توزيع المسودة للتعليق	– ترسل المسودة المعتمدة إلى أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات الدولية ذات الصلة؛ – تمنح الجهات المستلمة وقتا كافيا لإبداء آرائها وتعليقاتها.
تنقيح المسودة النهائية	– تراجع لجنة المراجعة الدولية التعليقات الواردة، وتجري التعديلات المناسبة على المسودة؛ – تعرض المسودة النهائية للتصويت ويتم اعتمادها حسب الأغلبية المقررة.
إصدار المعيار الدولي	– يصدر المعيار النهائي بعد موافقة اللجنة، مع تحديد تاريخ سريانه؛ – تترجم النسخة الإنجليزية إلى لغات أخرى من خلال المنظمات الأعضاء.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (التميمي، 2008، صفحة 34).

تبرز هذه الخطوات الالتزام بضمان الجودة والاتساق في معايير المراجعة الدولية، وتحري الدقة حتى تصبح المعايير إطارا موثوقا لتعزيز الشفافية والمهنية في التقارير المالية على المستوى الأممي.

3. البنية التنظيمية:

يتبع ترتيبا موحدا يهدف إلى ضمان الوضوح والتطبيق العملي، ويشمل هذه العناصر الموضحة في السياق التالي:

جدول رقم 08: عناصر البنية التنظيمية لمعايير التدقيق الدولية

البنود	التوضيح
المقدمة	توضح الهدف العام للمعيار، غرض ونطاق تطبيقه، وتحدد المسؤوليات في ذات السياق.
الأهداف	تصف النتائج التي يتوقع تحقيقها عند تطبيق المعيار.
التعريفات	تقدم مصطلحات محددة لضمان فهم موحد للمعيار.
المتطلبات	تشمل الإجراءات والخطوات الإلزامية التي يجب على المدقق اتباعها، ومكتوبة بصيغة واضحة ومحددة، وهي تدعم الأهداف المحددة.
التطبيق والإرشادات الأخرى	توضع على شكل فقرات توضيحية، تفسر المتطلبات وتوضح كيفية تطبيقها في السياقات المختلفة، كما تقدم أمثلة عملية وحلول للتحديات المحتملة.
الملاحق	إن وجدت فهي تحتوي على تفاصيل إضافية، مثل نماذج أو جداول داعمة توضع في آخر المعيار.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (مزياني، 2021، صفحة 53).

هذا الهيكل يهدف إلى تحقيق الاتساق بين جميع المعايير وتسهيل فهمها وتطبيقها من قبل المدققين في جميع أنحاء المعمورة.

رابعا: نسخة معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

شهدت معايير التدقيق الدولية التي يصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين تطورات مستمرة منذ تأسيسه في 1977، تم تصميم هذه المعايير لتلبية احتياجات المهنة في بيئة عالمية متغيرة؛ تم تقسيم هذه المعايير على مراحل عملية التدقيق، مما يسهل تطبيقها عمليا، إذ تتراوح أرقامها من 100 إلى 999، حيث يشير كل رقم إلى موقع المعيار ضمن خطوات عملية المراجعة، ولذا يتميز هذا التبويب بأهمية كبيرة بحيث:

- يتيح للمدققين استخداماً سهلاً لاستهداف المعايير ذات الصلة بالمرحلة التي يعملون عليها؛
- يوفر منهجية موحدة تعزز التسلسل المنطقي لعملية التدقيق وتحسين جودة التنفيذ؛
- يتمتع بمرونة التطبيق والتكيف مع مختلف بيئات العمل المحلية والدولية.

والجدير بالذكر أن هذه المعايير خضعت للعديد من التعديلات والإضافات منذ إصدارها الأول، لتتماشى مع المتطلبات المستجدة؛ ويجدر بنا أن نسلط الضوء على أخر إصدار كما موضح في هذا البيان:

جدول رقم 09: النسخة الأخيرة الصادرة لمعايير التدقيق الدولية

المجموعة الأولى (200-299): المبادئ العامة والمسؤوليات	**530**	العينات في التدقيق
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة

200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية	550	الأطراف ذات العلاقة
		560	الأحداث اللاحقة
210	الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق	570	استمرارية الاستغلال
220	إدارة الجودة لتدقيق القوائم المالية	580	الإفادات المكتوبة
230	توثيق أعمال التدقيق	**المجموعة الرابعة (600-699): استخدام عمل الآخرين**	
240	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية	600	اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي المكونات)
250	مراعاة القوانين واللوائح عند تدقيق القوائم المالية	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
260	التواصل مع المكلفين بالحوكمة	620	استخدام عمل خبير المدقق
265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	**المجموعة الخامسة (700-799): استنتاجات التدقيق والتقارير**	
المجموعة الثانية (300-499): تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقدرة		700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
		701	الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية		
315	تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري	705	التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل
320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق	706	فقرات لفت الانتباه، وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المدقق المستقل
330	استجابات المدقق للمخاطر المقدرة		
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بكيان يستخدم منظمة خدمية	710	المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
450	تقييم التحريفات المكتشفة أثناء التدقيق	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى
المجموعة الثالثة (500-599): أدلة التدقيق		**المجموعة السادسة (800-899): المجالات المتخصصة**	
500	أدلة التدقيق	800	اعتبارات خاصة– عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأغراض الخاصة
501	أدلة التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة		
505	التأكيدات الخارجية	805	اعتبارات خاصة– عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية
510	ارتباطات التدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية		
520	الإجراءات التحليلية	810	الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الموجزة

المصدر: إصدارات (IAASB, 2023-2024)، و (S O C P A، 2023).

صنفت معايير التدقيق الدولية في ست مجموعات متسلسلة، مما يسهل استخدامها كإطار عملي منظم يعزز الموضوعية ويوحد إجراءات التدقيق الدولي؛ هذا التصنيف يدعم الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، مما يجعله أداة أساسية لضمان جودة واتساق عمليات التدقيق عبر أرجاء المعمورة.

المطلب الرابع: البنية النظرية لمعايير التدقيق الدولية

التزم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي بتطوير معايير دولية تلقى القبول العام، وتعزز جودة شفافية التدقيق المالي، يعمل المجلس بشكل تعاوني مع واضعي الأنظمة الوطنية لتحقيق التوافق بين المعايير الوطنية والدولية، لذا تعد هذه المعايير الإطار المرجعي الذي يوجه المراجعين نحو تنفيذ عمليات تدقيق فعالة وموثوقة؛ ويمكن تناول مضمونها في ثلاث فئات رئيسية لتسهل فهم أهدافها وتطبيقها، وفيما يلي يتم تقديمها وبشرح مختصر في شكل بطاقة تعريفية على هذا النحو:

أولا: المعايير العامة

يركز قسم معايير التدقيق الدولية الخاص بالمعايير العامة على المتطلبات الأساسية اللازمة لمدققي الحسابات، والتي تعتمد على التأهيل المهني والاستقلالية، وتستوجب توفر المعرفة النظرية والخبرة العملية اللازمة، مع الالتزام بالحياد وبذل العناية المهنية لضمان جودة وأداء موثوق في عمليات التدقيق؛ وهي تشمل المجموعة التالية:

1. مجموعة المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)

تتضمن هذه المجموعة ثمانية معايير تحدد الأهداف العامة للمدقق المستقل وتوجه عملية التدقيق وفق معايير دولية تشمل شروط قبول عمليات التدقيق وتوثيقها، رقابة الجودة، مسؤوليات المراجع في اكتشاف الأخطاء والاحتيال، والالتزام بالقوانين واللوائح، كما تنظم الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وتوجيه الإبلاغ عن أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية للإدارة والحوكمة؛ وجاءت معاييرها حسب الترقيم كما يلي:

1.1. ISA 200 : الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقا للمعايير الدولية

يعتبر هذا المعيار مفتاح معايير التدقيق الدولية والمعرف بنطاقها، إذ أنه يوضح مسؤوليات المدقق المستقل في تقديم رأي حول ما إذا كانت "القوائم المالية"* معدة بشكل عادل وفقا لإطار التقارير المالية المطبق، كما يلح على تقديم "تأكيد معقول"& بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن

* **القوائم المالية:** مجموعة من التقارير المالية التي تعرض الوضع المالي، الأداء، والتدفقات النقدية للمنشأة، وتشمل عادةً الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المرفقة.

& **تأكيد معقول:** مستوى عالٍ من الثقة يمنحه المدقق بناء على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يشير إلى أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، مع وجود بعض القيود الملازمة للتدقيق.

"غش"[∞] أو "خطأ"[ϑ] بالاستناد إلى أدلة كافية وموثوقة؛ وقد جاء بيان ذلك كالتالي:[1]

جدول رقم 10: المسؤوليات الأساسية للمدقق عند إجراء التدقيق وفقا للمعايير الدولية

البيان	الإجراءات
الحصول على تأكيد معقول:	– جمع أدلة كافية لدعم الرأي المهني؛ – تقييم التحريفات المحتملة للتأكد من أنها ليست جوهرية؛ – التأكد من أن القوائم المالية تعرض بإنصاف الميزانية والأداء وفقًا للإطار المطبق.
التوافق مع المعايير المهنية:	– الالتزام بمتطلبات الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، والسرية؛ – تطبيق العناية المهنية أثناء التدقيق.
التخطيط والتنفيذ:	– تصميم إجراءات التدقيق وتنفيذها لمعالجة المخاطر المحددة؛ – ممارسة الشك المهني والحكم المهني لضمان جودة الأدلة.
إعداد التقارير:	– إصدار تقرير واضح يعبر عن رأي المدقق بخصوص القوائم المالية؛ – الالتزام بالمعايير الدولية وتعديل الرأي عند وجود قيود أو تحريفات جوهرية.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مفاهيم المعيار.

لذا فهذا المحتوى يمثل الإطار الأساسي الذي يوجه عمل المدققين المستقلين في تقديم خدمات التدقيق بطريقة احترافية ونزيهة، تحقق الشفافية وتعزز الثقة في التقارير المالية؛ وينوه إلى أن مسؤولية إعداد القوائم المالية وصحتها تتبع للإدارة، بينما يقتصر دور المدقق على فحصها وإبداء الرأي المهني بشأنها.

2.1. ISA 210 : الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق

يعالج محتواه توثيق الاتفاق بين المدقق وإدارة أو المكلفين بالحوكمة للعميل بشأن شروط التدقيق ومسؤوليات كل طرف، من خلال كتاب تعاقد رسمي؛ ويمكن توضح ذلك في هذا البيان: [2]

جدول رقم 11: إطار الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق

البنود		المسؤوليات
الشروط المسبقة للتدقيق:	**إطار التقرير المالي**	– التحقق من أنه مقبول الاستخدام.
	مسؤوليات الإدارة	– إعداد القوائم المالية وفقًا للإطار المطبق؛ – تصميم وتنفيذ رقابة داخلية مناسبة؛ – تزويد المدقق بالمعلومات اللازمة وإتاحة الوصول للأفراد ذوي الصلة.
	مسؤولية المدقق	– تمتعه بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية؛

[∞] **الغش:** تصرف مقصود من قبل الإدارة أو الموظفين يتضمن التلاعب أو التضليل، بهدف تحقيق مكاسب غير مشروعة أو تقديم صورة مضللة للقوائم المالية.

[ϑ] **الخطأ:** تحريف غير مقصود في القوائم المالية ينتج عن السهو أو سوء الفهم أو تطبيق غير صحيح للمعايير المحاسبية.

[1] (IAASB, 2023-2024, pp. 104-121)

[2] (أمين السيد أ.، التطورات الحديثة في المراجعة، 2007، الصفحات 137-162)

		– أن يكون تعيينه ومهمته مطابقة للشروط القانونية، ولا تشوبها أي موانع؛ – الالتزام بالمهمة والقدرة على إتمامها وإعداد التقرير في الوقت المحدد.
توثيق الاتفاق:	**إعداد رسالة التكليف**	– أهداف ونطاق التدقيق؛ – مسؤوليات المدقق والإدارة؛ – الإطار القانوني والمالي المطبق؛ – إمكانية استخدام عمل مهنيين آخرين أو الاتصال بالمراجع السابق؛ – تحديد الأتعاب؛ – مخرجات التقارير المتوقعة؛ – يتم تحديث الاتفاق في حال تغيرت الظروف أو الإدارة.
حالات استثنائية للمهمة:	**رفض**	– قيود جوهرية على العمل؛ – إطار إعداد التقارير غير مقبول.
	تعديل	– يتم بالاتفاق مع العميل بشأن المتطلبات الجديدة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على متطلبات المعيار.

فهذا المعيار يقدم نموذجا استرشاديا لخطاب التكليف، يتم تكييفه وفقا للأنظمة المحلية واحتياجات المؤسسة؛ بما يضمن وضوح الالتزامات بين الأطراف، وتعزيز جودة التدقيق وتقليل مخاطر سوء الفهم.

3.1. ISA 220 : إدارة الجودة لتدقيق القوائم المالية

يبين هذا المعيار مسؤوليات المدقق والمكاتب المحاسبية في ضمان جودة عمليات التدقيق، من خلال إدارة فعالة لفرق العمل وتطبيق سياسات وإجراءات مناسبة لتحقيق أعلى معايير الجودة؛ وقد تم تفسير ذلك في هذا السياق:[1]

جدول رقم 12: التزامات المدقق إزاء الرقابة على جودة عمليات التدقيق

المسؤوليات	الاجراءات
ضمان الجودة:	– وضع سياسات داخلية لضمان ثقافة الجودة في المكتب؛ – تأكيد الامتثال لمعايير الأخلاقيات المهنية والاستقلالية.
توزيع المهام والإشراف:	– توزيع العمل وفقًا لمهارات وخبرات الفريق؛ – الإشراف المباشر على التنفيذ لضمان التزام الإجراءات بمعايير التدقيق.
التشاور عند الحاجة:	– استشارة خبراء داخل أو خارج المكتب في الأمور المعقدة؛ – تعزيز دقة النتائج من خلال النقاش المهني.
إدارة العملاء:	– تقييم العملاء الجدد قبل قبولهم؛ – مراجعة مستمرة للعلاقات مع العملاء الحاليين لضمان استمرار الاستقلالية والنزاهة.

[1] (أمين السيد أ.، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها(باللغتين العربية والإنجليزية)، 2003-2004، الصفحات 178-227)

المتابعة والمراجعة:	– مراقبة مستمرة لفعالية السياسات وإجراءات الجودة؛ – معالجة أي عيوب في الوقت المناسب لضمان تحقيق الأهداف.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على فحوى المعيار.

فهذا البيان يضع الأسس لضمان جودة عمليات التدقيق، من خلال الالتزام والتوافق الكامل مع متطلبات المعايير المهنية وأخلاقيات المهنة؛ وبالتالي تحقيق مخرجات دقيقة تلبي احتياجات المستخدمين وتعزز ثقتهم في التقارير المالية.

4.1. ISA 230 : توثيق أعمال التدقيق

يبرز هذا الأخير أهمية توثيق أعمال التدقيق، كدليل على تنفيذ الإجراءات وتسجيل النتائج الداعمة لاستنتاجات المدقق، وهي تأخذ شكل "أوراق عمل"* مثل: رسالة التكليف بالتدقيق، ورسائل التأكيد وإقرارات الإدارة، أو ملفات الكترونية كالمراسلات السحابية، غير أن ذلك يتوجب الالتزام بالسرية والاحتفاظ بها لفترة كافية وفق المتطلبات القانونية والمهنية؛ وقد جاء بيان معالجتها كما هو موضح: [1]

جدول رقم 13: حيثيات التوثيق في التدقيق

البيان		التفاصيل
مسؤوليات المدقق:	**تسجيل الإجراءات والأدلة**	– يشمل التخطيط، تنفيذ الإجراءات، تقييم الأدلة، وتوثيق النتائج؛ – يجب أن تكون الوثائق كافية ومناسبة لتدعم رأي المدقق.
	إدارة وثائق التدقيق	– حفظ الوثائق لمدة محددة وفق القوانين المحلية والمعايير المهنية؛ – الحفاظ على السرية وضمان أمان المعلومات.
متطلبات التوثيق:	**شمولية الوثائق**	– تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات؛ – تسجيل المسؤول عن تنفيذ العمل وتاريخ المراجعة.
	التعديلات والإضافات	– توثيق أي تغييرات أو إجراءات إضافية بعد إصدار التقرير.
	تنسيق الوثائق	– استخدام أشكال متنوعة، بما يتناسب مع طبيعة المهمة.
غرض التوثيق:		– دعم الرأي النهائي للمدقق استنادًا إلى أدلة كافية؛ – توفير سجل للمسائل الهامة للمراجعات المستقبلية؛ – تسهيل الإشراف والتوجيه داخل فريق التدقيق؛ – تعزيز الثقة والجودة من خلال توثيق العمليات بشكل منهجي.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على محتويات المعيار.

يتحدد شكل ومضمون التوثيق بناء على طبيعة المهمة، نظام العميل، وحجم الأعمال، بما يضمن

* **أوراق العمل:** تعد جزءا من أوراق التدقيق، وهي الوثائق التي تجهز خلال تنفيذ الإجراءات التفصيلية لعملية التدقيق.

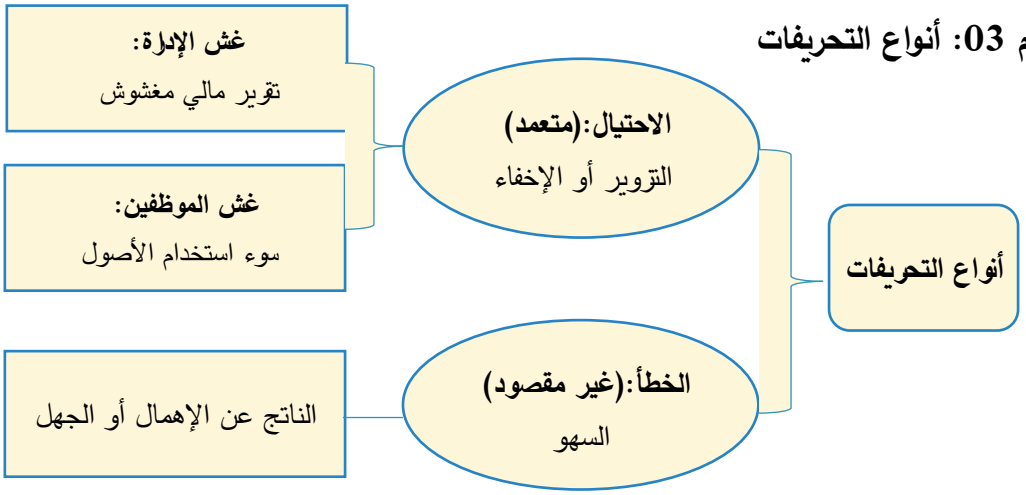
[1] (مزياني، 2021، الصفحات 78-82)

توافقه مع متطلبات التدقيق والجودة؛ وهو ما يساعد في تحسين جودة التدقيق وتسهيل عملياتها اللاحقة، وكذا تعزيز الشفافية والدقة في القوائم المالية والتقارير.

5.1. ISA 240 : مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية

إن الفحوى من محتوى هذا المعيار، هو إبراز مسؤوليات المدقق في الكشف عن الغش والأخطاء، مع التركيز على تقييم المخاطر واتخاذ إجراءات إضافية عند الاشتباه بوجود تضليل مالي؛ كما أنه يفرق بين نوعين من التحريفات؛ وجاء توضح ذلك في البيانين المواليين:[1]

شكل رقم 03: أنواع التحريفات



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على معلومات المعيار.

كما يمكن استعراض واجبات المدقق في الجدول الموالي:

جدول رقم 14: مسؤوليات المدقق بشأن التحريفات

واجبات المدقق		الوصف
مسؤولياته:	**تقييم "مخاطر التحريفات"***	- تحديد عوامل الخطر مثل الضغوط المالية، وغيرها؛ - وضع استراتيجيات تدقيق ملائمة للاستجابة لتلك المخاطر.
	التحقق من كفاءة الرقابة الداخلية	- تقييم الأنظمة المطبقة لمنع واكتشاف الغش؛ - تحديد الثغرات التي قد تُستغل لارتكاب أخطاء أو غش.
	الالتزام بالشك المهني	- تبني الحذر المهني طوال العملية؛ - التعامل بشك عند وجود مؤشرات على الاحتيال.
	إبلاغ الأطراف ذات العلاقة	- إخطار الإدارة أو المكلفين بالحوكمة عند اكتشاف أخطاء أو غش؛ - تقديم تقرير يوضح الاستنتاجات وتأثيراتها على القوائم المالية.

[1] (حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية - الجزء الأول-، 2004، الصفحات 531-538)

* **مخاطر التحريف:** احتمال وجود تحريف جوهري في القوائم المالية قبل التدقيق.

<table>
<tr><td rowspan="5">استجاباته للمخاطر: على مستوى</td><td colspan="2">القوائم المالية</td><td colspan="3">– مراجعة السياسات المحاسبية والتقديرات بعمق؛
– تنفيذ إجراءات مباغتة للكشف عن الغش.</td></tr>
<tr><td colspan="2">التأكيدات</td><td colspan="3">– تعديل طبيعة ونطاق الإجراءات؛
– تعزيز جمع الأدلة.</td></tr>
<tr><td colspan="2">الرقابة</td><td colspan="3">– تقييم مدى تجاوز الإدارة للإجراءات الرقابية؛
– فحص العمليات غير العادية وتبريراتها.</td></tr>
<tr><td colspan="2">للإدارة أو الحوكمة: بطلب التصحيح</td><td>تعديل</td><td colspan="2">– تقرير نظيف.</td></tr>
<tr><td colspan="2"></td><td>رفض</td><td colspan="2">– تقريرا متحفظا أو معارضا بناء على المادية.</td></tr>
<tr><td rowspan="4">تقريره عند اكتشاف تحريفات: الإبلاغ أو التصرف المناسب</td><td rowspan="3">لوجهات مناسبة: كالتالي:</td><td colspan="2">في حالة تورط الإدارة ورفض التعديل:</td><td colspan="2">– إذا كان التحريف جوهريا؛
– عند القيود على الأدلة؛
– في حالات الغش الكبيرة.</td></tr>
<tr><td>مستخدمي التقارير</td><td>السلطات المنظمة</td><td>التخلي عن المهمة</td></tr>
<tr><td>– تقريرا متحفظا أو الامتناع.</td><td>– إلا إذا تطلبت القوانين المحلية ذلك.</td><td>– الانسحاب بعد استشارة قانونية؛
– توضيح الأمور للمدقق المقترح.</td></tr>
</table>

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على محتوى المعيار.

قدم هذا البيان أساليب إضافية لعملية التدقيق، تدعم المدقق في تطوير استراتيجيات فعّالة لفحص المؤشرات المحتملة للغش، مع تقييم النواحي التي قد تحمل مخاطر أعلى للتضليل المالي، وتؤكد على دور الإدارة في منع الغش من خلال تطبيق نظام رقابة داخلية فعال؛ ومع ذلك فإن التدقيق يقلل من احتمالية الغش لكنه لا يضمن القضاء عليها بالكامل، خاصة أن "مخاطر عدم الاكتشاف"* تكون أعلى عند وجود تواطؤ أو إخفاء متقن.

6.1. ISA 250 : مراعاة القوانين واللوائح عند تدقيق القوائم المالية

وهو يتطرق إلى دور المدقق في مراعاة تأثير القوانين واللوائح على القوائم المالية، وتقديم إرشادات فعالة للتعامل مع المخاطر القانونية والتنظيمية التي قد تؤثر على نزاهة تقاريرها؛ ولذا فقد أعطى المسؤوليات والإجراءات الواجب اتباعها في حالة الاشتباه أو التأكد من عدم الامتثال، والتي نستعرضها في هذا السياق:[1]

* **مخاطر عدم الاكتشاف:** احتمال فشل المدقق في اكتشاف التحريف الجوهري أثناء التدقيق.

[1] (S O C P A، 2023، الصفحات 279-292)

جدول رقم 15: أسلوب التعامل مع القوانين واللوائح في عملية التدقيق

البنود			المتطلبات
مسؤوليات الإدارة:	**الالتزامات**		– ضمان امتثال المؤسسة للقوانين واللوائح ذات الصلة، بما يشمل منع المخالفات وتطبيق نظام رقابة داخلية فعال.
	الإفصاح والرقابة		– فالإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية بما يتماشى مع المتطلبات القانونية واللوائح ذات التأثير المباشر.
الإطار القانوني والتنظيمي: فعلى المدقق التعرف على	**القوانين واللوائح**		– بفهم الإطار القانوني للمؤسسة، خاصة ذو التأثير المباشر على بياناتها، مثل قوانين الضرائب، البيئة، الخ.
	أنواع التأثيرات القانونية	**مباشر**	– تحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية.
		غير مباشر	– مدى الالتزام بالقوانين التي تحافظ على استدامة المؤسسة وتجنب العقوبات.
تحديات اكتشاف المخالفات:	**تواطؤ الإدارة**		– ضعف أنظمة الرقابة؛ – الطبيعة المقنعة بدل الحاسمة لأدلة التدقيق.
	حدود المدقق		– فهو ليس مسؤولًا عن منع المخالفات، لكنه ملزم باتباع مبدأ الشك المهني واستخدام إجراءات ملائمة للكشف عنها.
إجراءات حالة الاشتباه أو عدم الامتثال:	**جمع الأدلة**		– بفهم طبيعة المخالفة ومحيطها وتقييم تأثيرها المحتمل على القوائم.
	استشارة قانونية		– عند الضرورة، لتحديد الإجراء المناسب.
	التفاعل مع الإدارة والحوكمة		– بمناقشة المخالفات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.
الإبلاغ عن المخالفات:	**الداخلي**		– إبلاغ المكلفين بالحوكمة عن حالات عدم الامتثال المكتشفة.
	الخارجي		– في حالات خاصة، قد يكون الإبلاغ للجهات الخارجية مطلوبا بناء على القوانين المحلية.
التقرير والرأي المهني:	**متحفظ أو معارض**		– إذا كان للمخالفة تأثير جوهري على القوائم ولم يتم الإفصاح عنها.
	الامتناع أو التحفظ		– إذا منعت الإدارة المدقق من الحصول على أدلة كافية.
	تقييم الظروف والانسحاب		– ما إذا كانت نتيجة قيود خارجة عن الإدارة؛ – استحالة إتمام المهمة.

المصدر: اعداد الباحث بناء على مضمون المعيار.

فمحتوى المعيار يدعم المدققين في التعامل بفعالية مع المخاطر القانونية والتنظيمية لضمان:

– التعاون مع الإدارة في مجال الامتثال القانوني وتقليل مخاطر عدم الإفصاح؛

– نزاهة التقارير المالية ودعم استدامة المنشآت بالالتزام بالقوانين السارية؛

– موثوقية القوائم المالية.

7.1. ISA 260 : التواصل مع المكلفين بالحوكمة

يساعد هذا المعيار على تشخيص متطلبات التواصل مع المسؤولين عن المؤسسة لضمان فهم النتائج بشكل كامل، ويعتمد ذلك على طرفين هما المدقق والمكلفين بالحوكمة؛ وقد تم توضيح حدودهما كالتالي:[1]

جدول رقم 16: متطلبات التواصل بين المدقق والمسؤولين في عملية التدقيق

البيان		التفاصيل
المكلفين بالحوكمة:	المكون	– الأفراد أو الهيئات مثل(مجلس الإدارة) المسؤولة عن المؤسسة؛ – لجان التدقيق، خاصة في الشركات الكبرى.
	المسؤولية	– الإشراف على الإدارة والالتزام بالإجراءات المالية السليمة.
	أمور الإبلاغ	– نطاق التدقيق وتوقيته، كأهم المخاطر والإجراءات المتخذة؛ – نتائج التدقيق المهمة، مثل السياسات المحاسبية، الأخطاء والصعوبات؛ – الممارسات المحاسبية المهمة وتأثيرها على القوائم المالية؛ – مخاطر الحوكمة المتعلقة بالرقابة الداخلية والتزام المؤسسة بالإطار التنظيمي.
المدقق:	الالتزام	– صياغة الرأي على القوائم المالية وضمان الشفافية حول النتائج المحاسبية.
	طبيعة الاتصال:	– يمكن أن يكون الاتصال شفويًا أو كتابيًا، حسب أهمية المعلومات وسياقها؛ – توثيق الاتصالات المهمة، مع تحديد الوقت والمحتوى والجهات المعنية؛ – الحفاظ على السرية المهنية مع الامتثال للقوانين المحلية، والاستشارة القانونية إذا لزم الأمر.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مادة المعيار.

يتكامل هذا المحتوى مع معايير التدقيق الأخرى لضمان فهم مشترك للأدوار والمسؤوليات خلال عملية التدقيق؛ ويهدف ذلك إلى:

– تعزيز الثقة بين المدقق والمكلفين بالحوكمة لضمان اتخاذ قرارات مستنيرة استنادًا إلى نتائج التدقيق.

– دعم الإدارة والحوكمة في تحسين الامتثال التنظيمي وممارسات التقارير المالية.

8.1. ISA 265 : إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

يشرح مضمونه الخطوات المتبعة في تحديد أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية وإبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وذلك بهدف تعزيز فعالية التدقيق وتقليل مخاطر التحريف في التقارير المالية، وهو ما توضحه هذه القائمة: [2]

[1] (IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements, 2021, pp. 142-157)

[2] (مزياني، 2021، الصفحات 97-100)

جدول رقم 17: خطوات معالجة أوجه "القصور"*

أوجه القصور: تشير إلى نقاط ضعف في نظام الرقابة تمنع كشف أو تصحيح الأخطاء والتحريفات.			
تحديدها:	**المؤشرات**		– غياب عملية فعالة لتقييم المخاطر؛ – فشل الإدارة في معالجة القصور السابقة؛ – اكتشاف تحريفات لم يتم منعها أو تصحيحها بواسطة نظام الرقابة.
	الأهمية		– تعتمد على احتمالية التحريف وتأثيره المحتمل، بغض النظر عما إذا وقع تحريف فعلي أم لا.
الإبلاغ عنها:	**الطرق المتبعة:**	**شفهيا**	– للإبلاغ الأولي ومناقشة النتائج مع الإدارة.
		كتابيا	– عند وجود قصور مهم أو في حال اكتشاف غش أو مخالفات جسيمة.
		للمكلفين بالحوكمة	– إذا كانت هناك شكوك في نزاهة الإدارة أو قدرتها.
	محتواه		– وصف شامل للقصور وتأثيراته المحتملة؛ – اقتراحات لتحسين الرقابة الداخلية؛ – وصف للإجراءات التصحيحية المتخذة أو المتوقعة.
	توقيته		– الإبلاغ الكتابي يعد جزءا من ملف التدقيق النهائي ويجب إنجازه خلال 60 يوما من تاريخ إصدار تقرير التدقيق، وفقا لمعيار 230؛ – يعاد الإبلاغ إذا لم تعالج الإدارة القصور المبلغ عنه في فترات سابقة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نص المعيار.

هذا المعيار لا يُلزم المدقق بتقييم شامل لفعالية الرقابة الداخلية، لكنه يوجهه لتصميم إجراءات تدقيق تتوافق مع ظروف المنشأة، بما يضمن:

– تعزيز التعاون بين المدقق والإدارة والمكلفين بالحوكمة لمعالجة أوجه القصور؛

– دعم تحسين نظام الرقابة الداخلية، مما يقلل من مخاطر التحريف في التقارير المالية؛

– ضمان امتثال القوائم المالية للمعايير الدولية من خلال معالجة القصور بشكل فعال.

ثانيا: معايير العمل الميداني

تهدف المعايير الخاصة بهذه الفئة إلى ضمان تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة ودقة، وفق اتباع هذه النقاط:

* **التخطيط والإشراف:** من خلال وضع خطة شاملة لعملية التدقيق تضمن تغطية جميع الجوانب المهمة، مع الإشراف الجيد على عمل المساعدين لضمان جودة الأداء.

* **دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:** أي تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لتحديد نقاط القوة والضعف ومدى

* **القصور:** يشير إلى نقاط ضعف في نظام الرقابة تمنع كشف أو تصحيح الأخطاء والتحريفات.

تأثيرها على إجراءات التدقيق.

* **جمع أدلة الإثبات:** بالسعي إلى الحصول على أدلة كافية وموثوقة لدعم النتائج والاستنتاجات التي يتم الوصول إليها أثناء التدقيق.

* **الإجراءات العملية للتدقيق:** تغطي تنفيذ المهام الميدانية من خلال التفاعل مع البيانات، الأنظمة، والجهات ذات العلاقة لضمان تحقيق أهداف التدقيق بفعالية.

تركز هذه المعايير على الجوانب التطبيقية للتدقيق، بما في ذلك تقييم الأنظمة والإجراءات، والتعامل مع الأطراف ذات الصلة لضمان الشفافية والدقة في العمل، وتتكون من هذه المجموعات:

1. مجموعة تقييم المخاطر والاستجابة لها (300-499)

تحتوي هذه المجموعة على ستة معايير، تصبو إلى مساعدة المدقق في تحديد المخاطر الجوهرية التي تواجه المؤسسة محل التدقيق والاستجابة لها، موزعة إلى صنفين هما:

* **المعايير (300-399):** تركز على تخطيط التدقيق وفهم المؤسسة وبيئتها وجمع المعلومات حولها، مع مراعاة الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وتقييم أثر التحريفات؛

* **المعايير (400-499):** تقدم إرشادات لتقييم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية، ومخاطر عدم الاكتشاف، كما تغطي التدقيق في بيئات نظم المعلومات الآلية ومراجعة الوحدات التي تعتمد على منظمات خدمية.

تضع هذه المجموعة أساسيات عملية التدقيق لضمان تقييم المخاطر بفعالية والاستجابة المناسبة لها، وجاءت معاييرها كما يلي:

1.1. ISA 300 : التخطيط لتدقيق القوائم المالية

تناول هذا المعيار التخطيط المسبق لعملية التدقيق باعتباره عملية مستمرة ومتكررة وليس مرحلة منفصلة، وأكد على فعليتها في التنفيذ بكفاءة وتغطية كافة الجوانب الهامة وتقليل المخاطر إلى مستوى مقبول، خاصة في "التدقيق المتكرر"*؛ وقد بين ذلك من خلال هذه المخطط: [1]

* **التدقيق المتكرر:** تدقيق دوري لنفس العميل عبر فترات متتالية.

[1] (IAASB, 2023-2024, pp. 237-245)

جدول رقم 18: محتوى التخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية

التخطيط المسبق لعملية التدقيق			
الغرض:	**إدارة المخاطر**		بوضع خطة شاملة بناءً على تقييم المخاطر المتوقعة.
	كفاءة العمل		بحسن توزيع العمل وتنظيم الجهود بين فريق التدقيق والخبراء.
	التواصل الفعّال		بتقليل سوء الفهم مع العميل والتوافق مع متطلبات التدقيق.
	الجودة والمصداقية		باختيار فريق مؤهل ومتابعة أداء العمل بشكل مستمر.
متطلبات بناء الخطة:	**التحري عن المؤسسة**		فهم طبيعة نشاطها وحجمها؛ دراسة العوامل المؤثرة في الأداء.
	دراسة النظام المحاسبي والرقابة الداخلية		تقييم السياسات والإجراءات؛ تحديد مدى الاعتماد عليها.
	تحديد الأهداف والنطاق		تغطية كافة المجالات بوضوح؛ تنفيذ الإجراءات بتوثيق نوعية الاختبارات وتوقيتها.
	إدارة فريق التدقيق		توجيه المساعدين والإشراف عليهم؛ متابعة العمل في المواقع المختلفة.
	مراجعة الخطة وتحديثها		إدخال التعديلات اللازمة عند ظهور أمور طارئة؛ تدوين أسباب هذه التعديلات تلبية لمتطلبات التدقيق.
الفعاليات:	**التدابير الأولية:**		
	تقييم العلاقة مع العملاء		سواء الحاليين أو الجدد، بما يتوافق مع المعايير 210 و220.
	الالتزام الأخلاقي		بالتأكد من الاستقلالية والامتثال للمتطلبات الأخلاقية.
	الاتفاق مع العميل		بتحديد شروط التكليف بوضوح عبر رسالة ارتباط رسمية.
	وضع برامج التدقيق:		
	الاستراتيجية الشاملة: باعتبار هذه المتطلبات		نطاق التدقيق بناءً على طبيعة النشاط والمخاطر المحتملة؛ أهداف إعداد التقارير المالية؛ المعرفة المكتسبة من العمليات السابقة؛ الإبلاغ مثل المواعيد النهائية والتقارير المرحلية؛ العوامل الهامة مثل الأهمية النسبية، والمخاطر الجوهرية، الموارد المطلوبة للتدقيق.
	الخطة المفصلة: بإدارة وإقرار		طبيعة، توقيت، ومدى الإجراءات المخططة لتقدير المخاطر؛ إجراءات تدقيق إضافية استجابة للمخاطر المحددة؛ برامج تدقيق معيارية قابلة للتخصيص حسب ظروف المهمة؛ توافق التدقيق مع المعايير الدولية.
	التوثيق:	**البيانات التعريفية**	تشمل اسم المنشأة، فترة التدقيق، التوقيت الفعلي، حجم العينة.

	يتكون من ثلاث فقرات	**الأهداف**	– صياغتها بصورة مختصرة وقابلة للقياس.
		الإجراءات	– بوضع خطوات مفصلة لجمع الأدلة الكافية.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على اعتبارات المعيار.

فهذا البيان يؤكد أن التخطيط هو أساس نجاح عملية التدقيق، حيث يُسهم في تحقيق الفعالية، تجنب المخاطر، وتحقيق الشفافية؛ ولذا فهذه الوظيفة تتطلب مراعاة المرونة الكافية لتعديل الخطة أثناء التنفيذ تستجيب للظروف المتغيرة والنتائج المفاجئة.

2.1. ISA 315 : تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري

يبرز بيانه دور المدقق في فهم بيئة المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر على التقارير المالية؛ تم اعتماده كبديل لمعيار 400 في عام 2004، وأعيد صياغته عام 2006 لتحسين فعاليته في تقييم المخاطر وتصميم إجراءات التدقيق، باعتماد هذه البنود الممثلة في الجدول التالي: [1]

جدول رقم 19: مناهج فهم المنشأة وتقييم مخاطر "الأخطاء الجوهرية"*

الركائز الأساسية لفهم المؤسسة: بفهم:			
بيئتها		**الرقابة الداخلية:** وفقا "لإطار (COSO)"&:	
ظروفها	– الاقتصادية والصناعية التي تعمل فيها	**وسطها**	– تتضمن ثقافة الالتزام بالسلوك الأخلاقي والحوكمة؛ – دور الإدارة في تأسيس أساس قوي للرقابة الداخلية.
طبيعتها	– العمليات التجارية، الهيكل الإداري، استثماراتها، وطريقة تمويلها.	**أنشطتها**	– أي السياسات التي تضمن تنفيذ التوجيهات الإدارية.
		نظام المدخلات والاتصال	– يشمل أنظمة جمع المعلومات المالية، وفاعلية قنوات الاتصال داخل المؤسسة.
أداءها المالي	– أدوات القياس والرقابة على الأداء.	**المتابعة**	– بتقييم مستمر ومستقل لفعالية الرقابة الداخلية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية عند وجود قصور.
أهدافها	– استراتيجياتها ومخاطر الأعمال المرتبطة بها.	**بيان المخاطر**	– بعملية متكررة، لمعرفة تأثيرها واحتمالية وقوعها؛ – آليات مواجهة المخاطر المتعلقة بالتقارير المالية.
مستويات التحريف الجوهري: تتعلق بالمخاطر التي قد تؤثر على:			
البيانات المالية		**الإثبات (التأكيدات)**	

[1] (جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة - الكتاب الثالث-، 2009، الصفحات 61-75)

* **الأخطاء الجوهرية:** أخطاء تؤثر بشكل كبير على قرارات مستخدمي البيانات المالية.

& **إطار COSO للرقابة الداخلية:** إطار عمل شامل ومعترف به عالميا لإدارة المخاطر المؤسسية والرقابة الداخلية، قدمته لجنة دعم المنظمات (COSO)، وهي منظمة غير ربحية تأسست في 1985، تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في المؤسسات.

– تطبيق معايير محاسبية معقدة أو جديدة؛ – ضعف في منظومة الرقابة الداخلية؛ – تغير الأنظمة المالية، ونقص الخبرات المحاسبية؛ – عدم استقرار بيئة تكنولوجيا المعلومات؛ – نشاط المنشأة في بيئات اقتصادية غير مستقرة؛ – المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛ – وجود تحالفات وأنشطة تمويلية وتشغيلية معقدة.	– الوجود الفعلي للأصول والالتزامات؛ – التواجد الكامل والصحيح لجميع البيانات؛ – المعاملات المسجلة وقعت وتتعلق بالمؤسسة؛ – الحقوق ملك للمؤسسة والإفصاحات تتعلق بها؛ – المعلومات معروضة بوضوح وبشكل مناسب؛ – تسجيل المعلومات والإفصاح عنها بالمبالغ الصحيحة.

إجراءات تقييم المخاطر:		
الاستفسار	**الملاحظة والفحص**	**الطرق التحليلية**
– من الإدارة، التدقيق الداخلي، والحوكمة.	– زيارة المنشأة وتحليل المستندات.	– تحديد الأنماط غير الطبيعية في البيانات المالية.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مضمون المعيار.

يقدم هذا المعيار قواعد فهم المنشأة وبيئتها وتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية، بما يعزز فعالية التدقيق ويضمن تحقيق أهدافه بكفاءة، من خلال تنفيذ إجراءات مصممة بعناية وفقا للمخاطر المكتشفة.

3.1. ISA 320 : الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق

يوضح محتواه كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وتقييم أثر الأخطاء المكتشفة على القوائم المالية، لضمان موثوقيتها وعدم تأثير الأخطاء على القرارات الاقتصادية لمستخدمي التقارير المالية؛ وهي مبينة كالتالي:[1]

جدول رقم 20: مفهوم الأهمية النسبية في التدقيق

الأهمية النسبية: تعرف على أنها مستوى الأخطاء أو التحريفات التي قد تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.		
مستوياتها: تتأثر بعوامل كمية ونوعية	**القوائم المالية ككل**	– تعتبر بمثابة الأهمية النسبية الكلية؛ – تستخدم لتقييم شمولية وعدالة العرض.
	أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات	– تعرف بمستوى "الخطأ المقبول"؛ – يتم التحقق منها بصفة منفردة، لضمان التغطية الكافية.
تطبيقاتها:	**التخطيط للتدقيق**	– تساعد في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
	تقييم الأخطاء	– تستخدم لتحديد ما إذا كانت الأخطاء مؤثرة جوهريًا على القوائم.

[1] (IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements, 2021, pp. 247-252)

التفاعل مع عملية التدقيق:	**العلاقة مع المخاطر:** عكسية		– كلما ارتفعت الأهمية النسبية، انخفضت مخاطر التدقيق والعكس صحيح.
	المرونة		– إذ يتطلب ذلك تعديل الإجراءات وفقا لتغير الأهمية النسبية والنتائج.
	التوثيق		– بتوثيق الأحكام المتعلقة بمستويات الأهمية النسبية وإعادة تقييمها.
تقرير ورأي المدقق: إذا لم تصحح الأخطاء		**نظيف**	– أخطاء طفيفة، لا تؤثر على الرأي.
		متحفظ	– أخطاء مهمة لكن غير جوهرية.
		مخالف أو الامتناع	– أخطاء جوهرية عامة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على محتوى المعيار.

يساعد هذا المعيار المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بمرونة ودقة أثناء تنفيذ عملية التدقيق بناء على النتائج المكتشفة أو تغير الظروف المحيطة بالقوائم المالية لضمان شموليتها وموثوقيتها، مع تحديد حدود الأخطاء المحتملة وتقييم تأثيرها على قرارات المستخدمين.

4.1. ISA 330 : استجابات المدقق للمخاطر المقدرة

يهدف مضمون هذا المعيار إلى توجيه المدقق لتصميم وتنفيذ استجابات فعالة لمعالجة المخاطر الجوهرية المكتشفة أثناء عملية التدقيق، تتمثل في إجراءات إضافية تتكيف مع طبيعة المخاطر ومستوياتها مع ضمان كفاية الأدلة؛ وجاءت الإرشادات كما يلي:[1]

جدول رقم 21: منهج استجابات المدقق للمخاطر المحددة

الاستجابات			التفاصيل
الإجراءات الجوهرية:	**التصميم**		– تعتمد على طبيعة المخاطر، توقيتها، ومدى تأثيرها.
	الاختبارات التفصيلية		– تشمل فحص العمليات الهامة والأرصدة المالية.
	الفحوص التحليلية		– بتقييم الروابط المتوقعة بين البيانات المالية وغير المالية.
	المصادقات الخارجية		– يتم استخدامها كأداة للحصول على أدلة موثوقة.
	اختبارات الرقابة الداخلية		– يتم فحص فعالية الضوابط مباشرة، وتنفيذ اختبارات إضافية عند عدم كفايتها؛ – يستفيد المدقق من فعالية الرقابة، للتقليل من حجم الإجراءات.
التعامل مع المخاطر: لتعزيز الجودة	**دمج الاختبارات**		– الجمع بين الفحوصات التفصيلية والتحليلية لتحقيق أفضل النتائج.
	رفع مستوى الأدلة		– في حالة المخاطر العالية، يُطلب أدلة أكثر إقناعا وموثوقية.
	تقليل الإجراءات		– إذا كانت مخاطر التحريف منخفضة.
كفاية أدلة التدقيق:		**ملائمة**	– بمراجعة نتائج الإجراءات المنفذة؛ – إعادة النظر في تقييم المخاطر إذا ظهرت نتائج غير متوقعة؛

[1] (مزياني، 2021، الصفحات 125-130)

التقييمات والنتائج: فعلى المدقق تشخيص	ما إذا كانت	**ناقصة**	– يقوم بتنفيذ إجراءات إضافية.
		مستحيلة	– يبدي رأيا متحفظا أو الامتناع.
	العرض والإفصاح		– ضمان أن البيانات تعرض بشكل دقيق وفقا للإطار المحاسبي المعمول به؛ – مراجعة تفاصيل الإفصاحات والملاءمة العامة للقوائم المالية.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مفاهيم المعيار.

يوفر هذا البيان إطارا شاملا يساعد المدقق في التعامل بفعالية مع مستويات مختلفة من المخاطر، من خلال تصميم إجراءات تدقيق مخصصة تلبي المتطلبات وتضمن جودة التدقيق وموثوقية النتائج المالية.

5.1. ISA 402 : اعتبارات التدقيق المتعلقة بكيان يستخدم منظمة خدمية

هذا المعيار يوجه المدقق إلى كيفية التعامل مع تأثير الخدمات المقدمة من مؤسسات خارجية على البيانات المالية للعميل، مع التركيز على تقييم المخاطر وضمان جودة الإجراءات؛ وتلخص محتواه كالآتي:[1]

جدول رقم 22: اعتبارات التدقيق عند استخدام خدمات منظمات خارجية

عناصر المؤسسة الخدمية: بدراسة		**صلتها بالعميل:** من خلال
طبيعة الخدمات المقدمة:		– تحديد أهميتها وصيغتها في العلاقة التعاقدية؛ – تقييم تأثيرها ومخاطرها على التأكيدات المالية.
الأنظمة المحاسبية والرقابية:		– تحليل تكاملها مع نظام العميل لضمان دقة البيانات المالية.
مخاطر الرقابة:		– تقييم تأثير ضوابطها على مخاطر الرقابة الخاصة بالعميل؛ – تحليل البيانات ذات الصلة.
القوة والاستمرارية:		– تحليل قدرتها على الاستمرار وقوة مركزها المالي؛ – تحديد التأثيرات المحتملة في حال فشلها.
التقارير:	**الاستخدام**	– الاعتماد على تقارير مدققها بعد التحقق من كفاءته؛ – عدم الإشارة لهذه التقارير في التقرير الرئيسي.
	وجود موانع	– يقوم المدقق الرئيسي بتعديل الرأي وفقًا لمعيار التدقيق الدولي 705.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نص المعيار.

يدعم هذا البيان اتخاذ قرارات مهنية تساعد في تقديم تقارير دقيقة وموثوقة تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية، من خلال توجيه المدقق إلى: فهم تأثير الخدمات الخارجية على أنظمة العميل وبياناته المالية؛ وكيفية تقييم المخاطر وتحديد الإجراءات المناسبة لتقليل مخاطر التحريف.

[1] (حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية - الجزء الثاني-، 2007، الصفحات 426-433)

6.1. ISA 450 : تقييم التحريفات المكتشفة أثناء التدقيق

يوجه هذا المحتوى المدقق لتقييم أثر التحريفات المكتشفة وغير المصححة على القوائم المالية والتقرير النهائي، وكيفية معالجتها بشكل فعال؛ وتم تناول ذلك في هذا السياق: [1]

جدول رقم 23: سبل معالجة التحريفات المكتشفة أثناء التدقيق

التحريفات: هي اختلافات بين القوائم المالية الفعلية وما يجب أن تكون عليه وفقا للإطار المالي المعتمد.			
أنواعها:	**الواقعية**		– الأخطاء المؤكدة التي لا خلاف عليها.
	الحكمية		– مرتبطة بأحكام الإدارة التي يراها المدقق غير مناسبة.
	المتوقعة		– تقديرات المدقق للتحريفات بناءً على العينات.
	غير المصححة		– الأخطاء التي لم تقم الإدارة بتعديلها.
التقييم الأولي:	**التصنيف والتجميع**		– توزيعها حسب النوع، وتجميعها لتحديد الأثر الإجمالي.
	المعالجة		– تحديد الجوهرية منها التي وصل مجموعها لمستوى الأهمية النسبية؛ – تعديل خطة التدقيق أو تنفيذ إجراءات إضافية عند الضرورة.
التواصل والتوثيق: بإبلاغ	**الإدارة:**	**الطلب**	– تصحيح التحريفات المكتشفة.
		عند الرفض	– يودون المدقق الأسباب ويقيم التأثير.
	المكلفين بالحوكمة		– حول التحريفات الجوهرية وتأثيرها على القوائم المالية.
التقييم النهائي: بمراجعة	**الأهمية النسبية**		– إعادة تقديرها بناءً على النتائج الفعلية.
	التحريفات المتراكمة		– تحليل الفترات السابقة لتحديد الأثر التراكمي.
	الإجراءات الإضافية		– طلب تعديلات أو إجراء اختبارات إضافية لضمان دقة البيانات.
حالة استمرارها	**تعديل التقرير**		– وفقا لمعيار التدقيق الدولي 705.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على محتويات المعيار.

يساعد هذا المعيار في معالجة التحريفات المكتشفة، والتأكد من أنها لا تؤثر بشكل جوهري على عدالة القوائم المالية، مع التركيز على اتخاذ الإجراءات المناسبة لضمان موثوقية التقارير المالية.

2. مجموعة أدلة التدقيق (500-599)

تتكون هذه المجموعة من 11 معيارا تتعلق بكمية ونوعية أدلة التدقيق اللازمة لضمان استمرارية المؤسسة. تشمل المعايير مصادر الأدلة مثل الأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية، والإجراءات مثل التحليل والعينات والإقرارات الخطية، كما تغطي مسؤولية المدقق في تدقيق التقديرات المحاسبية، عمليات الأطراف ذات العلاقة، والأحداث اللاحقة؛

[1] (S O C P A، 2023، الصفحات 467-476)

بالإضافة إلى ذلك فهي تشمل القواعد الخاصة بمراجعة القوائم المالية لأول مرة، استخدام الأساليب التحليلية، والعينات، وتقييم استمرارية المؤسسة كأساس لإعداد القوائم المالية؛ وهي تتناول هذه المعايير:

1.2. ISA 500 : أدلة التدقيق

يبين هذا المعيار القواعد العامة لجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة، مما يساعد في تحسين جودة ونتائج التدقيق، وهي تشمل أدلة وقرائن، وجاء توضيحها كما يلي:[1]

جدول رقم 24: مضمون أدلة التدقيق

أدلة التدقيق: هي معلومات يعتمد عليها المدقق لدعم استنتاجاته وتكوينه لرأيه، بما يشمل السجلات المحاسبية وغيرها من المصادر.		
أنواعها:	**أدلة مباشرة**	– حقائق داعمة مباشرة.
	قرائن	– استنتاجات مستنبطة عند عدم توفر إثباتات مباشرة.
مصادرها:	**الفحص**	– التحقق من الوثائق والسجلات (داخلية وخارجية)، مع الأخذ في الاعتبار موثوقيتها بناء على مصدرها؛ – التأكيدات المعيارية للبيانات والعمليات.
	الملاحظة	– متابعة إجراءات معينة مثل جرد المخزون، وهي تقدم أدلة لحظية.
	الاستفسارات	– طلب معلومات من الأطراف ذات الصلة (داخلية أو خارجية)، سواء كانت رسمية أو غير رسمية.
	إعادة الحساب	– التأكد من دقة العمليات الحسابية يدويا أو إلكترونيا.
	إعادة الأداء	– تنفيذ المدقق لإجراءات الرقابة الداخلية.
	التحليل	– دراسة العلاقات بين البيانات لتحديد التناقضات أو الأنماط غير المتوقعة.
	المصادقات	– ردود مكتوبة تقدم للمدقق، عادة تكون من أطراف خارجية.
معايير النوعية:	**الكفاية**	– تعتمد على كمية الأدلة المطلوبة بناء على تقييم المخاطر.
	الملاءمة	– جودة الأدلة ومدى ارتباطها بأهداف التدقيق، وتشمل الموثوقية والموضوعية.
	درجة الجودة	– الاعتماد على مصادر متعددة يقلل من الحاجة إلى كميات إضافية؛ – الإفادات من جهات خارجية تعد أكثر موثوقية من تلك الناتجة داخليًا، إلا في حالة تميز الرقابة الداخلية بفاعلية عالية؛ – التأكيدات المكتوبة أكثر ثقة من الإقرارات الشفهية؛ – حصول المدقق على أدلة بنفسه أكثر دقة من الذي يرد من قبل المؤسسة؛ – يجب أن تتناسب التكلفة مع الفائدة المنتظرة عند كسب دليل الإثبات؛ – زيادة المخاطر تتطلب جمع أدلة إضافية، أو أدلة ذات جودة أعلى.

[1] (أمين السيد أ.، التطورات الحديثة في المراجعة، 2007، الصفحات 363-395)

	التراكمية	– أي يتم جمعها من إجراءات تدقيق متعددة أو من عمليات تدقيق سابقة.
تطلب	**يستوجب**	– استخلاص إثباتات إضافية دقيقة.
اليقين:	**عدم التمكن**	– إبداء رأي متحفظ أو الامتناع.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المعيار.

يدرس هذا البيان متطلبات جمع أدلة تدقيق ذات جودة كما وكيفا، لدعم الرأي المهني باستخدام اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، وذلك لزيادة الموثوقية والموضوعية في القوائم المالية.

2.2. ISA 501 : أدلة التدقيق –اعتبارات محددة لبنود مختارة

يعطي نصه إرشادات حول جمع أدلة تدقيق إضافية مهمة لعدة جوانب محددة من القوائم المالية، بواسطة تنفيذ عدة إجراءات روتينية ملاءمة للتطبيق على البنود الحساسة المبينة كالتالي:[1]

جدول رقم 25: الاعتبارات الخاصة بأدلة التدقيق لبنود مختارة

البنود الخاصة: هي العناصر أو الموضوعات في القوائم المالية التي تتطلب اهتمامًا إضافيًا وإجراءات تدقيق متخصصة، نظرًا لطبيعتها المعقدة أو تأثيرها الكبير على البيانات المالية.		
المخزون:	**الجرد المادي داخل المنشأة**	– حضور المدقق للجرد الفعلي لتقييم دقة وكمال الإجراءات؛ – مطابقة نتائج الجرد مع السجلات المحاسبية.
	لدى طرف ثالث	– الحصول على تأكيدات خارجية بشأن الكميات والحالة؛ – تنفيذ إجراءات بديلة عند الضرورة.
الدعاوى القضائية والمنازعات:	**التحديد:**	– بجمع المعلومات من الإدارة، المستشارين، والوثائق.
	حالة الجوهرية: يجب	–الإفصاح عنها في القوائم المالية؛ – طلب استفسارات رسمية من المستشار القانوني عند الحاجة؛ – تنفيذ إجراءات بديلة أو تعديل التقرير وفق معيار 705.
الاستثمارات طويلة الآجل:	**الملكية**	– التأكد من الحقوق القانونية للاستثمارات؛ – التحقق من دقة القيمة وفقًا للإطار المالي.
	الإفصاح	– ضمان العرض الصحيح والإفصاح الكامل.
	الإقرارات	– جمع تأكيدات خارجية ومراجعة المستندات القانونية.
	التحليل	– تقييم مخاطر التحريف بسبب التقديرات أو تغيرات القيمة.
المعلومات القطاعية: تشمل	**بيانات القطاعات الجغرافية أو التشغيلية**	– فهم منهج الإدارة في تقسيم البيانات واختبار توافقها مع إطار التقارير المالية؛ – إجراء تحليلات واختبارات لضمان دقة الإفصاحات.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على حيثيات المعيار.

[1] (أمين السيد أ.، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها(باللغتين العربية والإنجليزية)، 2003-2004، الصفحات 446-469)

فهذا المعيار يوفر إطار عمل يساعد المدقق على جمع أدلة تدقيق شاملة وموثوقة لبنود مختارة ذات تأثير جوهري على القوائم المالية، مما يدعم القرارات المالية للمستخدمين ويضمن الامتثال للمعايير المهنية.

3.2. ISA 505 : التأكيدات الخارجية

يقدم هذا المعيار متطلبات استخدام المصادقات الخارجية كأداة فعالة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وملائمة، مع تحديد الإجراءات المرتبطة بها؛ وجاء بيانها كالآتي:[1]

جدول رقم 26: متطلبات استخدام المصادقات الخارجية

المصادقات الخارجية: هي طلبات موجهة مباشرة إلى طرف ثالث (مثل البنوك أو العملاء) للحصول على تأكيدات مكتوبة بشأن أرصدة أو معاملات أو معلومات محددة.		
أنواعها:	**إيجابية**	– تعتمد على استجابة مؤكدة من الطرف الثالث؛ – الرد بتأكيد صحة المعلومات أو بتقديم التعديلات؛ – تستخدم في حالة الأرصدة مهمة، أو جوهرية المخاطر، أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.
	سلبية	– تفترض عدم الرد كدليل على صحة المعلومات؛ – تستعمل عندما تكون الأهمية النسبية منخفضة أو عند قوة نظام الرقابة.
سمات الاستخدام:		– التميز بالموثوقية أكثر من تلك الداخلية نظرًا لاستقلاليتها؛ – يتم الاعتماد عليها بناءً على مصدرها وطبيعة المعلومات المؤكدة؛ – تستعمل في تأكيد أرصدة الحسابات، شروط الاتفاقيات، أو تفاصيل المعاملات؛ – تستوجب السؤال عن أي تعديلات تمت على اتفاقيات سابقة، مع توضيح تفاصيلها.
الإجراءات:		– إرسال طلبات المصادقة بتنسيق واضح ومناسب؛ – تحديد الأطراف المناسبة لإرسال المصادقات؛ – تشخيص الحالات التي تكون فيها المصادقات الإيجابية أو السلبية أكثر فعالية؛ – الجمع بين المصادقات وإجراءات التدقيق الأخرى؛ – معالجة الردود غير المكتملة أو الغائبة باستخدام إجراءات بديلة مثل فحص المستندات؛ – تحليل الردود لتحديد مدى موثوقيتها وتأثيرها على تقرير التدقيق.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على تفاصيل المعيار.

استعمال المصادقات الخارجية يزيد من دقة وسلامة الأدلة المستخدمة في التدقيق، وضمان موثوقية المعلومات المالية.

4.2. ISA 510 : ارتباطات التدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية

يوضح بيانه كيفية معالجة الأرصدة الافتتاحية عند تدقيق القوائم المالية لأول مرة أو بعد تغيير المدقق،

[1] (IAASB, 2023-2024, pp. 387-394)

مع التركيز على الأرصدة المرحلة من الفترات السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة؛ وعلى ضوء ذلك فقد تطرق إلى هذه المحاور المذكورة في البيان التالي:[1]

جدول رقم 27: حيثيات التعامل مع الأرصدة الافتتاحية في التدقيق الأولي

الإجراءات: تستوجب تغطية كل الاعتبارات والتعامل مع نوعين من الحالات:	
الأرصدة المدققة	– فحص أوراق عمل المدقق السابق لتقييم جودة التدقيق السابق وكفاءته؛ – الاتصال به للحصول على معلومات إضافية عند اللزوم، مع الالتزام بالضوابط المهنية.
الأرصدة غير المدققة	– تنفيذ إجراءات بديلة مثل فحص الحسابات المتداولة (التحصيل، السداد)؛ – مراجعة الجرد الفعلي للمخزون وتحليل الأرباح الإجمالية لضمان دقة التقييم.
اعتبارات عامة	– مراجعة المستندات والسجلات المالية؛ – الحصول على مصادقات للأرصدة الافتتاحية، خاصة للأصول والخصوم غير المتداولة؛ – تقييم المخاطر الجوهرية بناءً على طبيعة الأرصدة الافتتاحية وإفصاحاتها وحجمها؛ – التأكد من أنها تلبي متطلبات إطار التقرير المالي المطبق.
التقارير والرأي: في حالة نتائج غير ملائمة:	
التعديل	– رأي معدل من المدقق السابق لا يزال ملائما للفترة الحالية.
متحفظ أو الامتناع	– إذا لم يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة.
متحفظ أو معارض	– إذا تضمنت الأرصدة تحريفات جوهرية؛ – السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير متسقة مع إطار التقرير المالي؛ أو إذا تم تغييرها دون معالجتها بشكل مناسب.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على حيثيات المعيار.

يوفر هذا المحتوى معالجة فعالة للأرصدة الافتتاحية، من خلال: التحقق من نقل الأرصدة المغلقة للفترة السابقة إلى الفترة الحالية بدقة؛ التأكد من خلوها من أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم الحالية؛ وضمان انسجامها مع السياسات المحاسبية المطبقة.

5.2. ISA 520 : الإجراءات التحليلية

يدرس مضمونه كيفية استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم العلاقات المالية وغير المالية، بهدف كشف التناقضات الجوهرية وتعزيز فهم المدقق للوضع المالي للمؤسسة، حيث أوضح ما يلي:[2]

[1] (S O C P A، 2023، الصفحات 513-523)
[2] (أمين السيد أ.، التطورات الحديثة في المراجعة، 2007، الصفحات 333-360)

جدول رقم 28: الإجراءات التحليلية ومتطلباتها

الإجراءات التحليلية: هي تحليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية.		
الأدوات:	**المقارنات**	– مطابقة نسب ومؤشرات مع البيانات السابقة، التوقعات، أو متوسطات القطاع.
	التحليل	– موازنة العلاقات المتوقعة بين البيانات، مثل الرواتب وعدد الموظفين.
	التقييم	– كشف التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات المتوقعة.
الاستخدام والغايات:	**التخطيط**	– لفهم المؤسسة، تقييم المخاطر، تحديد النقاط الحرجة والقيام بتغطيتها.
	إجراء جوهري	– كبديل أو مكمل للاختبارات التفصيلية، لتقليل مخاطر عدم الاكتشاف.
	التقييم النهائي	– بمراجعة شاملة للقوائم المالية لتأكيد معقوليتها وتعزيز استنتاجات التدقيق.
مدى الاعتماد: تتأثر بعدة عوامل منها	**علاقة عكسية:** عند	– أهمية الأرصدة؛ – وجود إجراءات داعمة أخرى.
	علاقة طردية: مع	– دقة التوقعات؛ – قوة الرقابة الداخلية.
تدابير أخرى: عند ظهور فروقات		– جمع أدلة كافية للحصول على تفسير منطقي للتقلبات غير المتوقعة؛ – إذا لم تُعالج الشكوك، يجب إجراء اختبارات تفصيلية إضافية لضمان صحة البيانات؛ – تعديل التقرير إذا ظهرت أخطاء جوهرية غير مفسرة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على شروحات المعيار.

تستخدم هذه الإجراءات في جميع مراحل التدقيق وتعتبر وسيلة أساسية لتوجيه الجهود نحو المخاطر الجوهرية ودعم الاستنتاجات والكفاءة؛ لكنها تتطلب بيانات دقيقة ومعلومات موثوقة لتحقيق نتائج فعالة.

6.2. ISA 530 : العينات في التدقيق

بحث هذا المعيار قواعد أخذ العينات واستخدامها للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وتمثيلية، ولذا يجب أن يتأكد المدقق من أن المجتمع الإحصائي مناسب لأهداف إجراءات التدقيق، مكتملا، ويغطي جميع البنود الملائمة؛ وفيما يلي نقدم المفاهيم التي تطرق إليها المعيار:[1]

جدول رقم 29: استخدام المعاينة في التدقيق

العينات: تعبر عن تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من 100% من البنود لاستخلاص استنتاجات تعمم على المجتمع، ويشترط فيها أن تكون ممثلة وشاملة لجميع البنود الملائمة للمجتمع.		
أنواعها:	**الفحص الكامل**	– مناسب للمجتمعات الصغيرة ذات القيم العالية أو عند ارتفاع المخاطر.
	البنود المحددة	– أي القيم الرئيسية، البنود ذات الطبيعة الخاصة، أو البنود فوق حد معين.
	إحصائية	– استعمال الاحتمالات.

[1] (IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements, 2021, pp. 330-339)

	غير إحصائية		– تعتمد على خبرة المدقق مع ضمان التمثيل.
خطوات تنفيذها:	**تحديد الحجم:** يعتمد على درجة الخطأ	**خطرة**	– احتمالية عدم تمثيل العينة للمجتمع.
		متوقعة	– تقدير المدقق للأخطاء المحتملة.
		مقبولة	– الحد الأقصى للأخطاء التي لا تؤثر على استنتاجات التدقيق.
	اختيار البنود:	**عشوائي**	– يمنح كل بند فرصة متساوية للاختيار.
		منظم	– اختيار بفواصل ثابتة تبدأ عشوائيا.
		اتفاقي	– يعتمد على حكم المدقق مع تمثيل المجتمع.
	الاستخدام:		– تطبيق الاختبارات على البنود المختارة؛ – إذا لم يكن البند مناسبًا للاختبار، يتم استبداله أو التعامل معه كخطأ محتمل.
التعامل مع الأخطاء:	**أصنافها:**	**الانحرافات**	– مرتبطة بإجراءات الرقابة.
		التحريفات	– اختلافات نقدية في الحسابات.
	التحليل		– دراسة طبيعتها وأسبابها؛ – تحديد أثرها المحتمل على النتائج.
	الإسقاط		– تطبيق نسبة الأخطاء المكتشفة في العينة على كامل المجتمع؛ – مقارنة إجمالي الأخطاء بالمستوى المقبول لتقييم الأثر.
	اعتبارات إضافية: عند	**تجاوز الحد المقبول**	– تعديل خطة التدقيق أو توسيع حجم العينة.
		الحالات الشاذة	– التحقق من عدم تمثيلها للمجتمع.
تقييم النتائج:	**المجتمع المكتمل**		– يجب أن يشمل جميع البنود ذات الصلة خلال الفترة المدققة.
	المعاينة غير الممثلة		– إذا كانت النتائج غير دقيقة، يتم إجراء فحوص إضافية.
	الفحص النهائي		– تحليل النتائج لاتخاذ قرار بشأن صحة المجتمع الإحصائي المدقق.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على محتويات المعيار.

يوفر هذا المضمون نهجا عمليا يساعد المدقق في تصميم واختيار العينة، تنفيذ الإجراءات، والتعامل مع الأخطاء؛ مما يضمن جمع أدلة تمثيلية وموثوقة وتقليل الوقت والتكلفة في التدقيق.

7.2. ISA 540 : تدقيق التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة

يتطرق هذا المعيار إلى تدقيق التقديرات المحاسبية، وهي قيم تقريبية تستخدم عند غياب وسائل قياس دقيقة، من أمثلتها الإهتلاكات، الضرائب المؤجلة، ومخصصات الخسائر؛ وهو ما يتناوله هذا البيان:[1]

جدول رقم 30: إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية وإفصاحاتها

العناصر		التفاصيل
	جمع الأدلة	– التأكد من معقولية التقدير ومدى توافقه مع إطار التقرير المالي؛

[1] (مزياني، 2021، الصفحات 158-162)

مسؤوليات المدقق:		– التحقق من كفاية الإفصاح المتعلق بالتقدير.
	فحص أسلوب الإدارة	– تقييم مدى ملاءمة الطريقة المستخدمة لإجراء التقدير.
	إعداد تقدير مستقل	– مقارنة تقدير المدقق مع تقدير الإدارة كوسيلة للتحقق.
	تدقيق الأحداث اللاحقة	– قياس مدى دقة التقديرات استنادًا إلى نتائج فعلية لاحقة.
الإجراءات:	**فهم السياسات والإجراءات المحاسبية**	– بتحديد الأساليب المستخدمة في التقدير؛ – تقييم مدى انسجام الافتراضات مع الخطط والبيانات السابقة.
	تحليل النتائج السابقة	– بمقارنة تقديراتها المحاسبية مع النتائج الفعلية لتقييم موثوقيتها.
	تقييم التغييرات	– التحقق من أن أي فروق أو تسويات قد تم الإفصاح عنها بدقة.
	الاستجابة للمخاطر: بإجراء	– اختبار مدى معقولية الافتراضات والإجراءات المتبعة؛ – اختبارات إضافية للتقديرات ذات مستوى عالٍ من عدم التأكد.
النتائج والتقرير:	**تحديد التحريفات**	– تقييم ما إذا كانت التقديرات معقولة أو ذات تحريفات جوهرية.
	تقييم عدم اليقين	– التأكد من أن الإدارة أخذت في الاعتبار جميع الاحتمالات المعقولة عند إجراء التقديرات.
	اعتبارات إضافية: عند وجود مخاطر عالية	– بناء تقديرات بديلة باستخدام افتراضات مختلفة؛ – الحصول على أدلة إضافية تعزز مصداقية التقديرات.
	الإفصاح	– تقييم كفايته المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ذات المخاطر الكبيرة.
	التوثيق	– تدوين أساس الاستنتاجات حول معقولية التقديرات؛ – تحديد مؤشرات التحيز المحتمل لدى الإدارة، إن وجدت.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مادة المعيار.

يعالج هذا المحتوى توجيه المدقق في تقييم دقة التقديرات المحاسبية ومدى توافقها مع أدلة التدقيق، وكذا التحقق من كفاية الإفصاحات ذات العلاقة وفقًا لإطار التقرير المالي، وذلك باستخدام أساليب متعددة مثل التقدير المستقل وتحليل الأحداث اللاحقة، لضمان تقديم تقارير مالية دقيقة وشفافة.

8.2. ISA 550 : الأطراف ذات العلاقة

يركز هذا الأخير على مسؤوليات المدقق عند تدقيق المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وذلك لضمان شفافيتها ودقتها، والتأكد من تسجيلها والإفصاح عنها وفقًا للمعايير المحاسبية المعتمدة؛ ويمكن توضيح ذلك كالتالي:[1]

[1] (حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية - الجزء الثاني-، 2007، الصفحات 829-836)

جدول رقم 31: تدقيق المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

الأطراف ذات العلاقة: هم الأفراد أو المؤسسات القادرون على التأثير أو السيطرة على القرارات المالية أو التشغيلية للطرف الآخر، مثل العلاقات بين الشركات التابعة والزميلة، أو معاملات مع المدراء التنفيذيين وأفراد أسرهم.		
التعرف عليهم:	– التحقق من معلومات الإدارة المتعلقة بهذه الأطراف؛ – مراجعة سجلات المساهمين، أوراق العمل السابقة، وإقرارات المؤسسة الضريبية؛ – التواصل مع المدققين السابقين عند الحاجة.	
مراجعة معاملاتهم:	– التحقق من تسجيل المعاملات وإفصاحاتها وفقا للمعايير؛ – جمع الأدلة من خلال مراجعة الوثائق وتأكيد شروط العمليات، أو من جهات مرتبطة مثل البنوك.	
اعتبارات إضافية:	**تعديل التقرير وفقا للمعيار 705:** في حال	– عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية؛ – أو عدم توافق الإفصاح مع المعايير.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نص المعيار.

يوفر هذا المحتوى إرشادات إضافية للمدققين لضمان الموثوقية والشفافية في التعامل مع الأطراف ذات العلاقة، من خلال تطبيق الإجراءات وجمع الأدلة المناسبتين؛ مما يسهم في تحسين جودة البيانات.

9.2. ISA 560 : الأحداث اللاحقة

يتناول مضمونه كيفية تدقيق الأحداث اللاحقة، المتمثلة في الوقائع التي تقع بعد تاريخ الميزانية وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية أو المكتشفة لاحقا؛ وبناء على ذلك يمكن تقسيمها إلى أحداث تتطلب:

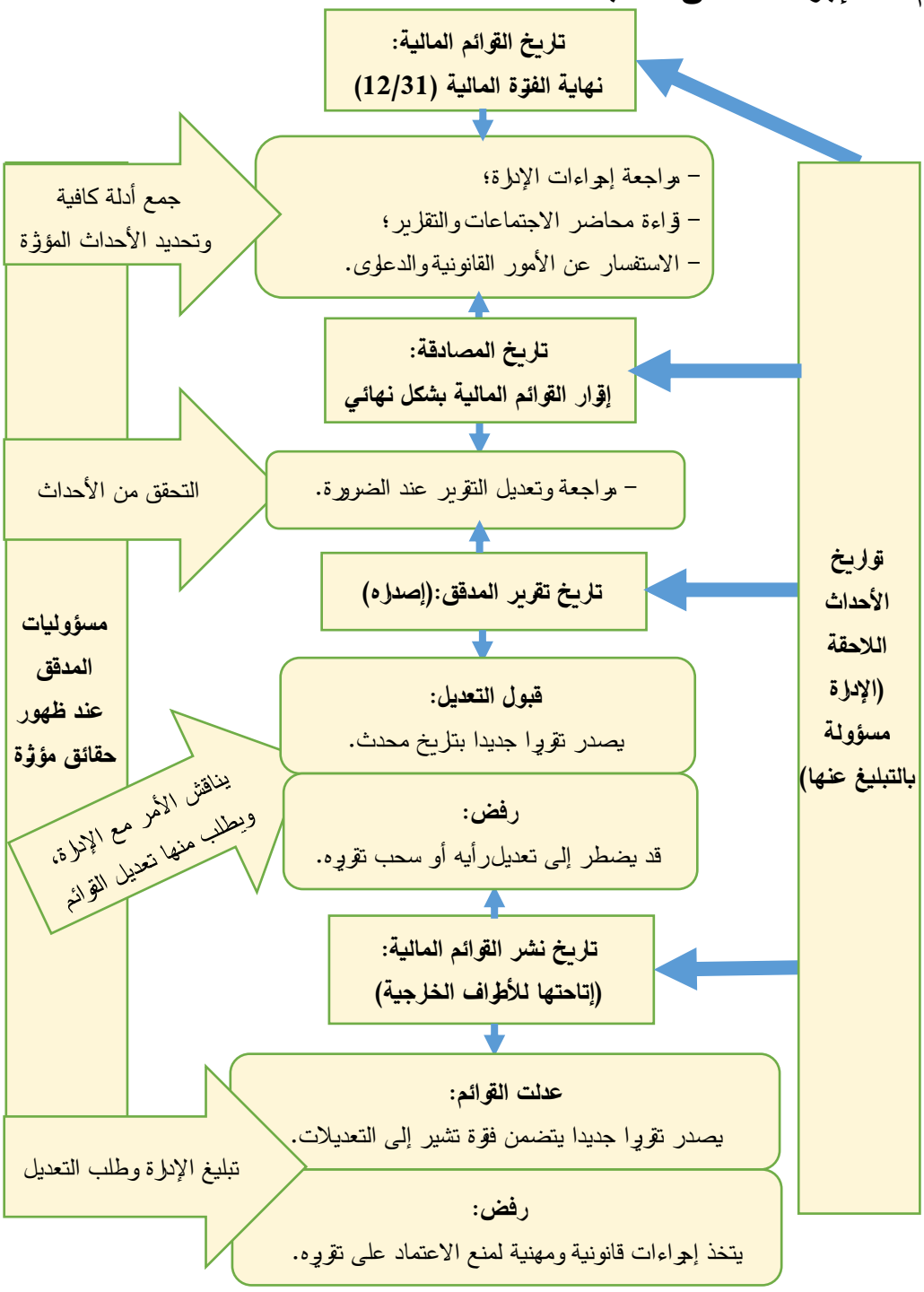
أ- تعديل القوائم: تتعلق بحقائق كانت قائمة قبل تاريخ القوائم، واكتشفت بعدها، مثل (إفلاس عميل رئيسي، أو تصحيح تقييم الأصول بناء على معلومات لاحقة).

ب- الإفصاح: يتعلق بوقائع جديدة حدثت بعد تاريخ الميزانية، مثل (كوارث طبيعية أو إصدار سندات).

أما مسؤوليات المدقق في معالجة هذه الأحداث فنلخصها كما يلي:[1]

[1] (أمين السيد أ.، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها(باللغتين العربية والإنجليزية)، 2003-2004، الصفحات 612-625)

شكل رقم 04: إجراءات المدقق لمعالجة الأحداث اللاحقة



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على فحوى المعيار.

يقدم هذا المعيار إرشادات دقيقة للتعامل مع الأحداث اللاحقة فيما يخص جمع الأدلة وتقييم تأثيرها وفقا للظروف والتواريخ المعنية، لضمان شفافيتها وانعكاسها بدقة في التقارير المالية.

10.2. ISA 570 : استمرارية الاستغلال

يشرح نصه مبدأ الاستمرارية محاسبيا ويحدد الإجراءات لتقييم قدرة المؤسسة على مواصلة النشاط، ولذا تناول البنود الموضحة في الجدول التالي:[1]

جدول رقم 32: مبدأ استمرارية نشاط المؤسسة

<table>
<tr><td colspan="4">مبدأ الاستمرارية: يعتمد إعداد القوائم المالية على فرض أن المؤسسة ستواصل أعمالها خلال المستقبل المنظور (12 شهرا من تاريخ القوائم المالية)؛ في حال العكس تعد القوائم على أساس مختلف.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">المؤشرات المؤثرة:</td><td>مالية</td><td colspan="2">– خسائر كبيرة مستمرة؛
– عدم القدرة على سداد الديون طويلة الأجل أو الالتزامات المتداولة؛
– تدفقات نقدية تشغيلية سالبة؛
– نسب مالية رئيسية متراجعة أو سالبة؛
– توقف توزيعات الأرباح أو تأخرها.</td></tr>
<tr><td>تشغيلية</td><td colspan="2">– فقدان سوق رئيسي أو امتياز مهم؛
– نقص الموارد الأساسية أو صعوبات عمالية؛
– تأثير التكنولوجيا الجديدة على عمليات المنشأة.</td></tr>
<tr><td>قانونية</td><td colspan="2">– دعاوى قضائية ذات تأثير مادي كبير ؛
– تغييرات تشريعية تؤثر سلبا على العمليات.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">المسؤوليات:</td><td>الإدارة</td><td colspan="2">– تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية بناء على الظروف الحالية؛
– إعداد القوائم المالية وفقا لفرض الاستمرارية، مع الإفصاح عن أي شكوك جوهرية عند اللزوم.</td></tr>
<tr><td>المدقق</td><td colspan="2">– التحقق من مدى ملاءمة فرض الاستمرارية الذي اعتمدته الإدارة؛
– جمع أدلة كافية حول تأثير المؤشرات على استمرارية المنشأة؛
– مناقشة خطط الإدارة المستقبلية ومدى فعاليتها في معالجة التحديات.</td></tr>
<tr><td rowspan="5">الإجراءات:</td><td colspan="2">تحليل التدفقات النقدية</td><td>– تقييم البيانات المالية الحديثة.</td></tr>
<tr><td colspan="2">التحقق من خطط الإدارة</td><td>– تقييم فعاليتها لمعالجة الأزمات المالية أو التشغيلية.</td></tr>
<tr><td colspan="2">مراجعة الأحداث اللاحقة</td><td>– تحليل الأحداث التي وقعت بعد تاريخ القوائم المالية.</td></tr>
<tr><td colspan="2">الاستفسارات القانونية</td><td>– الاتصال بالمحامين حول القضايا التي قد تؤثر على المنشأة.</td></tr>
<tr><td colspan="2">تحليل القروض والاتفاقيات</td><td>– فحص شروط الاتفاقيات المالية.</td></tr>
<tr><td rowspan="3">النتائج:</td><td colspan="2">مخرجات التدقيق</td><td>الرأي والتقرير</td></tr>
<tr><td colspan="2">– الإفصاح كافي عن الشكوك الجوهرية.</td><td>– غير معدل؛
– إضافة فقرة توضيحية منفصلة.</td></tr>
<tr><td colspan="2">– الإفصاح غير كافي عن الشكوك الجوهرية.</td><td>– متحفظ أو معارض.</td></tr>
</table>

[1] (S O C P A، 2023، الصفحات 627-646)

	– القوائم المالية معدة وفق فرض استمرارية غير مناسب.	– متحفظ أو الامتناع.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المعيار.

يساعد هذا المحتوى المدقق في تقييم استمرارية المنشأة والتأكد من شفافيتها المالية، وذلك بجمع أدلة كافية وتحليل الخطط المستقبلية للإدارة مع توضيح أي شكوك جوهرية في التقرير النهائي.

11.2. ISA 580 : الإفادات المكتوبة

يتناول محتواه دور المدقق في الحصول على إقرارات خطية من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة، مع التركيز على الإجراءات الواجب اتباعها لتقييم هذه الإقرارات وضمان موثوقيتها، وهذا أبرز ما ورد فيه:[1]

جدول رقم 33: الإقرارات المكتوبة ومتطلباتها

الإقرارات المكتوبة: هي عبارة عن وثائق مكتوبة تقدمها الإدارة إلى المدقق لتأكيد مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقًا للإطار المحاسبي المناسب ودعم أدلة التدقيق الأخرى.		
طبيعتها:	**الإقرارات حول مسؤولية الإدارة**	– تأكيد مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل وفقًا لإطار التقرير المالي المطبق؛ – الإقرار بتوفير جميع المعلومات المطلوبة للمدقق؛ – الإقرار بتسجيل كافة المعاملات وإدراجها في القوائم المالية.
	الإقرارات الأخرى	– إقرارات إضافية يطلبها المدقق لدعم أدلة التدقيق، مثل ملاءمة اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها.
إجراءات الاستخدام:	**كأدلة تدقيق موثوقة**	– تُستخدم كأداة مساعدة لإثبات صحة القوائم المالية؛ – تقييم معقوليتها ومدى توافقها مع أدلة الإثبات الأخرى؛ – لا تعد الإقرارات بديلاً عن أدلة الإثبات القابلة للتحقق؛ – التأكد من أن مُقدّمي الإقرارات محل ثقة وملمين بالأمور المتعلقة بها؛ – يجب أن تغطي جميع الفترات المالية المشار إليها في تقرير المدقق.
	عند وجود تعارض	– التحقيق في الأسباب؛ – إعادة تقييم مصداقية الإدارة؛ – طلب أدلة إضافية من مصادر داخلية أو خارجية لدعم الإقرارات.
	عند رفض الإدارة تقديم الإقرارات	– يعد الرفض قيدا على نطاق التدقيق؛ – يناقش المدقق الأمر مع الإدارة ويقيّم أثره على التدقيق.
الرأي	**في حال استمرار الرفض**	– يصدر المدقق رأيا متحفظا أو الامتناع.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على محتويات المعيار.

[1] (مزياني، 2021، الصفحات 172-174)

يعنى هذا المعيار بضمان حصول المدقق على إقرارات مكتوبة من الإدارة لدعم أدلة التدقيق الأخرى وتعزيز موثوقية القوائم المالية، خاصة كيفية التعامل مع حالات التناقض أو الرفض لهذه الإقرارات وتأثيرها على تقرير المدقق النهائي.

3. مجموعة استخدام عمل الآخرين (600-699):

تعالج هذه المجموعة الإرشادات التي يجب على مدقق الحسابات اتباعها عند الاعتماد على عمل أطراف أخرى خلال عملية التدقيق، وتكمن أهميتها في:

- مساعدة المدقق في ضمان جودة النتائج عند استخدام أعمال الآخرين؛
- تقلل من مخاطر الاعتماد على معلومات غير دقيقة أو غير كافية؛
- تعزز كفاءة التدقيق من خلال دمج الخبرات المختلفة مع الالتزام بالمعايير الدولية.

وهي تضم ثلاثة معايير رئيسية:

1.3. ISA 600 : اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي المكونات)

يساعد بيان هذا المعيار في معالجة التحديات المتعلقة بالبيئات المعقدة التي تشمل مجموعات مالية موزعة جغرافيا أو تحتوي على كيانات متعددة، ويركز على دور المدقق الرئيسي في ضمان جودة التدقيق وتنسيق العمل مع المدققين الآخرين؛ وهو ما يمكن استعراضه من خلال هذا الجدول:[1]

جدول رقم 34: حيثيات تدقيق مكونات المجموعة باستخدام عمل المدققين الآخرين

عمل مدققي مكونات المجموعة		الإجراءات
قواعد التواصل:	تقييم العناية المهنية	- التأكد من أن المدققين الآخرين يتمتعون بالكفاءة والاستقلالية المطلوبة. - الحصول على إقرار كتابي بالتزامهم بها.
	تنسيق الجهود	- تحديد الأولويات، جدولة العمل، إبراز المتطلبات المحاسبية والتدقيقية.
	إجراءات إضافية	- وضع خطط لضمان شمولية العمل واتساقه مع أهداف التدقيق.
الإشراف والتقييم:	مراجعة التقارير	- فحص ملخصات وتقارير المدققين الآخرين لضمان توافقها مع أغراض التدقيق الكلي.
	تحليل الأدلة	- التحقق من تغطية الجوانب الحرجة وتقييم جودة الأدلة المقدمة.
	الإجراءات اللازمة	- معالجة أي نقص في العمل لضمان تحقيق معايير الجودة المطلوبة.
التعامل مع قيود	وجود قصور فيه	- اتخاذ تدابير إضافية لمعالجته.
	استحالة الاستفادة منه	- يعتبر قيد على نطاق التدقيق؛

[1] (IAASB, 2023-2024, pp. 519-567)

الاستخدام:	**تعذر تنفيذ إجراءات إضافية كافية**	– يجب إصدار تقرير رأي متحفظ أو الامتناع.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على تفاصيل المعيار.

فهذا النص يوفر إطارا شاملا لتنسيق وإدارة عمل المدققين الآخرين في تدقيق المجموعة، مما يضمن:

– جمع أدلة تدقيق كافية وموثوقة لتقديم رأي شامل حول القوائم المالية الموحدة؛

– الحفاظ على جودة العملية التدقيقية وتجنب الثغرات في الإشراف والتنسيق.

2.3. ISA 610 : استخدام عمل المدققين الداخليين

كتكملة للمحتوى السابق، يناقش هذا المعيار كيفية الاستفادة من وظيفة التدقيق الداخلي، سواء بالحصول على أدلة التدقيق أو طلب المساعدة المباشرة، مع الحفاظ على مسؤولية المدقق الخارجي الكاملة عن الرأي المقدم حول القوائم المالية؛ وهو كما نبينها في هذا المخطط:[1]

جدول رقم 35: كيفية استخدام وظيفة التدقيق الداخلي

وظيفة التدقيق الداخلي		الإيضاحات
التقييم:	**المكانة التنظيمية**	– مدى استقلالية التدقيق الداخلي عن الإدارة التنفيذية.
	الكفاءة والعناية المهنية	– شمولية التأهيل والخبرة والالتزام بالمعايير المهنية؛ – وجود خطط منظمة، أوراق عمل موثقة، وإشراف فعال.
	استجابة الإدارة	– مدى أخذ توصيات التدقيق الداخلي بجدية وتطبيقها.
شروط الاعتماد عليها:	**الانسجام مع الهدف**	– التأكد من ارتباط أعمال التدقيق الداخلي بتقييم القوائم المالية.
	الفعالية	– التحقق من أن نتائج التدقيق الداخلي مدعومة بأدلة ملائمة وموثقة؛ – التأكد من أن تقارير التدقيق الداخلي دقيقة وتعكس العمل المنجز.
التنسيق مع المدقق الخارجي:	**التواصل المنتظم**	– الاجتماعات الدورية لتنسيق الجهود وتبادل التقارير؛ – إبلاغه بأي ملاحظات قد تؤثر على التدقيق الخارجي.
	مراجعة العمل المنجز	– بفحص تقارير التدقيق الداخلي ونتائجه، لتحديد مدى تأثيرها على التدقيق الخارجي.
المساعدة المباشرة: تشترط	**كفاءة التدقيق الداخلي**	– امتلاك المهارات المهنية المطلوبة.
	عدم تعارض الإجراءات	– تجنب الإجراءات التي تتطلب أحكامًا معقدة أو ترتبط بمخاطر جوهرية عالية.
	التزام السرية	– حفاظ المدققين الداخليين على سرية المعلومات المتعلقة بالتدقيق.
القيود: تتعلق	**بعدم الاستخدام:** في	– الإجراءات التي تتطلب أحكامًا تدقيقية هامة؛ – المهام المرتبطة بمخاطر جوهرية؛ – اتخاذ قرارات المدقق الخارجي أو إعداد تقاريره.
	قانونية وتنظيمية	– القوانين المحلية التي قد تحد من الاعتماد على التدقيق الداخلي؛

[1] (IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements, 2021, pp. 464-476)

		– مسؤولية المدقق الخارجي عن تقديم رأي مستقل حول القوائم.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مكونات المعيار.

قدمت هذه المادة إرشادات هامة حول كيفية التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي، لكنه شدد على مسؤولية المدقق الخارجي في تقييم الأدلة بشكل مستقل، أو تنفيذ جميع الإجراءات بنفسه خاصة إذا كان التدقيق الداخلي غير كاف.

3.3. ISA 620 : استخدام عمل خبير المدقق

كذلك هذا المعيار يكمل المتطلبات السابقة بتقديم إرشادات للاستعانة بخبراء متخصصين، عند الحاجة للحصول على أدلة تدقيق مناسبة مع التأكيد على تقييم عملهم ومدى مناسبته لتحقيق أهداف التدقيق؛ وهو ما نتطرق إليه في هذه اللائحة:[1]

جدول رقم 36: متطلبات استخدام عمل الخبراء المتخصصين

خبير المدقق: يعني شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة ومعرفة وخبرة في مجالات تقنية أو قانونية خارج المحاسبة والتدقيق.			
الحاجة إليه: لتقديم خبرات في مثل هذه المجالات:		**التقييمات الفنية**	– الأراضي، المباني، الأصول غير الملموسة.
		القياسات المتخصصة	– "الحسابات الاكتوارية"*، الاحتياطيات البيئية.
		التفسير القانوني	– العقود، اللوائح التنظيمية، القواعد الضريبية.
		التحليل التقني	– قياس كميات العمل المنجز أو التكاليف المتوقعة.
تقييمه:	**كفاءته**	**المؤهلات المهنية**	– الشهادات المتحصل عليها من الهيئات المشرفة.
		الخبرة	– المدة والسمعة المهنية في المجال ذي الصلة.
		الاختصاص	– المعرفة في المجال المعني.
	موضوعيته	– التحقق من استقلاليته وعلاقته بالمؤسسة لتجنب تضارب المصالح؛ – مراعاة تأثير علاقة التوظيف أو الاستثمار مع المنشأة محل التدقيق.	
الاتفاق معه: حول	**طبيعة ونطاق العمل**	– تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها.	
	الأدوار والمسؤوليات	– ما يخص المدقق والخبير على حد سواء.	
	الاتصال والتقارير	– كيفية التواصل وتقديم النتائج.	
	السرية	– عدم البوح بالمعلومات المتعلقة بالتدقيق.	
	الكفاية والملاءمة:	**استنتاجات الخبير**	– تقييم مدى اتساقها مع أدلة التدقيق الأخرى.
		الطرق والفرضيات	– التأكد من توافقها مع معايير المهنة وظروف المؤسسة.

[1] (حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية- الجزء الثالث-، 2004، الصفحات 85-90)

* **الحسابات الاكتوارية (Actuarial Accounts):** هي نوع من التحليل الكمي يُستخدم لتقييم وإدارة المخاطر المالية المتعلقة بالمستقبل (قياس وتقدير الالتزامات المالية طويلة الأجل)، تعتمد على الرياضيات والإحصاء في ذلك، خاصة في مجالات مثل التأمين، التقاعد، والاستثمارات.

تقييم نتائج عمله: بهذه الإجراءات	**عدم الكفاية:**	**مصادر البيانات**	– التحقق من موثوقيتها ودقتها.
		مناقشة النتائج	– التواصل مع الخبير والمؤسسة لتوضيح النقاط الناقصة.
		اعتبارات إضافية	– تنفيذ اختبارات تدقيق مكملة.
		استخدام خبير آخر	– في حالة استمرار عدم كفاية الأدلة.
تقرير المدقق:	– يظل المدقق مسؤولا عن تقييم القوائم المالية، ولا يمكنه نقل هذه المسؤولية إلى الخبير؛ – لا يشار إلى اسم الخبير عند استخدام عمله إلا إذا أدى إلى رأي معدل.		

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على خصوصيات المعيار.

يوفر هذا الإطار تقييما دقيقا لعمل الخبير المتخصص ومدى ملاءمته لأهداف التدقيق، ويظهر أيضا الفرق بين خبير المدقق (المستعان به لدعم التدقيق) وخبير الإدارة (المستخدم لإعداد القوائم المالية).

ثالثا: معايير التقارير

هذه الفئة تهدف إلى تنظيم المرحلة النهائية من عملية التدقيق، حيث يصدر المدقق تقريره النهائي بناء على نتائج التدقيق، وهي تعالج هذه الجوانب:

* **مدى الامتثال للمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا:** تشمل تقييم توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية وثبات تطبيقها عبر الفترات الزمنية.

* **كفاية وملاءمة الإفصاح:** بالتأكد من تقديم المعلومات المالية بشكل كافٍ وملائم لدعم القرارات الاقتصادية للأطراف المعنية.

* **إبداء الرأي في القوائم المالية وأنواعه:** أي صياغة تقرير المدقق النهائي وفقا لمضمون معايير التدقيق الدولية، والذي يعبر فيه عن رأيه بوضوح فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية ومدى امتثالها للإطار المحاسبي، إذ تشمل أنواع الرأي: إيجابي(نظيف)، متحفظ، سلبي(مخالف)(معاكس)، وعدم إبداء الرأي(الامتناع).

ولذا فهي تمثل الإطار الأساسي لضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية الموجهة للأطراف ذات العلاقة، وتتكون من مجموعتين هما:

1. مجموعة الاستنتاجات والتقارير (700-799)

تركز هذه المجموعة على صياغة تقرير المدقق النهائي وإبداء الرأي حول القوائم المالية، بما يضمن تقديم معلومات دقيقة وموثوقة للأطراف المعنية، بتناول هذه الجوانب:

* **إعداد وتكوين الرأي:** يحدد كيفية تكوين الرأي وإعداد التقرير حول القوائم المالية، وكذا الإفصاح عن الأمور الأساسية،

* **التعامل مع القضايا الخاصة***: تشمل كيفية معالجة الحالات التي تتطلب تحفظات أو إيضاحات إضافية، مثل القضايا المؤثرة على الرأي؛ وتعديلات الرأي والفقرات التفسيرية.

* **المسؤولية عن المعلومات الإضافية**: وذلك يشمل تنظيم التعامل مع الأرقام المقارنة في القوائم المالية المدققة، مع تحديد مسؤولية المدقق تجاه المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية المدققة.

هذه المجموعة تمثل الإطار المرجعي لإعداد التقرير بصيغة رسمية ومهنية، من خلال استخدام لغة مهنية دقيقة تعكس نتائج التدقيق بوضوح وشفافية والتزام المدقق بالمعايير الدولية، وتدعم جودة المعلومات المالية المقدمة؛ وهي تتوزع في هذه المعايير:

1.1. ISA 700 : تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

يدرس هذا المعيار متطلبات تكوين رأي المدقق على القوائم المالية وصياغة التقرير النهائي وهيكله الأساسي، وهو يوازن بين الاتساق الدولي ومرونة التكيف مع الظروف المحلية، بما يضمن تقديم تقييم عادل وموثوق للمعلومات المالية لصالح مستخدميها وتسهيل المقارنة بين الحدود؛ وجاء محتواه كما هو مبين في هذا الجدول:[1]

جدول رقم 37: محتوى تكوين رأي المدقق وشكل التقرير

<table>
<tr><th colspan="3">الهيكل الأساسي لتقرير المدقق</th></tr>
<tr><td>العنوان</td><td colspan="2">– تقرير المدقق المستقل.</td></tr>
<tr><td>المخاطب</td><td colspan="2">– يوجه للمساهمين أو المسؤولين عن الحوكمة.</td></tr>
<tr><td>الفقرة التمهيدية</td><td colspan="2">– تحدد القوائم المالية المدققة والإشارة إلى المعايير الدولية أو المحلية المطبقة.</td></tr>
<tr><td>مسؤوليات الإدارة</td><td colspan="2">– إعداد القوائم المالية، تنفيذ نظام رقابي فعال، واختيار سياسات محاسبية مناسبة.</td></tr>
<tr><td>مسؤوليات المدقق</td><td colspan="2">– تقييم الأدلة، التحقق من عدالة العرض وملاءمة التقديرات والسياسات المحاسبية.</td></tr>
<tr><td>فقرة الرأي</td><td colspan="2">– صياغة الرأي بوضوح:(القوائم المالية تعبر بعدالة من جميع النواحي الجوهرية).</td></tr>
<tr><td>توقيع المدقق</td><td colspan="2">– اسم المدقق/المكتب.</td></tr>
<tr><td>التاريخ</td><td colspan="2">– تاريخ استكمال جمع الأدلة.</td></tr>
<tr><td>العنوان</td><td colspan="2">– الموقع الجغرافي للمكتب.</td></tr>
<tr><td colspan="3">معلومات توضيحية</td></tr>
<tr><td rowspan="2">تقييم المدقق:
يشمل</td><td colspan="2">إطار التقرير المالي</td></tr>
<tr><td>إطار التزام</td><td>إطار عرض عادل</td></tr>
</table>

1 (جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة - الكتاب الثاني-، 2009، الصفحات 15-42)

– يشمل الإفصاحات اللازمة.	– يقتصر على الالتزام بالمتطلبات.	– عدالة العرض، كفاية الإفصاحات، معقولية التقديرات المحاسبية.

أنواع رأي المدقق			
رأي غير معدل	**رأي معدل:** (طبقا لمعيار 705)		
(نظيف)	**متحفظ**	**معاكس**	**عدم إبداء رأي**
– القوائم خالية من التحريفات الجوهرية.	– تحريفات غير جوهرية.	– تحريفات جوهرية وشاملة.	– قيود تمنع جمع الأدلة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على تفاصيل المعيار.

يتم إصدار التقرير بعد موافقة الإدارة على القوائم المالية؛ كما يجب ذكر أسباب جوهرية لأي رأي مخالف مع توضيح الأثر الكمي على القوائم المالية إن أمكن.

2.1. ISA 701 : الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل

جاء هذا المحتوى ليدقق في الجزئيات، وذلك بتحديد القضايا الأكثر أهمية أثناء عملية التدقيق والتي يجب أن يتم التركيز عليها في تقرير المدقق، وهي تعرف بالأمور الرئيسية ذات التأثير الجوهري في القوائم المالية، ومن أمثلتها التحليلات المحاسبية المعقدة، التقديرات المحاسبية، أو قضايا تثير عدم يقين كبير؛ وقد تطرق نصها لكيفية معالجتها من طرف المدقق، وهي موضحه كالتالي:[1]

جدول رقم 38: إبلاغ الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل

الأمور الرئيسية للتدقيق	التفاصيل
توثيقها: يشمل تحديد القضايا المؤثرة على التقرير:	– الأمور التي تطلبت حكما كبيرا أو معالجة معقدة؛ – المجالات التي شملت مخاطر جوهرية أو أحكاما محاسبية حرجة؛ – المسائل التي تركزت عليها مناقشات المدقق مع الإدارة.
الإبلاغ عنها: للأطراف المعنية، إذ يتم:	– شرح كيفية معالجة كل قضية رئيسية في التقرير؛ – تقديم وصف واضح للأسباب التي جعلت القضية تعتبر أساسية؛ – الإشارة إلى تأثير هذه الأمور على عملية التدقيق.
تضمينها في التقرير: لا تتطلب رأيا منفصلا، ولكن تستوجب:	– إدراج الفقرات المتعلقة بالأمور الرئيسية في قسم منفصل وفق المعيار 706، وبموجب اللوائح والقوانين؛ – تقديم شرح شامل لسبب أهميتها، بالإضافة إلى الأسس التي استند إليها المدقق في تقييمها؛ – قراره بعدم وجود أمور رئيسية ليتم الإبلاغ عنها.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مفاهيم المعيار.

ولذا فهذا البيان يعزز دور المدقق كمصدر موثوق للمعلومات، حيث يبرز القضايا الأكثر أهمية

[1] (S O C P A، 2023، الصفحات 823-838)

للمستخدمين بطريقة واضحة ومنهجية.

3.1. ISA 705 : التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل

يحدد مضمونه كيفية تعديل رأي المدقق عند وجود أخطاء مادية في القوائم المالية أو تعذر الحصول على أدلة كافية، كما يوضح مسؤولية المدقق في إصدار تقرير مناسب وفقًا للظروف ويشرح تأثير تعديل الرأي على شكل ومحتوى تقرير التدقيق؛ ولنلخص ذلك في هذا الجدول:[1]

جدول رقم 39: حالات تعديل الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

<table>
<tr><td colspan="3">الحالات التي تقتضي التعديل:</td></tr>
<tr><td colspan="2">- تحريف جوهري في البيانات المالية.</td><td>- عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.</td></tr>
<tr><td colspan="3">تأثير التعديلات على التقرير:</td></tr>
<tr><td colspan="2">إضافة فقرة تبريرية:</td><td>تعديل النص:</td></tr>
<tr><td colspan="2">- تكتب قبل فقرة الرأي، توضح سبب التعديل.</td><td>- تغيير نصوص التقرير وفقًا لنوع الرأي المعدل.</td></tr>
<tr><td colspan="3">أنواع الآراء المعدلة:</td></tr>
<tr><td>الرأي</td><td>مقتضياته:</td><td>مضمونه: تدرج فيه</td></tr>
<tr><td>متحفظ</td><td>- تحريفات مادية غير شاملة؛
- نقص أدلة التدقيق مع احتمال تأثيرات مادية غير شاملة.</td><td>- فقرة "أساس التحفظ في الرأي"؛
- تأثيرات التحفظ المحدودة.</td></tr>
<tr><td>سلبي</td><td>- تحريفات مادية وشاملة.</td><td>- فقرة "أساس الرأي المخالف"؛
- أدلة عدم عدالة البيانات المالية.</td></tr>
<tr><td>الامتناع</td><td>- نقص أدلة تدقيق مع تأثيرات مادية وشاملة؛
- حالات عدم التأكد المتشابكة.</td><td>- فقرة "أساس الامتناع عن إبداء الرأي"؛
- ذكر قيود عدم القدرة على إبداء الرأي.</td></tr>
</table>

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على محتويات المعيار.

يحث هذا المعيار على أن تعديل التقرير يتم وفق المتطلبات القانونية والتنظيمية المحلية، كما يجب توفير تفاصيل كافية لضمان الشفافية.

4.1. ISA 706 : فقرات لفت الانتباه، وفقرات الأمور أخرى في تقرير المدقق المستقل

يستعرض نصه كيفية استخدام المدقق لفقرات إضافية في التقرير لتوضيح أو إبراز أمور مهمة دون التأثير على الرأي، وذلك بهدف لفت انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى مسائل جوهرية تم الإفصاح عنها بشكل ملائم؛ ويمكن توضيح ذلك في الجدول الموالي:[2]

[1] (مزياني، 2021، الصفحات 190-195)

[2] (IAASB, 2023-2024, pp. 669-681)

جدول رقم 40: الفقرات الإضافية في تقرير المدقق المستقل

	فقرات لفت الانتباه	فقرات أمور أخرى
المعنى:	تستخدم لتسليط الضوء على قضايا جوهرية في القوائم المالية تم الإفصاح عنها، ولكنها تحتاج لتوضيح إضافي.	تستعمل لتقديم معلومات ذات صلة بالتدقيق، لكنها ليست جزءا من القوائم المالية.
اختصاص التطبيق:	– شكوك جوهرية حول استمرارية المؤسسة؛ – أحداث أو قضايا قانونية ذات تأثير مستقبلي؛ – تطبيق معايير محاسبية جديدة؛ – الكوارث الكبرى وتأثيرها المالي.	– القيود على نطاق التدقيق؛ – رفض تعديل معلومات متناقضة؛ – المسؤوليات القانونية للمدقق؛ – قيود عدم الانسحاب من المهمة.
الضوابط:	– تضاف بعد فقرة أساس الرأي مباشرة؛ – تتضمن عنوانًا مثل "فقرة تفسيرية"؛ – تشير بوضوح إلى موقع القضية ضمن القوائم؛ – توضح أن الرأي لم يتأثر.	– تضاف حسب الحاجة، إما بعد الفقرات التفسيرية أو في مكان آخر يحدده المدقق؛ – تستخدم لتوضيح مسؤوليات المدقق أو أي قضايا جوهرية مؤثرة على التدقيق.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مضمون المعيار.

لا تعد الفقرات الإضافية بديلا عن التحفظ أو الآراء المعدلة، بل تستخدم لتعزيز فهم القوائم المالية وتقارير التدقيق.

5.1. ISA 710 : المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة

فهذا المحتوى يدرس المعلومات المالية المقارنة التي تشمل (الأرقام المقابلة والقوائم المقارنة) لفترة واحدة سابقة على الأقل ومدى اتساقها مع الفترة الحالية، ويحدد إجراءات المدقق في هذا الشأن؛ وقد جاء تفصيل ذلك في هذا البيان:[1]

جدول رقم 41: حيثيات المعلومات المالية المقارنة

البنود	الأرقام المقابلة	القوائم المالية المقارنة
المدلول:	هي مبالغ وإفصاحات من الفترة السابقة تدمج في القوائم المالية الحالية بهدف قراءتها في سياق الفترة الحالية فقط.	تعبر عن قوائم مالية كاملة للفترة السابقة تعرض بجانب القوائم الحالية لتوفير مقارنة شاملة، مع رأي تدقيقي منفصل لكل فترة إذا كانت مدققة.
مسؤوليات المدقق: سواء دققت من مدقق آخر أم لا، يجب على المدقق الحالي فحص:	– ملاءمة الأرقام المقابلة والقوائم المقارنة؛ – استمرارية السياسات المحاسبية بين الفترات، وتحديد تأثير أي تغييرات؛ – الإفصاحات والأرقام المالية للفترات السابقة، ومدى تأثيرها على الفترة الحالية.	

[1] (جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة - الكتاب الثاني-، 2009، الصفحات 113-139)

الإجراءات وحالات التقرير:			
التعامل مع البيانات:	**الفترة السابقة**	– تعد جزء من القوائم الحالية؛ – لا تتطلب رأي منفصل بشأنها.	– تعتبر بيانات مستقلة؛ – تستوجب رأيًا منفصلا؛ – تتطلب إعطاء رأي للسنة الحالية.
	عند اختلاف الرأي مع الفترة الحالية	– يعدل رأي المدقق للسنة الحالية؛ – توضح أسباب التعديل في فقرة تأكيدية.	– توضح أسباب الرأي المخالف في فقرة تفسيرية.
طلب الإقرارات المكتوبة: (بموجب معيار 580)		– للسنة الحالية فقط.	– لكل الفترات المذكورة في التقرير.
التحقق من الأرصدة الافتتاحية: (طبقا لمعيار 510)		– بالقيام بالفحوص المناسبة	– بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛
القوائم السابقة مدققة من طرف مدقق آخر:		– يشير إلى ذلك في تقريره ضمن فقرة لفت الانتباه؛ – يتم ذكر نوع التقرير السابق، سببه، وتاريخه.	– يشار إلى ذلك مع توضيح الرأي، أسبابه، وتاريخه.
القوائم السابقة غير مدققة:		– يذكر ذلك بوضوح في التقرير.	– يشار إلى ذلك في فقرة أمور أخرى.
وجود تحريفات جوهرية:	**الفترة السابقة**	– الحصول على أدلة تدقيق إضافية مناسبة؛ – طلب التعديل من المدقق السابق؛ – إصدار رأي غير معدل.	– طلب التعديل من المدقق السابق وإصدار تقرير حولها.
	الفترة الحالية	– إبداء رأي متحفظ أو سلبي.	– إصدار تقريره وفقا لذلك.
رفض التعديل من المدقق السابق:		– يشار إلى تقرير المدقق السابق في فقرة المقدمة؛ – تعديل التقرير حسب التحريف ودرجة ماديته.	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على إطار المعيار.

فتنفيذ متطلبات هذا المعيار تهدف إلى ضمان توافق السياسات المحاسبية بين الفترات، والتأكد من صحة وتكامل المعلومات المعلنة في القوائم المالية الحالية بناءً على المقارنات مع الفترات السابقة، بما يتوافق مع إطار التقارير المالية؛ وهو ما يترتب عنه تعزيز دقة التقارير وتمكين المستخدمين من اتخاذ قرارات مستنيرة.

6.1. ISA 720 : مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى

يتناول هذا الأخير دور المدقق في معالجة "المعلومات الأخرى" المرفقة بالقوائم المالية، لضمان توافقها

مع البيانات المالية المدققة ومنع تضليل المستخدمين، وتأكيد أن جميع المعلومات المنشورة تعكس صورة مالية وإدارية متناسقة وشاملة؛ وهو ما يمكن استعراضه في هذه القائمة:[1]

جدول رقم 42: متطلبات التعامل مع المعلومات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية

البيان	المعلومات الأخرى		القوائم المالية المدققة
المفهوم:	هي بيانات مرفقة بالقوائم المالية المدققة، لكنها ليست جزءا منها، مثل تقارير الأداء والحوكمة والمخاطر.		هي قوائم خضعت لفحص المدقق لإبداء رأي بشأنها.
مسؤوليات المدقق ومضمون تقريره:	– وصف مسؤولية الإدارة عنها؛ – طبيعة المعلومات التي تم مراجعتها قبل التقرير وما يتوقع مراجعته لاحقا؛ – توضيح أن المدقق لا يبدي رأيا تأكيديا بشأن هذه المعلومات؛ – وصف مسؤوليات المدقق المتخذة.		
الإجراءات:			
جمع المعلومات:	**قبل تاريخ التقرير**	– في الوقت مناسب.	
	بعده	– يتعامل معها وفق معيار 560.	
المعالجة واكتشاف التناقضات:	– بفحص البيانات المنشورة التي قد تتضمن أخطاء واضحة؛ – إبداء الرأي حول مؤشرات الأداء الموضحة؛ – إذا كانت توجد أخطاء بها.		– التأكد من عدم وجود تناقض جوهري بينهما أو مع أدلة التدقيق المتاحة؛ – إذا ما فيها تحريف جوهري.
فحوص إضافية عند وجوب التعديل:	– تحليل مدى تأثيرها على ثقة المستخدمين؛ – التأكد من أنها لا تعكس مشكلات أعمق في البيئة المحيطة بالتقرير المالي.		– يعيد المدقق تقييم فهمه للمؤسسة وبيئتها؛ – يراجع تقييم المخاطر في عملية التدقيق؛ – تعديل خطة التدقيق إذا لزم الأمر؛ – يعيد النظر في تأثير التحريفات المكتشفة سواء مصححة أم لا على إجراءات التدقيق ورأيه النهائي.
مناقشة الملاحظات والشكوك وتبليغها للإدارة:	– تحديد وتوثيق المعلومات الأخرى والقوائم المالية المدققة بوضوح؛ – ممكن طلب التشاور مع طرف مؤهل ثالث؛ – الشكوك حول نزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛ – مدى موثوقية أدلة التدقيق بصفة عامة والإقرارات المكتوبة بشكل خاص؛ – طلب التعديل.		

[1] (أمين السيد أ.، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها(باللغتين العربية والإنجليزية)، 2003-2004، الصفحات 800-810)

التقرير: حسب الحالات	قبول التعديل	– تصحيحها بما يضمن التوافق؛ – إدراج قسم خاص بعنوان "المعلومات الأخرى" إذا لزم الأمر.	– تعديلها بما يعكس الوضع الصحيح؛ – إضافة فقرة تفسيرية عند الضرورة.
	الرأي	**إيجابي (غير متحفظ)**	
	رفض	– يضيف فقرة توضيحية في قسم "المعلومات الأخرى"؛ – في الحالات الحرجة، قد تصل إلى: – الامتناع عن إصدار تقرير التدقيق؛ – الانسحاب باستشارة قانونية.	
	الرأي	**متحفظ**	– الأخطاء الجوهرية محدودة التأثير.
		سلبي	– الأخطاء الجوهرية شديدة التأثير.
		الامتناع	– المشكلات الجوهرية المانعة من جمع أدلة تدقيقية كافية ومناسبة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مفاهيم المعيار.

تؤكد هذه الإجراءات على ضرورة التكامل والاتساق بين القوائم المالية والمعلومات الأخرى، فحتى إذا كانت هناك تعديلات جوهرية على المعلومات الأخرى، فإنها تذكر كجزء منفصل دون التأثير على الرأي الخاص بالقوائم المالية طالما أن الأخيرة صحيحة؛ كما يبقى تقرير التدقيق متماسكا وشاملا، حيث يعبر عن الرأي العام حول القوائم المالية، ويوضح حالة المعلومات الأخرى.

2. مجموعة المجالات المتخصصة (800-899):

تحوي هذه المجموعة إرشادات متخصصة لتدقيق القوائم المالية المعدة لأغراض محددة أو ذات طبيعة استثنائية، والتي لا تغطيها المعايير العامة؛ تُستخدم في الحالات التي تتطلب متطلبات إضافية بسبب طبيعة القوائم المالية أو الغرض منها، مثل التدقيق وفق إطار أهداف خاصة أو إعداد تقارير حول بيانات مالية مفردة؛ كما تشمل أيضًا مسؤولية المدقق في التأكد من أن التقارير أُعدت وفق إطار ملائم لهذه الأغراض، مع ضمان دقتها ومطابقتها للمعايير الدولية عند الإبلاغ عن عناصر محددة أو بيانات ملخصة؛

ولذا تعد أداة موجهة لتلبية احتياجات التدقيق الخاص، مما يضمن تقديم تقارير دقيقة وشفافة تتماشى مع معايير الجودة الدولية؛ وتضم ثلاثة معايير رئيسية تغطي هذه المهام:

1.2. ISA 800 : اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأغراض الخاصة

يختص هذا المعيار بتدقيق القوائم المالية المعدة وفق إطار خاص، ويضع إرشادات واضحة لتدقيق

هذه الحالات الاستثنائية والتي لا تعالج وفق للمعايير العامة؛ وهو ما نوضحه في هذه اللائحة:[1]

جدول رقم 43: إجراءات التدقيق المتعلقة بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر عمل خاص

البيان	التفاصيل
النطاق:	– تعد وفق أطر خاصة وليست عامة، مثل (الضرائب أو المتطلبات التنظيمية)؛ – تتطلب تقارير محددة مثل حسابات معينة أو بنود محددة أو قوائم ملخصة.
قبول المهمة:	– يجب تحديد طبيعة المهمة بشكل واضح ومتفق عليه مع العميل؛ – التحقق من ملاءمتها لإطار التقرير المالي والتشريعات المحلية؛ – تقييم مدى تلبية القوائم المالية لاحتياجات المستخدمين المستهدفين.
التخطيط والتنفيذ:	– تخطيط التدقيق وفقًا للإطار الخاص المستخدم؛ – الحصول على فهم للإطار المالي الخاص وممارسات إعداد التقارير المستخدمة؛ – ضمان ملاءمة معايير التدقيق الدولية للظروف الخاصة بإعداد القوائم المالية؛ – التأكد من توافر الأدلة والبيانات التي تناسب الإطار المطبق؛ – في حالة اكتشاف مشكلات أو عدم تطابق، يجب مناقشتها مع الإدارة وطلب التعديلات.
إعداد التقرير وتكوين الرأي:	– توضيح الغرض المحدد من إعداد القوائم؛ – التأكيد على أن القوائم تتضمن إفصاحات كافية بشأن الإطار المالي الخاص؛ – إضافة فقرة "تأكيد أهمية الموضوع" لتنبيه المستخدمين إلى خصوصية القوائم؛ – الإشارة إلى أي قيود محتملة على توزيع التقرير أو استخدامه؛ – تقديم رأي بناءً على التزام القوائم بالإطار الخاص الذي لا يتبع المعايير المعترف بها دوليا.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على حيثيات المعيار.

فهذه المعطيات توفر إرشادات للمدقق للتعامل مع الاعتبارات الخاصة، مما يضمن تحقيق أهداف التدقيق المحددة والتزام الدقة والوضوح في التقارير.

2.2. ISA 805 : اعتبارات خاصة– عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

يهتم مضمونه بتدقيق قوائم مالية فردية أو مكونات محددة من القوائم المالية، مثل الإيرادات أو الأصول الثابتة، بدلا من تدقيق القوائم المالية الكاملة، ويتم استخدمه عندما تطلب جهات محددة تقارير عن بنود معينة دون الحاجة إلى تدقيق شامل؛ ويمكن ترجمة ذلك في هذا السياق:[2]

[1] (جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة - الكتاب الثاني-، 2009، الصفحات 69-94)
[2] (IAASB, 2023-2024, pp. 749-768)

جدول رقم 44: المتطلبات المتعلقة بتدقيق عناصر أو حسابات مالية محددة

الخطوات	الإجراءات
قبول العملية:	– يجب الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة؛ – التحقق من قبول إطار التقارير المالية المستخدم؛ – تضمين صياغة التقرير المتوقع في شروط التدقيق.
التخطيط والتنفيذ:	– تكييف متطلبات التدقيق الدولية بما يلائم تدقيق القوائم الفردية أو المكونات؛ – الطلب من الإدارة تصحيح الإفصاحات وعرض القوائم المفردة والكلية عند اللزوم.
إعداد التقرير والرأي: يستلزم	– تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي 700 مع تكييفها حسب الظروف؛ – إصدار آراء منفصلة عند التدقيق المتزامن للقوائم الفردية والمجموعة الكاملة من القوائم؛ – يتم إصدار التقرير والرأي إلا إذا اقتنع المدقق بالتمييز والعرض المناسب للقوائم؛ – النظر في تأثير الأمور المضمنة في تقرير المجموعة الكلية على تدقيق المكونات الفردية؛ – الامتناع عن إصدار رأي غير معدل على مكون محدد، إذا كان الرأي حول القوائم الكاملة سلبيا أو محجوبا.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات المعيار.

تكملة لمحاور الاعتبارات الخاصة، درس هذا المعيار حالة تدقيق عناصر أو حسابات مالية محددة، والتي تعتبر جزءًا لا يتجزأ من المجموعة الكاملة للقوائم؛ مما يستدعي الاتساق في التقارير الصادرة، بحيث تكون جميع الآراء واضحة ومتوافقة مع متطلبات المعايير الدولية.

3.2. ISA 810 : الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الموجزة

يتناول هذا المعيار كيفية إصدار تقارير التدقيق حول القوائم المالية الملخصة، والتي تمثل نسخة مبسطة من القوائم الكاملة، مع التأكد من اتساقها مع القوائم المدققة وإبراز الاستنتاجات في تقرير المراجع؛ وجاء توضيح ذلك على هذا النحو:[1]

جدول رقم 45: الإجراءات الخاصة بالتقارير حول القوائم المالية الملخصة

البيان	الإجراءات
قبول العملية:	– يتم ذلك فقط إذا كانت القوائم الملخصة مشتقة من قوائم مالية مدققة وفقًا للمعايير الدولية؛ – التحقق من ملاءمة المعايير المطبقة وموافقة الإدارة على مسؤوليتها عن إعداد هذه القوائم.
التخطيط والتنفيذ:	– تقييم الإفصاح عن طبيعة القوائم الملخصة والمعايير المطبقة؛ – مقارنة القوائم الملخصة بالمعلومات الواردة في القوائم المدققة لضمان الاتساق؛ – التأكد من إتاحة القوائم الكاملة للمستخدمين عند الحاجة.

[1] (IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements, 2021, pp. 653-668)

معالجة الأحداث اللاحقة:	– الإشارة إلى أن القوائم الملخصة لا تعكس الأحداث بعد تاريخ تقرير القوائم المدققة والتي قد يلزمها تعديل أو إفصاح؛ – تأجيل إصدار التقرير حتى يتم التعامل مع أي حقائق جديدة ظهرت بعد تاريخ تقرير المدقق.	
التقرير:	– صيغته تتضمن العنوان والمخاطب، الفقرة الافتتاحية، مسؤوليات الإدارة والمدقق، فقرة الرأي، التوقيع والتاريخ؛ – الالتزام بالقيود على التوزيع والاستخدام إذا وردت في تقرير القوائم المدققة؛ – معالجة المعلومات غير المدققة أو التناقضات في الوثائق المرتبطة بالقوائم الملخصة؛ – اتخاذ الإجراءات المناسبة إذا أسيء ربط اسم المدقق بالقوائم الملخصة دون موافقته.	
تكوين الرأي:	**غير معدل**	– في حالة اتساق القوائم.
	متحفظ أو سلبي	– عند تطلب تعديل التقرير، مع توضيح التأثيرات على القوائم الملخصة.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على نطاق المعيار.

يصبو هذا المحتوى لتمكين المدقق من تكوين تقارير حول القوائم المالية الملخصة، وذلك بواسطة: التحقق من ملاءمة قبول عملية إعداد تقرير القوائم الملخصة؛ تقييم الأدلة المستخلصة لتكوين رأي حول القوائم الملخصة؛ وإصدار تقرير خطي يعبر عن الرأي بوضوح ويشرح أسسه.

تمثل معايير التدقيق الدولية إطارا موحدا وشاملا لممارسة المهنة على المستوى العالمي، إذ أنها تحتوي عدة مبادئ وإرشادات تنظم عملية التدقيق وتعزز الجودة والاتساق، وهي تشمل:

* **المبادئ والمسؤوليات:** تحدد مسؤوليات المدقق والمبادئ الأساسية لممارسة المهنة؛
* **إجراءات العمل الميداني:** تقوم بتوحيد وتفصيل الممارسات، مما يعزز الموضوعية ويقلل التفاوت؛
* **الإثبات:** تقدم إرشادات حول جمع وتقييم أدلة الإثبات؛
* **الاعتماد على عمل الآخرين:** تضع معايير للتعاون مع مدققين آخرين والتأكد من جودة أعمالهم؛
* **التقارير:** توضح متطلبات إعداد التقارير بشفافية ووضوح.

تصدر هذه المعايير عن هيئة دولية تشمل معظم دول العالم، مما يجعلها قابلة للتطبيق دوليا ومتوافقة مع متطلبات العولمة والتحولات الاقتصادية الحديثة.

رابعا: التدقيق الخارجي وفق معايير التدقيق الدولية

تم تصميم معايير التدقيق الدولية لتتبع مراحل التدقيق بشكل منهجي، من التخطيط والإعداد إلى التنفيذ وإصدار التقرير النهائي، يهدف هذا التبويب إلى توحيد الممارسات المهنية، مما يسهل على المدققين تطبيق المعايير بفعالية وفق الخطوات العملية المعتمدة؛ وهو ما نلخصه في هذه القائمة:[1]

[1] (عطية، بن خليفة، و بن عمر، 2024)

جدول رقم 46: خطوات التدقيق الخارجي وفق معايير التدقيق الدولية

المراحل	خطواتها
أولا: قبول الاتفاق. يتم بالاتفاق حول المبادئ العامة لعملية التدقيق مع توفر شروط الارتباط القانونية التي تؤدي الى قبول المهمة.	**1. المبادئ العامة للتعاقد:** يشمل توفر الأطر القانونية والمهنية المجسدة في النشاط للعمل، والتعرف عليها من قبل المدقق أو المؤسسة، مثل طبيعة المؤسسة ونوعية التدقيق وأهدافه، مع الالتزام بمعايير التدقيق الدولية. **2. الإرتباط وخطاب التكليف:** التفاهم على شروط التعاقد وتوضيح المسؤوليات بين الطرفين، والأهداف الخاصة بمهمة التدقيق.
ثانيا: التخطيط لعملية التدقيق. تبدأ بالاطلاع والفهم الشامل للمؤسسة ومحيطها، ثم تحديد نطاق التدقيق الذي على أساسه تتم بناء الخطة المناسبة.	**3. الفهم والتقييم الأولي:** ويتم ذلك بفحص وتقييم النظام المحاسبي المطبق وكيفية اعداد القوائم المالية، وجمع الوثائق والبيانات المهمة لتحديد نطاق التدقيق. **4. عملية التحري وتحليل بيئة المؤسسة:** يسعى المدقق للتطلع والإلمام بالمعلومات الخاصة بها مع التنبه للاختلالات الموجودة، وهو ما يقوده لفحص عدة مكونات منها النظم المحاسبية والتشريعات المطبقة، الرقابة الداخلية، سلامة البيانات المالية، ومعرفة المسؤولين المباشرين لهذه المؤسسة ونشاطها وطريقة التواصل معهم، مع تحديد المخاطر المحتملة.
ثالثا: تنفيذ برنامج التدقيق. فبناء على المعطيات السابقة يتم وضع خطة عمل تتناسب مع الإجراءات الفنية الواجب اتباعها من حيث الطبيعة، التوقيت، والمدى لتنفيذ مهمة التدقيق.	**5. وضع خطة التدقيق:** يتم إعداد مذكرة شاملة وبرنامج عمل يراعي المتطلبات المهنية والزمنية. **6. تقييم المخاطر المقدرة والاستجابة لها:** أي دراسة وتحليل المخاطر المؤثرة، إخضاعها لمبدأ الأهمية النسبية، واتخاذ التدابير المناسبة لإدارتها. **7. جمع أدلة الإثبات:** باستخدام الوثائق والسجلات والمقابلات يسعى المدقق الخارجي لجمع أدلة موثوقة حول العمليات المالية، والقيام بالتحليلات المناسبة لها. **8. تطبيق الإجراءات التدقيقية:** أي القيام بأخذ عينات من الأدلة المشتبه فيها وإجراء اختبارات وفحوصات عليها، للتحقق والتأكد منها، ومن ثم الحصول على النتائج المرجوة.
رابعا: تقييم النتائج والإبلاغ. بحيث تقيم عملية التدقيق ككل، ومدى جوهرية التحريفات المكتشفة والإبلاغ عنها للإدارة للقيام بتعديلها.	**9. مراجعة الأدلة والأحداث ذات العلاقة:** وذلك بفحص النتائج المتوصل إليها وتحليل الأحداث المتعلقة بنشاط المؤسسة، كالاستمرارية والأحداث اللاحقة وغيرها.

	10. الاستعانة بالخبرات الممكنة عند الضرورة: فعلى ضوء التحليل والتقييم المقدم، قد يستعين المدقق بممارسين وخبرات تساعده في أداء مهمته، كالاستشارة في تقييم بعض الأصول مثلا، فيستفيد منها في ترتيب معطياته واعداد تقريره وربحا للوقت كذلك.
خامسا: اصدار تقرير التدقيق. بناء على العمل المنجز في الخطوات السابقة يعد المدقق تقريره حول البيانات المالية أو الحالات الخاصة، بحيث يكون شفافا، شاملا، مستندا للأدلة، ومتوافقا مع المعايير المعمول بها دوليا شكلا ومضمونا.	**11. تكوين الرأي والتقرير والمصادقة عليه:** أي تأسيس رأي مهني حول ما إذا كانت البيانات المالية منجزة من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، وكذا المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى. **12. التقرير عن عمليات التدقيق الخاصة إذا لزم الأمر:** وذلك بإعداد تقرير إضافي، يحتوي اعتبارات التدقيق لأغراض خاصة أو البيانات المالية الملخصة أو جزء منها.

المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على مفاهيم معايير التدقيق الدولية.

شهدت مهنة التدقيق تطورا كبيرا بفضل الجهود الدولية لتوحيد ممارساتها، بدءا من معايير التدقيق الأمريكية وصولا إلى المعايير الدولية التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين، أخذت هذه المعايير تسلسل يواكب مراحل التدقيق بشكل منهجي من التخطيط إلى التقرير النهائي، وهو ما يعكس سلاسة وأهمية الالتزام بالمعايير الدولية لضمان جودة التدقيق وتعزيز الثقة في التقارير المالية على مستوى المؤسسات والمجتمعات الاقتصادية.

المبحث الرابع: الأدبيات التطبيقية لمعايير التدقيق الدولية

سنستعرض في هذا المبحث مجموعة من الدراسات السابقة باللغات العربية والأجنبية، والتي تعالج موضوع معايير التدقيق الدولية من جوانب متعددة، وتسلط الضوء على واقع المهنة وتحدياتها في المنطقة العربية والبيئات النامية المماثلة؛ والتي تساعد في إثراء وتوجيه دراستنا وبناء إطارها المفاهيمي والمنهجي.

المطلب الأول: الدراسات العربية

سنحاول في هذا السياق تناول الدراسات العربية التي تعد المرجع الأساس في الإحاطة بواقع مهنة التدقيق في البيئات العربية، وأرضية تحليلية مهمة لفهم مسار اعتماد وتطبيق معايير التدقيق الدولية، وقد تنوعت هذه الدراسات بين أطروحات أكاديمية، مقالات علمية، وأعمال بحثية تطبيقية، كما ركزت على الأطر التشريعية، الممارسات المهنية، والتحديات المحلية في دول مثل الجزائر، تونس، والسعودية.

أولا: الأطروحات

تشكل الأطروحات الأكاديمية في البيئة العربية مصدرا علميا مهما يساهم في تحليل واقع مهنة التدقيق، من خلال تناول إشكاليات التوافق مع معايير التدقيق الدولية، ومدى جاهزية الأطر التنظيمية والمهنية لتبنيها، مع تركيز خاص على التجارب المحلية في وطننا ودول المنطقة العربية؛ والتي نستعرضها كالآتي:

جدول رقم 47: الأطروحات العربية ذات الصلة بموضوعنا

الرقم	الدراسة		
	الهدف	الأدوات	النتائج
1	**بلقاضي طاهر لمين؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير تخصص: الإدارة المالية والمحاسبية – جامعة الجزائر3– (2019/2018) بعنوان "تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها – دراسة تطبيقية على مكتب مراجعة–"[1]**		
	هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات معايير التدقيق الدولية.	دراسة تطبيقية على أحد مكاتب التدقيق في الجزائر.	– تتميز معايير التدقيق الدولية بالمرونة، وتواكب التغيرات والتطورات الاقتصادية والمهنية؛ – يسهم تطبيق هذه المعايير في تعزيز الثقة في القوائم المالية للشركات الأجنبية العابرة للحدود ويوحد الممارسات المحاسبية لها؛ – البيئة الجزائرية تستجيب بشكل إيجابي لاعتماد المعايير الدولية، خاصة مع تزايد الاستثمار الأجنبي المباشر.

[1] (بلقاضي، 2019/2018)

2	**شريقي عمر؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية – جامعة سطيف 1– (2013) بعنوان "التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–"[1]**		
	ركزت الدراسة على تحليل عناصر التنظيم المهني للمراجعة في دول المغرب العربي المذكورة، بما في ذلك: – الإطار العام للممارسة المهنية؛ – الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة؛ – معايير التدقيق؛ – دستور آداب وسلوك المهنة.	دراسة تحليلية للأطر التنظيمية والقانونية المهنة في البلدان الثلاث المستهدفة.	– التنظيم الحالي لمهنة المراجعة في الجزائر يعاني من نقص في العديد من المتطلبات التي تضمن نجاح وتطور المهنة، مقارنة بتونس والمغرب؛ – قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات لتطوير التنظيم المهني في الجزائر بما يسمح بتحقيق التكامل مع الممارسات الدولية وتحسين مستوى المهنة؛ – الحاجة إلى إصلاحات شاملة في الإطار القانوني والمهني في الجزائر، بما يعزز استقلالية المدققين ويساهم في الارتقاء بالمهنة وفقا للمعايير الدولية.
3	**لقليطي الأخضر؛ رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير –جامعة حسيبة بن بوعلي–الشلف– (2014–2015) بعنوان "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)"[2]**		
	تحليل مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر، ومدى التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها، إضافة إلى تقييم ملاءمة تلك المعايير للبيئة الجزائرية.	استبيان استهدف عينة تقدر ب 150 من المهنيين الجزائريين.	توصلت هذه الدراسة إلى ضرورة وأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر بالنظر إلى عدة نقاط منها: – عدم وجود معايير مراجعة جزائرية متكاملة ومتسقة، مما أدى إلى تفاوت في التطبيق بين المراجعين؛ – اعتماد بعض القواعد التنظيمية، لكنها لا ترقى لمستوى معايير تدقيق متكاملة ومسايرة للتطورات المهنية الدولية؛ – الحاجة إلى تنظيم مهني فعال ودليل يحدد القواعد السلوكية له.
4	**صديقي مسعود؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط الاقتصادي– جامعة الجزائر– (2004/2003) بعنوان "نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"[3]**		
	هدفت هذه الأطروحة إلى اقتراح إطار مرجعي شامل للمراجعة المالية في الجزائر	– استبيانين حيث استهدف الأول محافظي الحسابات في	– يحتوي إطار التدقيق المالي في الجزائر على مقدمات من خلال تركيزه على معيار الاستقلال والكفاءة؛

[1] (شريقي ع.، 2013)
[2] (لقليطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)، 2014-2015)
[3] (صديقي، 2004/2003)

مستوحى من التجارب الدولية، وذلك لضبط الممارسة الميدانية للمدققين وتحقيق احتياجات الأطراف المختلفة.	الجزائر، بينما استهدف الثاني فئة الجمهور المعني بالأنشطة المالية؛ – مقابلات مع مختصين.	– الجمع بين المحاسبة والتدقيق في عدة مستويات مهنية وحكومية وتعليمية؛ – افتقاد الواقع الجزائري للتدقيق إلى المعايير المؤطرة لعملية التنفيذ من التخطيط إلى غاية استخلاص الآراء الفنية حول القوائم المالية؛ – ضرورة وضع إطار تنظيمي واضح للمراجعة المالية في الجزائر لضمان جودة التدقيق وشفافية المعلومات المالية.
5	**بهلولي نور الهدى؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية– تخصص محاسبة ومالية وتدقيق – جامعة سطيف 1– (2017/2016) بعنوان: "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين–"[1]**	
تحليل تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، ومدى توافق التشريعات المحلية مع هذه المعايير.	استبيان موزع على الممارسين المهنيين في الجزائر.	– لا تزال التشريعات المحلية غير كافية لضمان ممارسة مهنية تتماشى مع معايير التدقيق الدولية؛ – يواجه المدققون في الجزائر صعوبة في الاعتماد على المعايير الدولية بسبب نقص الإطار التنظيمي المحلي؛ – تبني معايير التدقيق الدولية من شأنه رفع جودة التدقيق وتحقيق مستوى أعلى من الشفافية والمصداقية في التقارير المالية؛ – هناك حاجة إلى إصلاحات قانونية وإدارية لتعزيز الامتثال لمتطلبات المعايير الدولية.
6	**سفاحلو رشيد؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير –جامعة حسيبة بن بوعلي–الشلف– (2017/2016) بعنوان "أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)"[2]**	
تناولت الدراسة مدى أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري بما يتوافق مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.	استبيان استهدف فئة المهنيين والأكاديميين في الجزائر.	– تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية تم بطريقة غير مباشرة عبر تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ – غياب استراتيجية واضحة لتكييف معايير التدقيق الدولية مع البيئة الجزائرية، رغم التوجه للتبني الكامل لهذه المعايير؛ – المهنيين في الجزائر يمارسون عمليات التدقيق بالاعتماد على الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات الصادرة في 1994؛ لذا تدعو الحاجة إلى إصلاحات تنظيمية لدعم الامتثال لمعايير التدقيق الدولية؛ – وجود تفاوت بين الممارسات المحاسبية المحلية والمعايير الدولية، مما يستلزم جهودا أكبر للتوافق.

[1] (بهلولي، 2017/2016)
[2] (سفاحلو، 2017/2016)

7	**الشكري مصطفى ميلاد؛ أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة- جامعة عمان العربية- كلية الأعمال (2013)، بعنوان "أثر تطوير أداء المدقق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية في ظل الأزمات المالية العالمية"[1]**		
	قياس تأثير تطوير أداء المدقق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير)، على جودة التقارير المالية في بيئة الأزمات المالية، من خلال دراسة تطبيقية على الواقع الليبي.	استبيان وزع على عينة من معدي التقارير المالية العاملين في ليبيا.	- تطوير أداء المدقق الخارجي وفق المعايير الدولية يؤثر إيجابا على جودة التقارير المالية، وخاصة من حيث الخصائص النوعية مثل الملاءمة والتمثيل الصادق؛ - الالتزام بالمعايير الخاصة بتقرير المدقق ومعايير العمل الميداني لهما أثر مباشر على الثقة في التقارير المالية أثناء الأزمات؛ - ضرورة متابعة تطوير أداء مدققي الحسابات الممارسين للمهنة، من قبل المنظمات المهنية المنظمة للمهنة واطلاعهم على كل جديد بخصوص مهنة التدقيق.
8	**بصري ريمة؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث شعبة علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير- جامعة الجزائر3- (2020-2021)، بعنوان " المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر"[2]**		
	قياس مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق، ومدى تأثير ذلك على تحسين جودة مهنة التدقيق وتطوير ممارساتها.	استبيان موجه إلى عينة من المهنيين بالجزائر.	- المعايير الجزائرية للتدقيق مأخوذة بشكل شبه كلي من المعايير الدولية، مع وجود اختلافات طفيفة ناتجة عن الترجمة؛ - يميل محافظو الحسابات في الجزائر إلى تطبيق المعايير الدولية، خاصة تلك المكيفة محليا؛ - يوجد التزام مهني متزايد بتطبيق هذه المعايير، لكن هناك حاجة إلى تحسين التكوين ودقة الترجمة لزيادة الفعالية.
9	**محمد أمين مازون؛ رسالة ماجستير في العلوم التجارية، فرع: محاسبة وتدقيق المحاسبة - جامعة الجزائر3- (2011/2010)، بعنوان "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"[3]**		
	عملت هذه الدراسة على تحليل مدى توافق معايير التدقيق الدولية مع بيئة التدقيق في الجزائر، وتقييم	استبيان موجه إلى عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر.	وجاءت أهم النتائج كما يلي: - تطور التدقيق استجابة للنمو الاقتصادي، وأصبح دوليا بفعل العولمة وظهور الشركات متعددة الجنسيات؛

[1] (الشكري، 2013)
[2] (بصري، 2020-2021)
[3] (مازون م.، 2011/2010)

إمكانية تطبيقها ضمن الإطار المحلي.		– يتيح التدقيق الدولي توحيد الإجراءات، تعزيز المقارنة، خفض التكاليف، وزيادة الثقة بالمعلومات المالية؛ – يتطلب نجاحه كفاءة مهنية موحدة وتوافقًا علميا وعمليا بين المدققين؛ – تحظى المكاتب الدولية بثقة أكبر لجودة خدماتها مقارنة بالمحلية؛ – تعاني مهنة التدقيق في الجزائر من تأخر وضعف مهني رغم الحاجة الماسة إلى التحديث ومواكبة التطورات الاقتصادية؛ – تطبيق المعايير الدولية في الجزائر يستوجب تكييفها مع البيئة المحلية ورفع تأهيل المدققين.
10	**الشطرات وسيم خليل جميل؛ رسالة ماجستير في المحاسبة –جامعة آل البيت –الأردن– (1999)، بعنوان " تخطيط عملية التدقيق في الأردن وفقا لمعايير التدقيق الدولية"[1]**	
هدفت الدراسة إلى: – تقييم مدى تطبيق معيار التخطيط الدولي رقم 300 في الأردن من قبل المهنيين؛ – تحديد مدى معرفة المدققين بالقوانين الأردنية المتوافقة مع معايير التخطيط الدولية؛ – تقييم مدى تطبيق مفاهيم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في مرحلة تخطيط عملية التدقيق.	استبيان شمل 50 مدققا مجازا في الأردن.	– أظهرت النتائج التزام المدققين في الأردن بالقوانين والمعايير الدولية، خاصة في جوانب التخطيط وتقييم المخاطر. – وجود بعض الجوانب التي تحتاج إلى تحسين، مثل التعمق في فهم القوانين المحلية. – أوصت الدراسة بإنشاء لجنة لوضع معايير تدقيق تلائم البيئة الأردنية وتعزيز التنسيق بين الجامعات وجمعية المدققين.

المصدر: اعداد الباحث.

أظهرت هذه الدراسات عمقا في تشخيص التحديات المهنية والتنظيمية التي تعيق التطبيق الفعلي لمعايير التدقيق الدولية، وقدمت توصيات بناءة تدعم مساعي الإصلاح والتكييف، ما يجعلها ركيزة أساسية لفهم الواقع وتوجيه الجهود البحثية والتطويرية في المنطقة.

[1] (الشطرات، 1999)

ثانيا: المقالات.

سنتناول مجموعة من المقالات العلمية باللغة العربية تعالج موضوع معايير التدقيق الدولية من عدة زوايا، أبرزها واقع التبني، والإطار التشريعي؛ حيث نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم 48: المقالات العربية المتقاطعة مع بحثنا

الرقم	الدراسة		
	الهدف	الأدوات	النتائج
1	**بن حواس كريمة، بنية عمر؛ مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات (2016)، مقال بعنوان "دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA"[1]**		
	تهدف الدراسة إلى تحليل إمكانية توجه الجزائر نحو تبني معايير التدقيق الدولية (ISA)، في ظل التحولات الاقتصادية، وتبنّي النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) المتوافق مع معايير IFRS.	استبيان ميداني وزع على عينة من 80 مدققا خارجيا، ومقابلات شخصية	– يوجد توافق جزئي بين التشريعات الجزائرية وبعض معايير ISA (مثل: التعيين، مراقبة الجودة، إعداد التقرير). – هناك اختلافات جوهرية في مواضيع مثل تقييم المخاطر، العينات، الأحداث اللاحقة، واستخدام عمل الخبراء. – أظهرت النتائج أن غالبية المدققين يرون أن تطبيق ISA يعزز من موثوقية التقارير المالية. – التوجه نحو معايير ISA يعد ضرورة مكملة لتبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية. – تبني ISA سيسهم في جذب الاستثمار الأجنبي وتحقيق الشفافية المطلوبة عالميا.
2	**لقليطي الأخضر، ديلمي عمر؛ المجلة العربية للإدارة – جامعة الدول العربية (2020)، مقال بعنوان "دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية"[2]**		
	تشخيص واقع مهنة المراجعة المالية في الجزائر واقتراح آليات تطويرها على ضوء معايير المراجعة الدولية بما يسهم في تحسين جودة أداء مكاتب المراجعة وتمكينها من مواكبة التغيرات الدولية.	استبيان وزع على عينة من الأكاديميين والمهنيين،	– تطبيق معايير المراجعة الدولية يمثل مرجعية فعالة لتحسين جودة الأداء المهني، ودعم استقلالية المدققين، وتقليص فجوة التوقعات. – ضرورة إصلاح منظومة التكوين العلمي والعملي للمدققين، وتفعيل برامج التدريب الداخلي والخارجي، وتعزيز علاقات التعاون مع مكاتب المراجعة الدولية.

[1] (بن حواس و بنية، 2016)

[2] (لقليطي و ديلمي، دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية، 2020)

3	**العدين خالد بن رشيد؛ دار المنظومة (2018)، مقال بعنوان "مساهمة تجربة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج العربي لتأطير وتوحيد الممارسات المحاسبية وإثراء الفكر المحاسبي: دراسة تحليلية نقدية"[1]**		
	تحليل تجربة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي في توحيد الممارسات المحاسبية والتدقيقية، وتقييم إسهاماتها في تطوير الفكر المحاسبي على المستوى العربي، خصوصا في ظل التحولات نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق	منهج تحليلي نقدي ارتكز على دراسة الأطر التنظيمية للهيئة وإصدارتها المهنية، إلى جانب مقارنة التجربة الخليجية بتجارب إقليمية ودولية مماثلة.	– تمكنت الهيئة من تأطير مجموعة من القواعد المهنية الموحدة، وأسهمت في نشر الوعي بأهمية الالتزام بالمعايير الدولية، إلا أن تأثيرها لا يزال محدودا في مستوى التطبيق العملي داخل بعض الدول، نتيجة غياب إلزامية التفعيل المؤسسي والتكوين المستمر. – ضرورة تفعيل الأدوار الرقابية والتنظيمية للهيئة، وتحفيز الدول الأعضاء على تبني معاييرها المهنيّة بشكل ملزم، ورفع كفاءة المراجعين عبر برامج تدريبية موحدة تتماشى مع المعايير الدولية.
4	**عميرش إيمان؛ مجلة الجامعة الأسمرية– العلوم الشرعية والإنسانية (2019)، مقال بعنوان "الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي، دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا"[2]**		
	إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وفرنسا، وذلك بغرض تقييم مدى تطور البنية القانونية والمؤسساتية المنظمة للمهنة في الجزائر، مقارنة بالتجربة الفرنسية الأكثر رسوخا.	اعتمدت الباحثة على المنهج المقارن التحليلي مستندة إلى تحليل النصوص القانونية والتنظيمية، ومقارنة الهياكل المهنية والهيئات المشرفة، وشروط الممارسة والتكوين المهني لكلا البلدين.	– وجود تفاوت ملحوظ بين البلدين، حيث لا تزال الجزائر تعاني من تعدد الهياكل وغياب التنسيق المؤسسي، مقابل تنظيم هرمي ومتكامل في فرنسا؛ – غياب الاستقلالية الكاملة للمؤسسات الجزائرية، والحاجة إلى مواءمة الإطار القانوني مع المعايير الدولية؛ – يجب توحيد الهياكل المهنية وتفعيل الرقابة التنظيمية والتكوين المستمر، بما يعزز جودة المراجعة في البيئة الجزائرية.
5	**فقير سامية، لعروم محمد أمين؛ المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، جامعة أمحمد بوقرة –بومرداس– الجزائر (2019)، مقال بعنوان " معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري"[3]**		
	تحليل دور معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تعزيز حوكمة الشركات ومكافحة الفساد	مقارنة تطبيق الحوكمة ومعايير التدقيق في دول متقدمة (الولايات المتحدة،	– تسهم المعايير في توحيد الممارسات المهنية عالميًا، وتعزيز الشفافية في التقارير المالية.

[1] (العدين ، 2018)
[2] (عميرش، 2019)
[3] (فقير و لعروم، 2019)

	المالي والإداري، مع التركيز على تجارب دولية مختارة (متقدمة ونامية) لتقييم فعالية هذه المعايير في تحقيق الشفافية والمساءلة.	فرنسا) ودول نامية (الجزائر، مصر).	– تواجه تحديات في التطبيق الكامل للمعايير بسبب ضعف الإطار التشريعي ونقص الوعي بأهمية الحوكمة في الدول النامية. – معايير التدقيق الدولية تعد أداة حيوية لتعزيز حوكمة الشركات والحد من الفساد، خاصة عند دعمها بإطار تشريعي صارم. – توجد فجوة بين الدول المتقدمة والنامية في تطبيق هذه المعايير، مما يستدعي تعزيز التعاون الدولي ونقل الخبرات لتحسين الممارسات المحلية.
6	**قماط كهينة؛ Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale (2019)، مقال بعنوان " تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا)"[1]**		
	تحليل آراء المدققين المستقلين حول مدى مساهمة التعديلات التي أدخلت على المعيار الدولي للتدقيق (700) في تحسين فهم الأعوان الاقتصاديين للقوائم المالية، مع مقارنة ذلك بين الأسواق الجزائرية والتونسية والفرنسية. كما سعت إلى تحديد الفروق في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بين هذه الدول.	– استخدمت استبيانا الكترونيا تم توزيعه على المدققين المستقلين في الجزائر وتونس وفرنسا.	– التعديلات على المعايير الدولية للتدقيق (700) ساهمت في تحسين جودة تقارير المدققين وزيادة فهم الأعوان الاقتصاديين للقوائم المالية. – أظهرت التقارير الخاصة أهميتها في تعزيز الشفافية، رغم وجود اختلافات في التطبيق بين الدول المدروسة.
7	**زيادي سامي، سعيدي يحيى؛ مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة (2021)، مقال بعنوان " متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية (دراسة تحليلية)"[2]**		
	تحليل متطلبات ممارسة مهنة التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، وتقييم مدى تغطية هذه المعايير لها	تحليل النصوص الواردة في المعايير الدولية للتدقيق، ومراجعة الأدبيات السابقة والمصادر	– المعايير الدولية للتدقيق توفر إطارا متكاملا لمتطلبات ممارسة المهنة، رغم عدم تركيزها على معايير منفصلة لكل متطلب. – كما أبرزت دور هذه المتطلبات في تعزيز ثقة المستثمرين والمجتمع في مهنة التدقيق.

[1] (قماط، 2019)
[2] (زيادي و سعيدي، 2021)

8	**مروان جميلة، محمود عمر محي الدين؛ مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة (2021)، مقال بعنوان " القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر – دراسة استطلاعية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين"[1]**		
	تقييم القيمة المضافة الناتجة عن تبني معايير التدقيق الجزائرية في تحسين الأداء المهني للمدققين الخارجيين في الجزائر، مع التركيز على: – مدى توافق المعايير الجزائرية مع البيئة التشريعية والمهنية المحلية؛ – دور هذه المعايير في تحديث الممارسات المهنية ومواءمتها مع المعايير الدولية؛ – مدى اعتماد المدققين الجزائريين على هذه المعايير.	استبيان شمل 150 عينة صالحة لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين.	أكدت الدراسة أن المعايير الجزائرية للتدقيق قدمت قيمة مضافة للمهنة من خلال: – تعزيز جودة التقارير المالية؛ – تقليل مخاطر الفساد الإداري؛ – تقريب الممارسات المحلية من المعايير الدولية؛ – لا تزال هناك حاجة لتحسين البيئة التشريعية وتكامل المعايير مع التشريعات القائمة.

المصدر: اعداد الباحث.

تقدم هذه المواضيع تنوعا في المعالجات، إذ سلطت الضوء على التحديات العملية والمفاهيمية لتطبيق معايير التدقيق الدولية، وقدمت قراءات نقدية واقتراحات تطويرية تعزز من إمكانية تحسين جودة الممارسة في بيئات التدقيق العربية.

ثالثا: الأعمال العلمية الأخرى

تعالج هذه الأعمال خاصة تلك المشاركة في الملتقيات العلمية، رؤى ميدانية وواقعية حول التكييف المهني والتقني مع المعايير الدولية، والتحولات في بيئة التدقيق؛ وهو ما تبرزه هذه القائمة:

جدول رقم 49: الأوراق العلمية العربية المتداخلة مع دراستنا

الرقم	الدراسة		
	الهدف	الأدوات	النتائج
1	**شريقي عمر؛ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة سطيف– الجزائر، ورقة بحثية بعنوان "التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي– دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب"[2]**		

[1] (مروان و محمود، 2021)
[2] (شريقي ع.، بدون سنة نشر)

	تقييم منظومة التأهيل الأكاديمي والمهني لمراجع الحسابات في الجزائر، ومقارنتها مع تجارب كل من تونس والمغرب، بهدف رصد أوجه القصور واقتراح سبل التطوير في ضوء المعايير الدولية لمهنة التدقيق.	تحليل الأطر القانونية والتنظيمية المتعلقة بالتكوين المحاسبي والمهني في البلدان الثلاثة.	– وجود تأخر نسبي في النظام الجزائري مقارنة بنظيريه التونسي والمغربي، خصوصا من حيث التكوين التطبيقي والامتحانات المهنية وشروط القبول. – ضرورة تحديث برامج التكوين، وتفعيل التربصات المهنية، وتبني نماذج امتحانات صارمة وفقًا للمعايير الدولية، مع تعزيز التعاون الإقليمي للاستفادة من التجارب الناجحة في المنطقة المغاربية.
2	**العُمري صالح علي عبده أحمد، وآخرون؛ كلية التجارة– جامعة صنعاء – اليمن، ورقة بحثية بعنوان "أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية"[1]**		
	قياس أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية في اليمن، خاصة بعد التبني الإلزامي لتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بصدور قرار مجلس الوزراء اليمني رقم 51 لعام 2019.	منهج وصفي تحليلي مدعم بدراسة ميدانية، شملت توزيع استبيان على عينة مكونة من 266 مهنيا قانونيا.	– تطبيق معايير المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات يؤثر إيجابيا على جودة المعلومات المحاسبية، وخصوصا في مميزاتها النوعية (مثل: الملاءمة والتمثيل الصادق). – كما تبين أن جودة المعلومات تتأثر أكثر بالعوامل المرتبطة بجمع الأدلة الكافية والملائمة، وبتفعيل الرقابة، واستخدام المصادقات الخارجية. – وأوصت الدراسة بتفعيل الرقابة المستمرة على تطبيق هذه المعايير، وتحفيز المكاتب الصغيرة على الالتزام بها، وإعداد ملخصات تفسيرية للمعايير عند تعديلها أو إصدارها.
3	**قاسمي السعيد، حيرش أحمد؛ جامعة محمد بوضياف–المسيلة– الجزائر، ورقة بحثية بعنوان " محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية، مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية"[2]**		
	تقييم واقع مهنة التدقيق في الجزائر، مع التركيز على التحديات التي تواجهها، والعوامل التي تعيق تطورها، وإمكانية الاستفادة من التجربة المصرية في هذا المجال. كما تسعى إلى تقديم حلول للنهوض	– تحليل الأطر القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، بالإضافة إلى المعايير المحلية والدولية. – مقابلات مع ممارسي مهنة التدقيق في ولاية المسيلة	– مهنة التدقيق في الجزائر تواجه تحديات كبيرة تتطلب تدخلا عاجلا من الجهات المعنية لتحسين أدائها ومواكبة التطورات العالمية. – أظهرت المعايير الجزائرية للتدقيق إمكانية تحسين جودة الممارسة المهنية، لكن تطبيقها لا يزال محدودا بسبب نقص التوعية والتدريب.

[1] (العُمري و آخرون، بدون سنة نشر)
[2] (قاسمي و حيرش، بدون سنة نشر)

بمستوى المهنة وتحقيق الأهداف المرجوة منها.	– مقارنة التجربة الجزائرية بالتجربة المصرية.	– كما أكدت على أهمية الاستفادة من التجارب الناجحة، مثل التجربة المصرية، لتحقيق التكامل والتنمية في هذا المجال.
4	**نسيمة أوكيل، نصيرة سعيدي؛ جامعة أمحمد بوقرة –بومرداس– الجزائر (2018)، مداخلة بعنوان" واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية"[1]**	
تحليل مدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق، وتقييم تأثير هذا التوافق على جودة مهنة التدقيق في الجزائر. كما تسعى إلى تحديد التحديات التي تواجه تطبيق المعايير الدولية في البيئة الجزائرية.	تحليل ومقارنة لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية.	– وجود تشابه كبير بين المعايير الجزائرية والمعايير الدولية، خاصة في الجوانب الفنية؛ – التدقيق الدولي حتمية ملحة نظرا لعولمة الأعمال وتلاشي الحدود؛ وله عدة مزايا وأبعاد مثل تخطي العوائق الدولية، توحيد الممارسات، وإمكانية مقارنة المعلومات الدولية؛ – توجد تحديات مثل ضعف البنية التحتية للتدقيق في الجزائر، نقص الكفاءات المؤهلة لتطبيق المعايير الدولية، ومقاومة التغيير من قبل بعض الممارسين؛ – العمل بمعايير التدقيق الدولية يرفع من مستوى الأداء ويحسن جودة المعلومات المالية؛ – الأفضل للبيئة الجزائرية هو تكييف معايير التدقيق الدولية.
5	**خبيطي خضير، وآخرون؛ كتاب الملتقى الدولي –جامعة غرداية– الجزائر (2020)، مداخلة بعنوان " واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق"[2]**	
تشخيص واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2022، وتحليل مدى الالتزام بالمعايير الوطنية للتدقيق.	تحليل الأطر القانونية والتنظيمية المحلية الخاصة بالمهنة خلال هذه المدة.	كشفت الدراسة عن: – ضعف التفعيل العملي للمعايير الوطنية؛ – وجود فجوة بين الجانب النظري والممارسة العملية. وأوصت بضرورة: – تكثيف التكوين المستمر وتحقيق استقلالية فعالة للمهنة، وصياغة دليل استرشادي لفائدة المهنيين؛ – التقيد بمتطلبات المعايير الجزائرية للتدقيق، وتفعيل دور الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر، وكذا المعاهد المتخصصة واللجان الخاصة.
6	**بن عيسى عبد الرحمان، بودلة يوسف؛ جامعة أمحمد بوقرة –بومرداس– الجزائر (2018)، مداخلة بعنوان " آفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر"[3]**	

[1] (أوكيل و سعيدي، 2018)
[2] (خبيطي و آخرون، 2020)
[3] (بن عيسى و بودلة، 2018)

دراسة مدى إمكانية اعتماد معايير التدقيق الدولية في الجزائر، وأثر ذلك في تحسين جودة التدقيق والمهنيين.	تحليل الأطر القانونية والتجارب الدولية.	– إمكانية تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر؛ – عدم وجود تعارض بين المعايير الدولية والأطر التنظيمية المحلية؛ – اعتماد معايير التدقيق الدولية يعود بالفائدة على البيئة المهنية الجزائرية؛ – اقتراح نهج تبني لمعايير التدقيق بالجزائر.
7	**جاري فاتح، وآخرون؛ جامعة أمحمد بوقرة –بومرداس– الجزائر (2018)، مداخلة بعنوان " إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر– على ضوء الدراسات السابقة–"[1]**	
تقييم قابلية تطبيق معايير ISA في الجزائر من خلال تحليل نتائج الدراسات السابقة التي أجريت في الجزائر.	مراجعة منهجية لمجموعة من الأبحاث والتقارير المنشورة.	أظهرت قابلية عالية لتبني معايير التدقيق الدولية شريطة تعديل بعض الجوانب التنظيمية والمهنية في البيئة المحلية، واتخاذ إجراءات منها: – تكييف معايير التدقيق الدولية مع البيئة الجزائرية؛ – تكوين المدققين الجزائريين بما يضمن الاستفادة الكاملة والسريعة من تطبيق المعايير؛ – تشكيل لجان تكلف بمتابعة تطبيق المعايير وعمليات التدقيق، وتذليل الفروقات؛ – فتح باب الشراكة مع الهيئات الدولية المختصة في مجال التدقيق.
8	**مشيد محمد، وآخرون؛ جامعة أمحمد بوقرة –بومرداس– الجزائر (2018)، مداخلة بعنوان " التأكيدات الخارجية بين معايير التدقيق الجزائري ومعايير المراجعة الدولية"[2]**	
تقييم مدى توافق الإجراءات المتعلقة بالتأكيدات الخارجية في المعيار الجزائري 505 مع نظيره الدولي.	تحليل معياري وتطبيق مقارن لمتطلبات التأكيدات الخارجية.	بين هذا التحليل أن الجزائر تبنت نفس المعيار الدولي 505، ألا أنه توجد فروقات بسيطة وشكلية تكمن في: – اختلاف في بعض المصطلحات؛ – يربط هذا المعيار الدولي مع بقية المعايير، عكس الجزائر لعدم اكتمال صدور كل المعايير؛ – التطبيق الميداني يواجه قصورا في الجزائر.
9	**بلال عبد الحليم، أفتيس إيمان؛ جامعة– سكيكدة– الجزائر (2024)، مداخلة بعنوان " دور المجلس الوطني للمحاسبة في إصدار معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية"[3]**	
إبراز دور المجلس الوطني للمحاسبة في إصدار معايير	تحليل لهيئة المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري	أظهرت الدراسة وجود توافق بين المعايير الجزائرية والدولية، والتي يؤدي تطبيقها رغم تأخره في بلدنا إلى

[1] (جاري و آخرون، 2018)
[2] (مشيد و آخرون، 2018)
[3] (بلال و أفتيس، 2024)

التدقيق الجزائرية وتحليل مدى توافقها مع المعايير الدولية وتأثيرها على جودة التدقيق.	ومقارنة الأطر التنظيمية وأهمية المعايير المحلية والدولية.	تعزيز جودة عمليات التدقيق وتوحيد الأداء المهني في البيئة المحلية، مع التأكيد على ضرورة تحسين أدوات التطبيق.

المصدر: اعداد الباحث.

كشفت هذه المادة عن وعي متزايد بأهمية التطوير المهني المتوافق مع معايير التدقيق الدولية، وطرحت تصورات إصلاحية تستجيب لمتطلباتها، ما يجعلها مكملا مهما للأدبيات الأكاديمية في هذا المجال.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

نسعى من خلال هذا المحتوى إثراء الإطار النظري والعملي لموضوع معايير التدقيق الدولية، وذلك استنادا إلى مقاربات تحليلية وميدانية تناولت أبعاد الجودة، الحوكمة، والامتثال في بيئات دولية وعربية، مما يمكن من توسيع منظور الدراسة الحالية وتدعيم بنائها العلمي.

أولا: الأطروحات

تعالج هذه الأخيرة موضوع المعايير الدولية للتدقيق والمحاسبة من زوايا مؤسساتية ومهنية، مع التركيز على أثر هذه المعايير في جودة التقارير المالية، الامتثال، وكفاءة التدقيق، ضمن بيئات عربية متفرقة؛ نحاول وصفها في السياق الموالي:

جدول رقم 50: الأطروحات الأجنبية التي تغذي بحثنا

الرقم	الدراسة		
	الهدف	الأدوات	النتائج
1	**Ben Yamina Abbes, Thèse de Doctorat 3eme cycle, Filière : Sciences Financières et comptabilité, Option : Comptabilité, Contrôle et Audit (2020/2021), Titre "La contribution de l'audit financier A l'amélioration de la qualité Du Reporting Des entreprises Algériennes"[1]**		
	تهدف الأطروحة إلى إبراز العلاقة بين جودة التدقيق المالي وجودة الإفصاح المالي، وبيان كيف يمكن للمعايير المهنية في التدقيق أن تساهم في تحسين موثوقية ومصداقية التقارير	اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي مع دراسة ميدانية على مؤسسة عمومية (CNAS) وكالة بلعباس.	– أكدت الدراسة أن معايير التدقيق المهني تؤثر إيجابيا على جودة التقارير المالية في مختلف مراحل مهمة التدقيق؛ – وجود علاقة قوية بين جودة المدقق وجودة الإفصاح المالي؛

[1] (Ben Yamina, 2020/2021)

	المالية في المؤسسات الجزائرية، خصوصا في ظل التغيرات المؤسسية والتكنولوجية.		– تطبيق أدوات التدقيق ضمن بيئة مؤسساتية معلوماتية يفرض تحديات تتطلب تطوير كفاءة المدققين؛ – تقارير التدقيق عند احتوائها على محتوى معلوماتي دقيق وشفاف، تشكل أداة فاعلة لاتخاذ القرار من قبل المستخدمين الخارجيين.
2	**Al Tah Mohammad, A thesis submitted in fulfilment of the requirement for the award of Doctor of Business Administration (2023), Titled "An Examination of International Financial Reporting Standards (IFRS) Impact on Market Liquidity in the Kingdom of Saudi Arabia"[1]**		
	التحقيق في تأثير تبني معايير IFRS على سيولة السوق للشركات التي تبنت هذه المعايير لأول مرة في السوق المالية السعودية	دراسة السيولة لمجموعة شركات قبل تبني IFRS وبعده خلال الفترة من 2014 إلى 2020، باستخدام نسبة دوران الأسهم كمقياس لسيولة السوق.	– أكدت الدراسة أن تبني معايير المحاسبة سهل المعالجة المحاسبية وعمليات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية؛ – لم يظهر تبني معايير IFRS زيادة فورية في سيولة السوق للشركات التي تبنتها لأول مرة، ولكن قلل من تدهور السيولة مقارنة بالشركات التي لم تتبناها.
3	**Kasim Al-Shaikh Sinan Salem, Thesis submitted for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting (2019), Titled "International Accounting and Financial Statements' Quality in the Context of Transitional Developing Countries: The Case of Iraq"[2]**		
	دراسة تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة البيانات المالية في سياق الدول النامية، حالة العراق نموذجا.	استبيان ومقابلات مع الممارسين المهنيين في العراق	أشارت الدراسة إلى أن هناك عوامل متعددة، مثل نقص المعرفة بمعايير المهنة وعدم الاستقرار السياسي والاقتصادي، تؤثر سلبا على تطبيق هذه المعايير وجودة البيانات المالية في العراق.
4	**Fallatah Rasha Abdulrahman, Thesis for the degree of Doctor of Philosophy (2017), Titled "Factors Affecting External Audit Quality: The Case of Listed Companies in Saudi Arabia"[3]**		
	استكشاف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في الشركات المدرجة في البورصة بالسعودية.	استبيان شمل مجلس الإدارة وأعضاء هيئات التدقيق في المؤسسات السعودية.	أظهرت النتائج أن هناك علاقة إيجابية بين الممارسات المهنية المبنية وفق المعايير الدولية والحوكمة، وجودة التدقيق الخارجي.

المصدر: إعداد الباحث.

[1] (Al Tah, 2023)
[2] (Kasim Al-Shaikh, 2019)
[3] (Fallatah, 2017)

فقد أبرزت هذه الأطروحات أهمية التبني الفعلي للمعايير الدولية، مشيرة إلى تأثير العوامل المؤسسية والتنظيمية والثقافية في نجاح أو تعثر عملية التطبيق، وقدمت نماذج تحليلية ثرية يمكن الاستفادة منها في بيئات مشابهة.

ثانيا: المقالات

سنتطرق من خلالها لإشكالية تطبيق معايير التدقيق الدولية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا من منظور مقارن وتحليلي، مع التركيز على الدول المستهدفة؛ كما هو موضح في هذا المخطط:

جدول رقم 51: المقالات الأجنبية التي تدعم أبعاد دراستنا

الرقم	الدراسة		
	الهدف	الأدوات	النتائج
1	**KERMOUNI SERRADJ Zakaria ; MEHTARI Madjda Lina, REVUE DES SCIENCES COMMERCIALES (2023), Titre " L'Impact des Normes Internationales d'Audit sur la Qualité de l'Information Financière et Comptable – Étude de Cas dans un Établissement Public à Gestion Spécifique–"[1]**		
	تحديد تأثير معايير التدقيق الدولية على جودة المعلومات المالية والمحاسبية في المؤسسات العامة الجزائرية	دراسة حالة لمؤسسة عامة جزائرية خلال الفترة 2014–2018	أظهرت النتائج أن التدقيق عند تطبيقه وفقا للمعايير الدولية: – يسهل عمليات التدقيق ويرفع من جودته؛ – يعزز من كفاءة نظام المعلومات في المؤسسة.
2	**Esam Alharasis Esraa; al, Cogent Business & Management (2024), Titled "The Development of International Accounting and Auditing Standards for Fair Value Accounting in the Arab Middle East, Jordan: A Systematic Review"[2]**		
	مراجعة منهجية لتطور معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المتعلقة بالمحاسبة بالقيمة العادلة في الأردن ومنطقة الشرق الأوسط.	دراسة تحليلية لأكثر من 155 مقالة أكاديمية من 2000 إلى 2023.	توصل البحث إلى: – وجود علاقة طردية بين تطور معايير المحاسبة والتدقيق الدولية والممارسات المهنية وحوكمة المؤسسات؛ – تؤثر العوامل المؤسسية بشكل كبير على قرارات تطبيق المحاسبة بالقيمة العادلة في المنطقة، مع تحديات تتعلق بتقدير الأصول والالتزامات في الأردن.

[1] (KERMOUNI SERRADJ & MEHTARI, 2023)
[2] (Esam Alharasis & al, 2024)

3	**Boumediene Salem Lotfi; Zarrouk Ridha; Tanazefti Ines, The Journal of Applied Business Research (2016), Titled " Obstacles to The Adoption of the IAS/IFRS In Tunisia"[1]**		
	تحليل التحديات والعقبات التي تواجه تبني معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في البيئة التونسية.	استبيان شمل مجموعة من المهنيين في تونس.	حددت الدراسة عدة عقبات، منها نقص التدريب والموارد، والتحديات الثقافية والتنظيمية، التي تعيق التبني الكامل لمعايير IAS/IFRS؛ على عكس معايير التدقيق التي دخلت حيز التنفيذ منذ 2010 في تونس.
4	**Zgarni Amina; Chikhaoui Monia, Indian Journal of Finance and Banking (2022), Titled " AUDIT QUALITY AND REAL EARNINGS MANAGEMENT: EVIDENCE FROM TUNISIAN BANKS"[2]**		
	استكشاف دور جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية في البنوك التونسية.	تحليل بيانات مالية وتقارير المدقق الخارجي لعينة تتكون من 10 بنوك تونسية للفترة من 2006 إلى 2019.	أشارت النتائج إلى أن: – جودة التدقيق ترتكز إلى معايير فعالة وواسعة النطاق، كما هو الحال في معايير التدقيق الدولية؛ – وجود مدقق خارجي ذو سمعة جيدة يقلل من ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية، بينما تزيد مدة التعاقد الطويلة مع نفس المدقق من هذه الممارسات.
5	**Klish Abdulbaset Ab; al, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation (2024), Titled " Factors Influencing the Adoption of IFRS in the MENA Region: A Neo–Institutional approach"[3]**		
	دراسة العوامل التي تؤثر على اعتماد المعايير المهنية في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا.	تحليل دراسات سابقة تناولت الأطر التشريعية لمهنة التدقيق في المنطقة.	أوضحت الدراسة أن البيئة التنظيمية والمعيارية والتقليدية تلعب دورا هاما في تبني المعايير المهنية في المنطقة.
6	**Zarrouk Ridha ; Fakfakh Mondher, HAL open science (2011), Titre " Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie"[4]**		
	دراسة مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تونس.	تحليل 180 ملف تدقيق من 20 مكتب تدقيق تونسي وبمشاركة عديد المهنيين.	أظهرت النتائج أن المهنيون التونسيون يلتزمون بالمعايير الدولية بشكل عام، مع بعض الاختلافات في بعض الجوانب الطفيفة.
7	**DIFADI Mehdi ; DIFADI Allal Alain, International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics – IJAFAME (2024), Titre " Étude**		

[1] (Boumediene, Zarrouk, & Tanazefti, Obstacles To The Adoption Of The IAS/IFRS In Tunisia, 2016)
[2] (Zgarni & Chikhaoui, 2022)
[3] (Klish & al, 2024)
[4] (Zarrouk & Fakfakh, Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie, 2011)

	comparative des systèmes comptables dans les pays de l'Union du Maghreb Arabe (UMA)"[1]		
	تحديد المكونات الرئيسية للأنظمة المحاسبية في دول اتحاد المغرب العربي (الجزائر، المغرب، تونس، ليبيا، وموريتانيا) وإجراء مقارنة بينها.	دراسة مقارنة للأنظمة المحاسبية لهذه الدول من خلال تحليل النصوص والقوانين المنظمة لها.	كشفت الدراسة أن تونس والجزائر تتبعان نظاما هجينا يجمع بين النموذج الأنجلوساكسوني والفرنكفوني، بينما يعتمد المغرب وموريتانيا بشكل كبير على النموذج القاري الفرنسي مع إشارات ضمنية إلى معايير المحاسبة الدولية.
8	**Boumediene Salem Lotfi; Al, IBFR Accounting & Taxation (2017), Titled " THE IMPACT OF FAIR VALUE ON AUDIT QUALITY: EVIDENCE FROM TUNISIA"[2]**		
	تحليل تأثير تطبيق القيمة العادلة على جودة التدقيق في السياق التونسي.	استبيان شمل عينة من المهنيين في تونس في 2014.	أشارت النتائج إلى أن: – تطبيق القيمة العادلة يواجه تحديات تؤثر على جودة التدقيق؛ – ضرورة مراعاة هذه التحديات لتعزيز جودة التقارير المالية؛ – توحيد الممارسات المهنية وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية يذلل من هذه التحديات.
9	**Abbadi Aymen ; Hichri Yosra, HAL open science (2024), Titre " IMPACT DE LA CONVERGENCE VERS LES NORMES IFRS SUR LA QUALITÉ D'AUDIT : ETUDE EMPIRIQUE DANS LA RÉGION MENA"[3]**		
	دراسة تأثير التقارب نحو معايير التقارير المالية الدولية على جودة التدقيق في دول منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا.	دراسة عينة من الشركات في المنطقة في الفترة من 2016– 2021.	أظهرت النتائج أن التقارب نحو المعايير الدولية: – له تأثير إيجابي على جودة التدقيق، مع وجود تحديات مرتبطة بتطبيق هذه المعايير في بعض الدول؛ – يسهل من عمل المهنيين ويوحد الممارسات بالموازاة مع معايير التدقيق.

المصدر: اعداد الباحث.

أعطت هذه المقالات رؤى نقدية بناءة حول العوائق والتحديات التي تواجه التبني الكامل للمعايير الدولية، وأكدت على الحاجة إلى بنى مؤسسية قوية، وتأهيل مهني دائم لضمان جودة الممارسة المهنية.

[1] (DIFADI & DIFADI, 2024)
[2] (Boumediene & Al, THE IMPACT OF FAIR VALUE ON AUDIT QUALITY: EVIDENCE FROM TUNISIA, 2017)
[3] (Abbadi & Hichri, 2024)

ثالثا: الأعمال البحثية الأخرى

سلطت هذه النصوص الضوء على الجوانب الهيكلية والتقنية لتطبيق معايير التدقيق، وناقشت مواضيع حديثة مثل الذكاء الاصطناعي والبيئة الرقمية في العمل التدقيقي؛ وذلك ما يترجمه العرض الآتي:

جدول رقم 52: الأوراق البحثية الأجنبية التي تتشابك مع متغيرات بحثنا

الرقم	الدراسة		
	الهدف	الأدوات	النتائج
1	**Allalou Chahrazed, Kerrouche Noureddine ; Université de Skikda, Algérie (2020), Titre " L'évolution de l'organisation comptable en Algérie"[1]**		
	تتبّعت الدراسة تطور التنظيم المحاسبي في الجزائر منذ الاستقلال حتى النظام المحاسبي المالي الحالي، وتحليل مدى ملاءمته للواقع المهني والاقتصادي المحلي.	تحليل تاريخي وتشريعي للمراحل المهنية، مع تحليل نقدي للتباين بين الممارسة والمعايير الدولية.	– خلصت النتائج إلى أن النظام المحاسبي المالي لا يتلاءم كليا مع طبيعة المؤسسات الجزائرية؛ – أوصت الدراسة بإصلاحات تضمن مرونة أكبر وتكييفا أوسع مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
2	**BERRAG Mohamed, SAIOUD Kaouter ; Université de Skikda, Algérie (2020), Titre " Le système comptable financier, contraintes et proposition de révision"[2]**		
	تحليل التحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي واقتراح إصلاحات لجعله أكثر توافقا مع الواقع المهني والاقتصادي الجزائري.	دراسة تحليلية للبيئة المحاسبية الجزائرية مقارنة بالمعايير الدولية.	أشار الباحثان إلى أن القواعد المهنية تعاني من الجمود وقلة التفسير وضعف الملاءمة في الممارسات، داعين إلى تحديث شامل يراعي تطور معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
3	**Benmoussa Mohammed Soufiane, Sid Meriem ; Université de Skikda, Algérie (2024), Titled " Is Artificial Intelligence Improving the Audit Process ?"[3]**		
	عالجت هذه الدراسة موضوع حديث في مهنة التدقيق، حيث أولت له معايير التدقيق أهمية بالغة في الآونة الأخيرة، ألا وهو الذكاء الاصطناعي وتأثيره على جودة وفعالية عمليات التدقيق.	تحليل نظري لمزايا الذكاء الاصطناعي في اكتشاف الغش وتحليل البيانات، مع استعراض التجارب الدولية الحديثة.	توصلت الدراسة إلى أن الذكاء الاصطناعي يعزز دقة الإجراءات التدقيقية، ويوفر وقتا وجهدا، إلا أن التطبيق في الجزائر لا يزال محدودا ويحتاج إلى تكوين وتطوير تقني ملائم.
4	**Chebel Amel Donia, Khiari Mounir; Université de Skikda, Algérie (2024), Titled "The audit approach of the external auditor in an IT environment"[4]**		

[1] (ALLALOU & KERROUCHE, 2020)
[2] (BERRAG & SAIOUD , 2020)
[3] (Benmoussa & Sid, 2024)
[4] (Chebel & Khiari, 2024)

تناولت هذه الدراسة موضوع اهتمت معايير التدقيق الدولية بمعالجته، ويتمثل في كيفية تكيف المدقق مع بيئة العمل الرقمية، وتأثيرها على تصميم وتنفيذ مهام التدقيق.	اعتمدت الدراسة منهج تحليلي وصفي حول الضوابط العامة لتقنية المعلومات والضوابط الرقمية التطبيقية.	أبرزت الورقة ضرورة إدماج فهم نظم المعلومات في تقييم المخاطر والتخطيط للتدقيق، مشيرة إلى أهمية الضوابط الرقمية التطبيقية في تحسين مصداقية التقارير المالية.
Touahri Mohamed, Al ; Université de Skikda, Algérie (2020), Titre "La normalisation comptable en Algérie"[1]		**5**
قامت الدراسة بعرض النموذجين المحاسبيين العالميين، ألا وهما القاري(الفرنكفوني) والانجلوسكسوني، وتحديد موقع النظام المهني الجزائري من كليهما. ومدى توافقه مع المرجعيات الدولية.	دراسة تحليلية مقارنة بين الأنظمة المحاسبية العالمية والأطر القانونية المحلية.	أظهر التحليل أن النظام المحاسبي المالي الجزائري مستوحى من النموذج القاري الفرنسي، لكنه يواجه صعوبات في التكيف مع المبادئ المعتمدة دوليا، مما يتطلب إصلاحات تشريعية وهيكلية مستمرة.

المصدر: اعداد الباحث.

بينت هذه الأعمال أن التحول نحو المعايير الدولية لا يقتصر على الجانب الفني، بل يتطلب إعادة هيكلة بيئة التدقيق وتبني الابتكار التكنولوجي، مما يجعلها مصدرا مهما لدعم الرؤية المستقبلية للمهنة في الدول النامية.

المطلب الثالث: التعليق على الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية

تبين من خلال استعراض الدراسات السابقة تعدد زوايا المعالجة لموضوع معايير التدقيق الدولية، واختلاف البيئات والسياقات، وقد جاءت دراستنا لتبني على هذه الجهود من خلال مقارنة ثلاث دول عربية، وتقديم معالجة منهجية أكثر شمولا، مع استثمار نتائج وأدوات تلك الدراسات في بناء إطارها التحليلي.

أولا: التعليق على الدراسات العربية

أظهرت الدراسات السابقة العربية اهتماما متزايدا بموضوع تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئات العربية، خاصة في الجزائر، مع امتدادات محدودة نحو الدول الأخرى مثل تونس، المغرب، ليبيا، السعودية، الأردن، ومصر؛ وهو ما يوضحه هذا المحتوى:

[1] (TOUAHRI & Al, 2020)

جدول رقم 53: أبعاد الأدبيات العربية المدروسة

أبعاد الدراسة	التعليق
الإطار الزمني	تعكس هذه الدراسات تطورا تدريجيا في المعالجة، إذ انتقلت من المعالجة النظرية والتنظيمية في العقد الأول من الألفية الثالثة إلى التركيز على تحليل الواقع المهني والميداني منذ 2015 فصاعدا، مع بروز واضح لدراسات تسعى إلى الربط بين التشريع، التدريب، والتطبيق العملي.
المتغيرات	فقد تميزت بالإلمام بعناصر المهنة ككل، حيث تناولتها من عدة أوجه مثل: – التأهيل الأكاديمي والمهني (شريقي، زيادي)؛ – مدى الالتزام بالمعايير (بصري، لقليطي، أوكيل)؛ – العلاقة بين المعايير وجودة التقارير المالية (الشكري، العمري، فقير)؛ – الفجوة بين القوانين المحلية والمعايير الدولية (بلال، بن عيسى)؛ – التحديات المؤسسية والمهنية (قاسمي، جاري، مروان).
الميدان	حيث أن أغلب الأبحاث ركزت على البيئة الجزائرية، مع محاولات محدودة للمقارنة المغاربية (الجزائر، تونس، والمغرب) أو دول عربية على حدا (الأردن، ليبيا، السعودية)، وبذلك بقيت التحليلات المقارنة الإقليمية محدودة في العمق والامتداد.
الأدوات	فمن الناحية المنهجية، استخدمت غالبية الدراسات المنهج الوصفي التحليلي، مع توظيف أدوات مثل الاستبيانات، التحليل الوثائقي، المقابلات، والدراسة المقارنة. وتم تحليل النتائج في عدد معتبر منها باستخدام البرامج الإحصائية مثل SPSS، بما عزز من موثوقية النتائج الكمية، لكنها بقيت غالبا ضمن بيئة واحدة دون توسع أفقي على المستوى العربي.
النتائج	فقد أجمعت معظم الدراسات على: – وجود توافق ضمني بين المعايير الدولية والتشريعات المحلية؛ – ضعف الإطار التنظيمي والتكويني في بعض الدول العربية، مما يعيق التطبيق الفعلي؛ – حاجة ماسة إلى تحسين التأهيل المهني، والتكوين المستمر للمراجعين؛ – ضرورة تكييف المعايير الدولية مع الخصوصيات الاقتصادية والتشريعية المحلية.

المصدر: اعداد الباحث.

لذا فإن الدراسات العربية السابقة، أسهمت في تسليط الضوء على الفجوة القائمة بين الممارسات المحلية ومتطلبات المعايير الدولية، وأبرزت التحديات المرتبطة بالتنظيم المهني، التكوين، وضعف المواءمة المؤسسية، وقدمت قاعدة معرفية ثرية ساعدت في بناء الدراسة الحالية وتوجيه أبعادها التحليلية والميدانية.

ثانيا: التعليق على الدراسات الأجنبية

تكشف الدراسات الأجنبية سواء في شكل أطروحات دكتوراه، مقالات أكاديمية محكمة، أو أوراق علمية مقدمة في ملتقيات دولية، عن اهتمام أكاديمي متزايد بموضوع تطبيق وتكييف معايير التدقيق الدولية

والمعايير المحاسبية الدولية في السياقات العربية، خاصة في بيئات مثل الجزائر، تونس، السعودية، الأردن، والعراق؛ ولنقدم ذلك كما يلي:

جدول رقم 54: أبعاد الأعمال الأجنبية المعروضة

أبعاد الدراسة	التعليق
الإطار الزمني	غطت هذه الدراسات الفترة الممتدة من 2011 إلى 2024، وهو ما يعكس تطورا مرحليا في تنظيم المهنة، حيث انتقل البحث من معالجة الجوانب التشريعية والمؤسساتية إلى تناول الأبعاد المهنية، التقنية، والتطبيقية، خصوصا في ظل التحولات الرقمية والاعتماد على أنظمة المعلومات والذكاء الاصطناعي.
المتغيرات	فقد عولجت هذه المتغيرات من عدة نواحي مركزة على التطورات الحديثة في المهنة نذكر منها: – جودة التقارير المالية والتدقيق (Ben Yamina, Abbadi, Kermouni, Boumediene)؛ – تحديات التبني المؤسسي والثقافي (Boumediene, Klish, Berrag)؛ – أثر المعايير الدولية على السيولة، الحوكمة، وإدارة الأرباح (Al Tah, Zgarni, Fallatah)؛ – التدقيق في البيئة الرقمية واستخدام الذكاء الاصطناعي (Benmoussa, Chebel)؛ – التحليل المقارن بين النماذج المحاسبية الدولية والمغاربية (DIFADI, Touahri).
الميدان	تعدد بين دراسات ميدانية معمقة في دول معينة مثل تونس، الجزائر، والسعودية، ودراسات مقارنة تغطي منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا (MENA)، وهو ما يمنح هذه الأعمال قيمة تحليلية يمكن البناء عليها في الدراسة الحالية التي تدمج بين السياق المغاربي والخليجي.
الأدوات	تميزت بمزيج من: – المنهج الوصفي التحليلي؛ – الدراسات الميدانية باستبيانات ومقابلات (Zarrouk, Boumediene, Fallatah)؛ – تحليل بيانات مالية طولية (Zgarni, Al Tah, Abbadi)؛ – تحليل وثائقي ومقارن للأنظمة والتشريعات (DIFADI, Berrag, Klish).
النتائج	فقد توصلت مجمل الدراسات إلى نتائج متقاربة أكدت في أغلبها أن: – المعايير الدولية للتدقيق تسهم في تحسين جودة التقارير المالية والممارسات المهنية؛ – التحديات التنظيمية، التقنية، والثقافية لا تزال تمثل عائقا أمام التبني الكامل والفعلي؛ – الدول التي تبنت هذه المعايير ظاهريا لا تحقق دائما الأثر الإيجابي المتوقع إلا إذا توفرت بيئة مؤسساتية ومهنية داعمة؛ – التحول الرقمي في مجال التدقيق أصبح ضرورة لا خيارا، ويتطلب تكوينا وتأهيلا عالي المستوى للممارسين المهنيين.

المصدر: اعداد الباحث.

إن الدراسات الأجنبية التي تم تحليلها تمثل خزانا معرفيا غنيا يمكن من فهم أعمق للفرص والمعوقات المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئات العربية؛ وقد أجمعت على أهمية المعايير الدولية في

تحسين فعالية التدقيق ومصداقية التقارير المالية، كما كشفت عن تحديات متعددة في التبني، مما يبرز الحاجة إلى مواءمة منهجية بين البيئة المؤسسية ومتطلبات المعايير العالمية، وهو ما يدعم التوجه الذي تبنته دراستنا الحالية؛

ثالثا: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

تشكل الدراسات السابقة أرضية معرفية غنية تدعم الدراسة الحالية في صياغة الإشكالية واختيار المنهج، وتعد هذه الدراسة خطوة مكملة تسعى لسد فجوات معرفية من خلال مقاربة ميدانية مقارنة، تعزز فهم واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئات العربية؛ وهو ما نستشفه من خلال هذه المقاربة في البيان التالي:

جدول رقم 55: أوجه المقارنة لدراستنا مع الدراسات السابقة

المقارنة / الأبعاد	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
الإطار الزمني	– حديثة ومعاصرة (2025)، – تعالج التبني والتطبيق لمعايير التدقيق في الدول الثلاث المستهدفة.	– تمتد بين 2003 – 2024؛ – تعكس التطور التدريجي في الجزائر والدول العربية نحو معايير التدقيق، وكذا التحول الرقمي والتأثير المالي والتنظيمي للمعايير
المتغيرات	دراسة تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية في الدول العربية من خلال التطور المهني والتشريعي في البيئات المهنية المستهدفة.	– دراسة واقع تطور المعايير الدولية بشقيها المحاسبي والتدقيقي في الدول العربية وتأثرها بمظاهر العولمة الحديثة.
الميدان	تناول ثلاث دول عربية، أثنين من بلدان المغرب العربي وذو تاريخ وتوجه فرنكفوني تتمثل في (الجزائر، وتونس)، وأخرى من المشرق وذو تاريخ وتوجه انجلوسكسوني (السعودية).	أغلب الدراسات: – جزائرية مع وجود مقارنات ثنائية أو مغاربية (الجزائر – تونس – المغرب) – فردية (تونس، الجزائر، ليبيا، السعودية، العراق، الأردن) – أو تغطي منطقة MENA
الأدوات	استندت دراستنا على المسح المكتبي، والتحليل المقارن متعدد الأبعاد.	استخدمت الدراسات السابقة مجموعة متنوعة من الأدوات البحثية، شملت الاستبيانات، المقابلات، تحليل الوثائق والتشريعات، تحليل البيانات المالية، والدراسات الميدانية، كما اعتمد بعضها على تحليل تنظيمي ونقدي ودراسات حالة معمّقة، غير أن العديد من هذه الدراسات

		بقي محدودا من حيث الامتداد الجغرافي أو المقارنات الإقليمية الشاملة،
الاستفادة من الدراسات السابقة	تم استثمار معطيات متنوعة من الأدبيات السابقة، خاصة ما يتعلق بـ: – معايير التدقيق الدولية والمحلية؛ – الإطار التشريعي والتنظيمي للمهنة في الدول العربية المستهدفة. كما ساعدت نتائج الدراسات السابقة في: – بناء فهم شامل لواقع الممارسة المهنية في البيئة العربية؛ – تحليل بنية التنظيم المهني ومواطن القوة والقصور فيه؛ – تقييم درجة الامتثال للمعايير الدولية في السياق المحلي. مما عزز نتائج دراستنا الحالية من خلال: – نماذج تطبيقية وردت في الدراسات السابقة؛ – استنتاجات موثوقة ومتكررة ضمن الأدبيات المنشورة؛ – إسقاطات عملية تعزز من مصداقية المعالجة التحليلية للدراسة.	
مميزات الدراسة الحالية	تتميز دراستنا الحالية على كثير من سابقاتها من خلال: – تغطية شاملة لأبعاد التدقيق الدولي؛ – تبني مقاربة مقارنة بين ثلاث تجارب عربية مهنية وتشريعية متباينة؛ – تغطي الفضاء العربي شرقا وغربا، وتعكس تباين المدارس المهنية (الفرنكوفونية والأنجلوسكسونية)؛ – اعتمادها على منهج مقارن ذو طابع وصفي، تحليلي، وكيفي؛ – تستند إلى قاعدة علمية واسعة من الأدبيات السابقة وتوظفها بشكل فعال؛ – قدرتها على الربط بين الجوانب النظرية والميدانية بأسلوب تكاملي؛ – طرحها لتوصيات عملية قابلة للتنفيذ في السياق العربي.	

المصدر: اعداد الباحث.

عكست الدراسات السابقة تنوعا في السياقات واختلافا في التجارب، لكنها أجمعت على أهمية معايير التدقيق الدولية في تطوير المهنة؛ وقد استفادت دراستنا من هذه الأعمال في بناء أبعاد التحليل وتعميق فهم التحديات التطبيقية، كما تميزت بكونها معالجة تحليلية مقارنة شاملة تتجاوز الأطر المحلية نحو مقارنة ثلاث بيئات عربية (الجزائر، تونس، السعودية) ذات مرجعيات مهنية وتنظيمية متباينة، ومن خلال دمجها بين الأبعاد المهنية، التشريعية، والتنظيمية، لذا فهي تكتسي طابعا تطبيقيا أصيلا يجعل منها مرجعا مهما في ميدان التدقيق والمحاسبة العربي.

خلاصة الفصل الأول:

يبرز هذا الفصل تطور معايير التدقيق الدولية بوصفها استجابة لحاجة ملحة إلى توحيد ممارسات التدقيق في ظل تزايد تعقيد بيئة الأعمال العالمية وظهور كيانات اقتصادية عابرة للحدود، وقد شكلت معايير التدقيق الأمريكية (GAAS) الأساس الأولي، لتتبعها لاحقا المعايير الدولية (ISA) الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)، والتي أصبحت مرجعا مهنيا عالميا لتوحيد الإجراءات وتعزيز جودة التقارير المالية؛ وفي هذا الصدد تم الطرق إلى العلاقة بين التدقيق الدولي وبيئته المؤسسية، ليؤكد أن فعالية تطبيق المعايير الدولية ترتبط بمدى تكيفها مع السياقات المحلية، وكذا جاهزية الأطر القانونية والتنظيمية في كل بلد، كما استعرض المعايير الدولية ضمن هيكل عام يحتوي (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير)، مما جعل منها إطارا مرنا يناسب الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ورغم عدم إلزامية تطبيقها إلا أنه تبنتها العديد من الدول بشكل كامل أو جزئي، بما في ذلك الجزائر التي أصدرت معايير محلية مستوحاة من الدولية؛

أما مراجعة الدراسات السابقة فقد كشفت عن تفاوت ملحوظ بين الدول العربية في تبني هذه المعايير، كما بينت أهمية التركيز ليس فقط على التبني الرسمي، بل على قوة التجانس بين المعايير المحاسبية والتدقيقية وجودة التطبيق العملي لهما؛

ويعد هذا الفصل تمهيدا نظريا حاسما للفصل الثاني، بتبني الدراسة تحليلا مقارنا للتجارب المهنية في ثلاث دول عربية وفقا للأطر القانونية والتنظيمية لكل منهما، واستنادا إلى العلاقة الوثيقة بين جودة التدقيق، واستقلالية المهنة، وكفاءة التكوين.

الفصل الثاني

التحليل المقارن لتجارب الجزائر، تونس، والسعودية في اعتماد وتطبيق معايير التدقيق الدولية

تمهيد:

يعالج هذا الفصل واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في ثلاث دول عربية مختارة، هي: الجزائر، تونس، والمملكة العربية السعودية، وذلك من خلال دراسة تحليلية مقارنة تستند إلى الخصوصيات التنظيمية والمهنية لكل دولة، أطرها القانونية، ومدى تبنيها وتطبيقها لمعايير التدقيق الولية، ويصبو هذا التحليل إلى الوقوف على أوجه التوافق والاختلاف، كشف التحديات والمعوقات، وكذا استخلاص ملامح التقدم والفرص المتاحة نحو تحقيق تكامل مهني مع الممارسات الدولية؛

وتكمن أهمية هذا الفصل في كونه لا يكتفي باستعراض الجوانب التنظيمية فحسب، بل يربط بين التبني الشكلي للمعايير ومؤشرات التفعيل العملي، مستندا في ذلك إلى قراءة نقدية للسياسات المهنية، التشريعات، والممارسات الميدانية، وذلك يندرج ضمن المباحث الرئيسية التالية:

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في تونس

المبحث الثالث: تنظيم مهنة التدقيق في المملكة العربية السعودية

المبحث الرابع: خلاصة تحليلية مقارنة لتجربة الجزائر في تطبيق معايير التدقيق مع تونس والسعودية

المبحث الأول: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

نستعرض في هذا المبحث الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر، من خلال تتبّع تطورها التاريخي منذ الاستقلال، في ظل التحولات الاقتصادية الكبرى التي عرفتها البلاد، كالانتقال نحو اقتصاد السوق والانفتاح على الشراكات الدولية؛ كما نبرز المراحل المفصلية في تنظيم المهنة، وأهم النصوص القانونية والهيئات المشرفة، إلى جانب عرض المعايير المعتمدة أو المطورة محليا ضمن هذا السياق.

المطلب الأول: الإطار العام والتطور التاريخي لممارسة المهنة في الجزائر

من الملاحظ أن أصول التنظيم المهني في بلدنا يعود إلى قوانين استعمارية، مثل قانون 19 سبتمبر 1945 حول نقابة الخبراء المحاسبين، وقانون 24 جويلية 1966 للشركات التجارية، أما بعد الاستقلال فقد صدر المرسوم 65-259 بتاريخ 14 أكتوبر 1965، الذي نظم التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم، إلا أنه مع تطور الاقتصاد الجزائري وإصلاحاته برزت الحاجة إلى تبني معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، مما أدى إلى تحديث النظام المحاسبي المالي واعتماد معايير التدقيق الدولية تدريجيا بدءا من سنة 2016.

أولا: مرحلة التبعية التشريعية (من الاستقلال حتى 1971)

بعد الاستقلال، استمرت ممارسة المهنة في الجزائر وفقا للوائح الفرنسية بموجب القانون رقم 62/157 الصادر في 12/31/ 1962 الذي مدد العمل بها حتى 31 ديسمبر 1975، باستثناء القوانين التي تتعارض مع السيادة الوطنية، فشملت عدة تشريعات مجحفة في حق المهنة نذكر منها:[1]

* **الأمر رقم 45-2138(1945/09/19)**، المتعلق بإنشاء نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، حيث تمثلت مهامهم في تدقيق الحسابات ومسك المحاسبة للمؤسسات والهيئات.

* **كما طبق القانون الفرنسي الخاص بالشركات التجارية الصادر في (1966/07/24).**

وكانت المحاولات الأولى الوطنية لتنظيم المهنة من خلال التشريعات التالية:

* **المرسوم 65-259(1965/10/14)**[2]، الذي حدد التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم، حيث كانوا معينين من قبل وزارة المالية أو الوزارات الوصية، ركز المرسوم على مسك المحاسبة للمؤسسات العمومية، الشركات الوطنية، والمؤسسات المختلطة، مع تحديد مسؤوليات شخصية ومالية للمحاسبين.

* **قانون المالية لسنة 1970 وذلك طبقا للأمر رقم 69-107(1969/12/31)**، [3] حيث نصت المادة

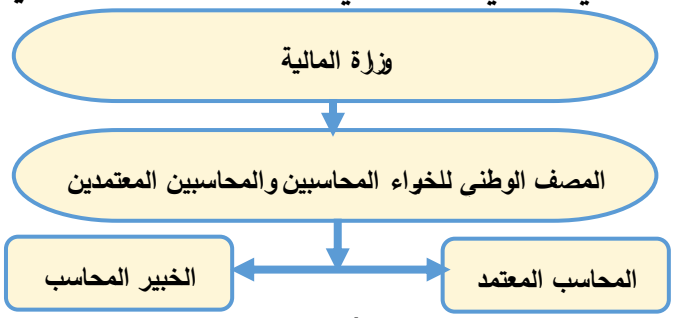
[1] (شريقي ع.، 2013، صفحة 114)
[2] (السعيدي، بدون سنة نشر، الصفحات 21-35)
[3] (الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 110، 1969، صفحة 1805)

39 على تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية من قبل وزير المالية، وهم الموظفون العموميون بصفة مراقبون، مفتشون، أو مؤهلون؛ لضمان دقة الحسابات وتحليل وضع الأصول والخصوم.

* **المرسوم 70-173(16 /1970/11)**[1]، الذي وسع مهام محافظي الحسابات المعينون من قبل الدولة، لتشمل مراقبة التسيير والتحقق من مصداقية الحسابات والجرد وتقييم الأداء المالي.

ويمكن ايجاز الهيكل التنظيمي المهني لهذه الحقبة كما يلي:

شكل رقم 05: الهيكل التنظيمي المهني بالجزائر في إطار مرحلة التبعية التشريعية



المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على القانون62/157

تميزت هذه المرحلة باستمرار العمل بالقوانين الفرنسية حيث افتقرت المهنة لتنظيم مستقل، كما كانت عمليات التدقيق تقتصر على الشركات الكبرى، مما جعلها لا تتكيف مع التحولات الاقتصادية والمهنية.

ثانيا: مرحلة التحرر القانوني وبوادر التأهيل المهني (1971-1991)

حيث بدأت تظهر ملامح تشكل الهيئات المهنية الوطنية مع فك الارتباط بالقوانين الفرنسية، وذلك بصدور أول إطار قانوني لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالجزائر في 1971، إذ حدد شروط تعيين مدققي الحسابات، وواجباتهم ومسؤولياتهم، ودعم ذلك بقانون 1980 الذي تناول دور مجلس المحاسبة في ممارسة الرقابة المالية على المؤسسات العمومية؛ ولنستعرض بعض التفاصيل كما يلي:

* **الأمران رقم 71-81 و71-82 (1971/12/29)**[2]، إذ تطرق الأول إلى شروط ممارسة مستشار جبائي، وأعلن الثاني عن إحداث هيئة مهنية إدارية تتمثل في المجلس الأعلى للمحاسبة الذي يعمل تحت سلطة وزارة المالية للإشراف على المهن المحاسبية، وتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب وتحديد شروط الممارسة والمسؤوليات، وبذلك ألغى قانون 19 سبتمبر 1945 الفرنسي.

* **المرسومان 72-83 و72-84 (1972/04/18)**[3]، فالأول لتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء

[1] (الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 97، 1970، الصفحات 1439-1440)
[2] (الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 107، 1971، الصفحات 1851-1858)
[3] (الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 33، 1972، الصفحات 483-484 و486-488)

تخصص ليسانس علوم مالية، أما الثاني لضبط التربص التكويني المهني لخبراء المحاسبة.

* **الأمر رقم 75-59 (1975/09/26)**[1]، الخاص بالقانون التجاري الجزائري الذي دخل حيز التنفيذ، إذ حدد شروط مراقبة الشركات ومهام مندوبي الحسابات؛ وبذلك ألغى العمل بقانون الشركات التجارية الفرنسي.

* **القانون رقم 80-05 (1980/03/01)**[2]، الذي حدد تشكيل مجلس المحاسبة وصلاحياته في ممارسة وظيفة المراقبة، كما ألغى المادة 39 من قانون المالية 1970 والمرسوم رقم 70-173 المذكور سابقا.

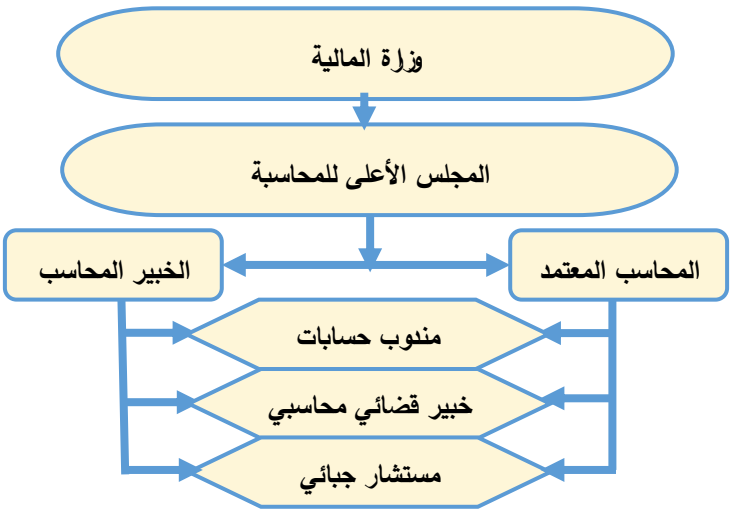
* **القانونان رقم 88-01 و88-04 (1988/01/12)**[3]، ركز على استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية وإنشاء هياكل للرقابة الداخلية، وفصلها عن التدقيق الخارجي.

* **قانون النقد والقرض 90-10(1990/04/14)**[4]، والذي ألح على تعيين اثنين مدققي للحسابات على الأقل في كل بنك أو مؤسسة مالية، كما يلتزم بذلك الفروع الأجنبية العاملة في الجزائر.

* **القانون رقم 90-32 (1990/12/04)**[5]، ركز على الرقابة اللاحقة للمالية العامة، واستثنى المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تخضع للرقابة المحاسبية والتدقيق المهني الخارجي، كما ألغى أحكام القانون رقم 80-05 والقوانين الأخرى المتعلقة بمجلس المحاسبة.

وتبلور الهيكل التنظيمي المهني لهذه الفترة كالآتي:

شكل رقم 06: الهيكل التنظيمي المهني بالجزائر في سياق مرحلة التحرر القانوني وبوادر التأهيل المهني



المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على الأمران رقم 71-81 و71-82

[1] (الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 101، 1975، الصفحات 1306-1384)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 10، 1980، الصفحات 338-349)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 2، 1988، الصفحات 30-38 و47-53)
[4] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 16، 1990، الصفحات 520-545)
[5] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 53، 1990، الصفحات 1690-1697)

رغم هذه الخطوات التنظيمية، واجهت المهنة خلال هذه الفترة تحديات كبيرة، أبرزها:

- غياب معايير واضحة لممارسة المهنة، مع نقص الإمكانات البشرية والمالية للمراقبين؛
- تضارب المهام الموكلة لمحافظي الحسابات مع المعايير المهنية الدولية؛
- مدة غير محدودة للوكالات الخاصة بمحافظي الحسابات؛
- اللامبالاة في اعتماد المعايير الدولية الخاصة بالتدقيق، المحاسبة، وإعداد التقارير المالية؛
- المراجعة القانونية للمؤسسات بقيت تحت وصاية وزارة المالية وليست تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة.

ثالثا: مرحلة الإصلاحات وبناء إطار مهني وطني (1991-2010)

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر إصلاحات مهنية واسعة من خلال إصدار مجموعة من القوانين لتنظيمها، حيث صدر القانون رقم 91-08 كأول إطار شامل للمهنة، والذي وضح المهنيين المخولين بممارستها وهم الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، كما وضع قواعد جديدة لذلك شملت شروط التسجيل والترخيص؛ ومع التوجه نحو إصلاحات اقتصادية أوسع تمت إعادة هيكلة المهنة بموجب عدة قوانين إضافية لتعزيز تنظيمها وتطويرها نوجزها كالآتي:

* **القانون رقم 91-08 (1991/04/27)**[1]، وهو أول قانون متكامل ينظم مهنة التدقيق والمهن المحاسبية الثلاثة، حل محل الأمر رقم 71-82 وظل ساري المفعول حتى 2010، ومن أهم مخرجاته:

- إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتمارس مسؤولية اعتماد وتأديب ومتابعة المهنيين؛
- يسمح للخبير المحاسب بمزاولة مهام محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد معا؛
- تم تحديد أتعاب محافظ الحسابات وفق سلم قانوني.

* **المرسوم التنفيذي رقم 92-20(1992/01/13)**[2]، الذي حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهنيين وضبط اختصاصه وقواعد عمله.

* **المرسوم التشريعي رقم 93-08 (1993/04/23)**[3]، بمثابة تكييف للقانون التجاري ليتماشى مع التحول نحو اقتصاد السوق ودعم عمل المدققين في الشركات، كما ألغى أحكام المادتين 36 و38 من القانون رقم 88-01.

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 20، 1991، الصفحات 651-658)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 3، 1992، الصفحات 82-84)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 27، 1993، الصفحات 3-57)

* **المقرر رقم SPM/94/103 (1994/02/02)**[1] الصادر عن وزارة الاقتصاد، وهو بمثابة الإطار الوطني لخطوات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، ويحتوي على ست توصيات.

* **قرار مؤرخ في (1994/11/07)**[2]، يبين السلم المستحدث المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات.

* **أمر رقم 95-20 (1995/07/17)**[3]، يتعلق بمجلس المحاسبة الذي يخضع لقواعد المحاسبة العمومية.

* **المرسوم التنفيذي رقم 96-136(1996/04/15)**[4]، أقر قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

* **مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 1996/09/25**[5]، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة.

* **المرسوم التنفيذي رقم 96-431(1996/11/30)**[6]، والذي يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع التجاري.

* **المرسومان رقم 97-457 و97-458(1997/12/01)**[7]، فالأول يتعلق بتطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 الخاص بممارسة المهنة، إذ تم التطرق إلى الشهادات والإجازات المؤهلة لذلك؛ أما الثاني فجاء ليعدل ويكيف المرسوم رقم 92-20 المذكور سابقا.

* **قرار لوزارة المالية (1998/03/28)**[8]، يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول ممارسة المهنة.

* **مقرر لوزارة المالية (1999/03/24)**[9]، حدد المؤهلات والشهادات المطلوبة لمزاولة المهنة، وتم تعديله لاحقا في 2002 و2006 لتوسيع قائمة الشهادات المقبولة.

* **مرسوم تنفيذي رقم 01-421(2001/12/20)**[10]، الذي جاء ليعدل ويتمم مرة أخرى المرسوم رقم 92-20 الخاص بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهنيين.

* **نظام رقم 02-03 (2002/11/14)**، يتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، وقد أشار إلى العناصر الواجب مراعاتها في ذلك والمحددة في: نظام مراقبة العمليات والإجراءات الداخلية، التنظيم

[1] (بهلولي، تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، 2023، صفحة 241)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 14، 1995، الصفحات 32-34)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 39، 1995، الصفحات 3-18)
[4] (الأمانة العامة للجكومة الجزائرية، عدد 24، 1996، الصفحات 4-9)
[5] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 56، 1996، الصفحات 18-20)
[6] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 74، 1996، الصفحات 13-14)
[7] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 80، 1997، الصفحات 22-24)
[8] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية ،عدد 30، 1998، الصفحات 7-8)
[9] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 32، 1999، الصفحات 4-6)
[10] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 80، 2001، الصفحات 25-28)

المحاسبي ومعالجة العمليات، أنظمة تقدير المخاطر والنتائج، أنظمة المراقبة والتحكم في المخاطر[1].

* **الأمر رقم 03-11 (2003/08/26)**[2]، المتعلق بقانون النقد والقرض، وقد أشار هذا التشريع من خلال مواده 101،100، 102، 103 إلى التدقيق المالي والمحاسبي الخارجي في البنوك.

* **الأمر رقم 05-05 (2005/07/25)**[3]، متعلق بقانون المالية التكميلي، وقد ألح من خلال مادته 12 على تعين محافظ حسابات أو أكثر لتولي مهمة التدقيق في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

* **مقرر وزارة المالية (2006/05/13)**[4]، الذي يعدل ويتمم القرار (1999/03/24) المتضمن الشهادات والإجازات وشروط الخبرة المهنية التي تخول ممارسة المهنة، والتي تجمع بين الخبرة والتدريب.

* **مرسوم تنفيذي رقم 06-354 (2006/10/09)**[5]، يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ومتوافقا مع أحكام المادة 12 من الأمر 05-05 المذكور سالفا.

* **قانون رقم 07-11 (2007/11/25)**[6]، يتضمن النظام المحاسبي المالي المستحدث والمكيف مع معايير المحاسبة، وقد تم إصداره بمساعدة من مجلس المحاسبة الفرنسي وبتمويل من البنك العالمي، ولقد وردت تفسيراته في **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 (2008/05/26)**[7]، ولذا دخل هذا القانون حيز التنفيذ ابتداء من 2009/01/01، وبذلك ألغى العمل بالمخطط الوطني المحاسبي الصادر في 1975.

* **قرار وزارة المالية (2008/06/25)**[8]، الذي يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات خصوصا في مادته 11.

* **النظامين رقم 09-04 (2009/07/23) ورقم 09-05 (2009/10/18)**[9]، فالأول يتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة في البنوك والمؤسسات المالية، أما الثاني فيشمل إعداد الكشوف المالية ونشرها لهذه المؤسسات، وكلاهما يدخل ضمن المحاسبة المالية للبنوك والتي تعد الإطار المرجعي للتدقيق في المؤسسات المالية، الذي دخل حيز التنفيذ في 2010/01/01.

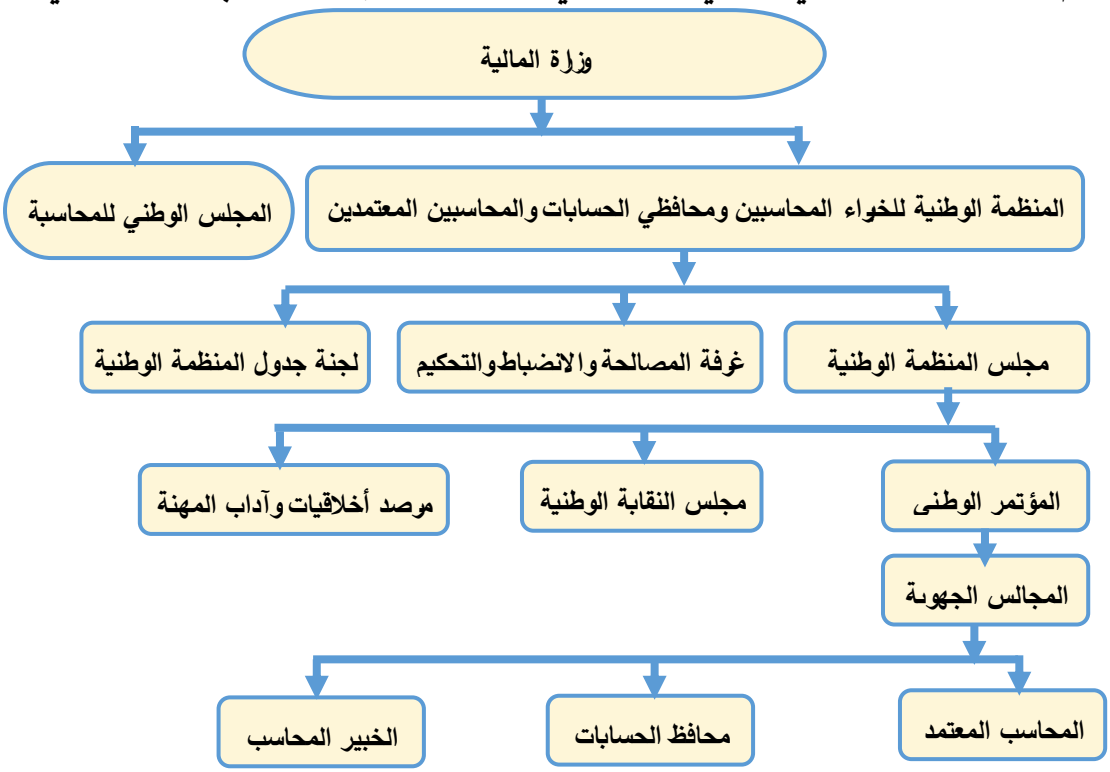
* **قانون رقم 09-09 (2009/12/30)**[10]، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، حيث قدمت المادة 44

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 84، 2002، الصفحات 25-31)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 52، 2003، الصفحات 3-21)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 52، 2005، الصفحات 3-9)
[4] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 41، 2006، صفحة 21)
[5] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 64، 2006، الصفحات 11-12)
[6] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 74، 2007، الصفحات 3-6)
[7] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 27، 2008، الصفحات 11-15)
[8] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 47، 2008، صفحة 116)
[9] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 76، 2009، الصفحات 12-34)
[10] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 78، 2009، الصفحات 3-26)

تعديل للمادة 12 من القانون 05-05 فيما يخص المصادقة على الحسابات.

ويتلخص الهيكل التنظيمي المهني لهذه العهدة فيما يلي:

شكل رقم 07: الهيكل التنظيمي المهني بالجزائر في نطاق مرحلة الإصلاحات وبناء إطار وطني



المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على القانون 91-08 والمرسوم التنفيذي رقم 96-318

تميزت هذه المرحلة بمحاولات لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر عبر تشريعات جديدة وهيئات تنظيمية متخصصة، مع إدخال تحسينات على التعليم والتأهيل المهني، لكنها واجهت تحديات كبيرة في مجاراة المعايير الدولية وتحقيق التوافق مع متطلبات الاقتصاد العالمي، متمثلة في:

- ضعف التنظيم المهني للمهنة وتأخر تطوير القوانين؛
- تضارب المسؤوليات بين الهيئات المهنية والتنظيمية ومهام الرقابة، وحدوث صراعات فيما بينها؛
- غياب قوانين واضحة تحدد شروط تعيين ومهام مراجعي الحسابات؛
- نقص المهنيين المؤهلين لمزاولة المهنة مقارنة بعدد المؤسسات؛
- تأخر الاعتماد على الأدوات التكنولوجية لتطوير الرقابة الداخلية والخارجية؛
- غياب التكييف التام مع التحولات الاقتصادية الكبرى مثل اتفاقيات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومحاولات الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

رابعا: مرحلة التحديث والتكييف مع المعايير الدولية (2010 – حتى اليوم)

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تحولات مهمة منذ صدور القانون 10-01 الذي وضع إطارا محدثا لتنظيم الأصناف المهنية الثلاث، تبع ذلك إصدار نصوص تنظيمية لتعزيز المهنة، وكذا تنظيم معايير للتقارير واعتماد معايير تدقيق مستوحاة من المعايير الدولية بدءا من سنة 2016 بهدف مواكبة الممارسات الدولية؛ لذا صدرت مجموعة من التشريعات نستعرضها فيما يلي:

* **قانون رقم 10-01 (2010/06/29)**[1]، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي احتوى على 12 فصل و84 مادة لإعطاء ديناميكية جديدة للمهنة، وكانت هناك عدة دوافع لإصدار هذا القانون نذكر منها:

– انتشار تبني معايير التدقيق الدولية وتوسع ممارستها على المستوى العالمي؛

– تضاعف عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وحدوث إصلاحات للمؤسسات العمومية؛

– ضعف المصف الوطني في إدارة أمور المهنة وتداخل الصلاحيات بين ممارسات المهنيين؛

– حدوث خروقات وأخطاء في عمليات التدقيق؛

– صدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

* **الأمر رقم 10-04 (2010/08/26)**[2]، المتعلق بتعديل قانون النقد والقرض، حيث تم التطرق إلى بعض التعديلات الخاصة بالتدقيق البنكي.

* **أمر رقم 10-02 (2010/08/26)**[3]، يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 (1995/07/17) المتعلق بمجلس المحاسبة، كما ألغى أحكام المواد 22، 111، 112، 113، منه.

* **قانون رقم 10-08 (2010/10/27)**[4]، يتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26 المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

* **قانون رقم 10-10 (2010/10/27)**[5]، يتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-04 (2010/08/26) المعدل والمتمم للأمر رقم 03-11 والمتعلق بالنقد والقرض.

* **صدور النصوص التنظيمية للقانون 10-01 في (2011/01/27)**[6]، والتي جاءت في شكل مراسيم

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 42، 2010، الصفحات 4-13)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 50، 2010، الصفحات 11-15)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 50، 2010، الصفحات 4-8)
[4] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 66، 2010، صفحة 4)
[5] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 66، 2010، صفحة 5)
[6] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 07، 2011، الصفحات 4-24)

تنفيذية، وباكتمال صدورها ألغت القوانين السابقة لاسيما القانون 91-08، وشملت المراسيم:

- **11-24:** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛
- **11-25:** يحدد تنظيم المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- **11-26:** يحدد تنظيم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره؛
- **11-27:** يحدد تنظيم المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- **11-28:** يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمهنيين وصلاحياتها؛
- **11-29:** يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمهنيين وصلاحياتهم؛
- **11-30:** يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لمزاولة المهن الثلاث؛
- **11-31:** يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب المحاسبة والتدقيق؛
- **11-32:** يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

* **مراسيم تنفيذية بتاريخ (2011/02/16)**[1]، رقم 11-72 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛ ورقم 11-73 يوضح كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛ ورقم 11-74 يتضمن شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

* **مرسوم تنفيذي رقم 11-202 (2011/05/26)**[2]، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛ متضمنة 15 معيارا للتقرير.

* **مرسوم تنفيذي رقم 11-393 (2011/11/24)**[3]، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر المحاسبين من الخبراء، محافظي الحسابات، والمتربصين.

* **مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 2012/07/21**[4]، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره.

* **القراران لوزارة المالية المؤرخان [5]في (2013/06/24) و(2014/01/12)**، فالأول يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، أما الثاني فيبين كيفية وتاريخ تسليمها.

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 11، 2011، الصفحات 5-7)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 30، 2011، الصفحات 19-20)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 65، 2011، الصفحات 17-21)
[4] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 43، 2012، الصفحات 9-15)
[5] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 24، 2014، الصفحات 12-23)

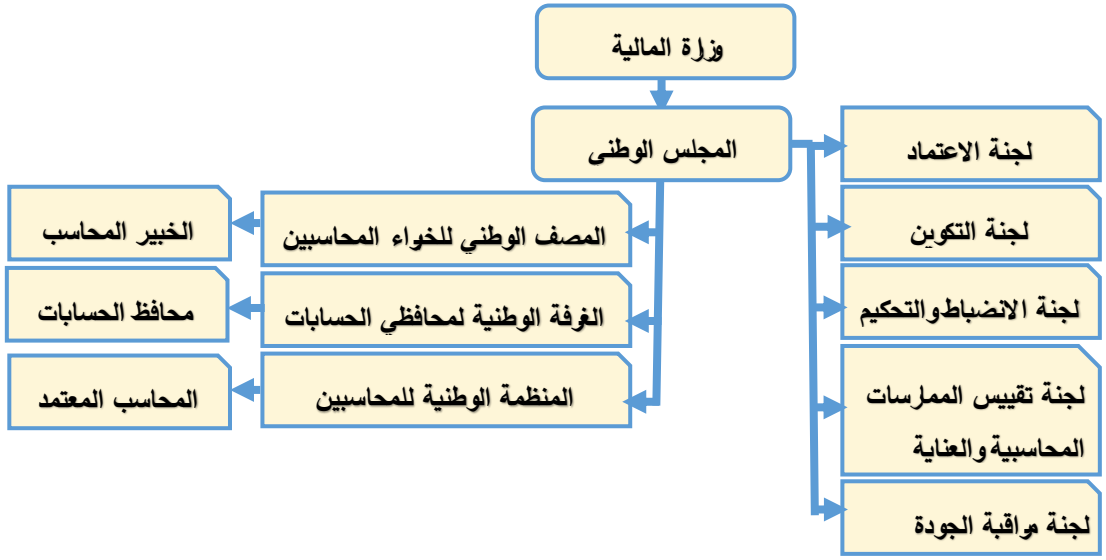
* **قرارات وزارة المالية الأربعة الخاصة باعتماد معايير تدقيق جزائرية (N.A.A)**،[1،2،3، 4] أصدرها المجلس الوطني للمحاسبة بداية من شهر فيفري 2016 ووضعت حيز التنفيذ، وهي تعتبر مستمدة ومستوحاة من معاييرالتدقيق الدولية، والتي تستهدف تدقيق الكشوف المالية وفقا لجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، والتي سنتناولها لاحقا.

* **قانون رقم 23-09 مؤرخ في 2023/06/21**،[5] يتضمن القانون النقدي والمصرفي، المواد(111-114) المتعلقة بمحافظي الحسابات والالتزامات المحاسبية، وقد ألغى جميع الأحكام السابقة الخاصة بالنقد والقرض لاسيما الأمر رقم 03-11.

* **قرارات وزارة المالية الثلاثة لسنة 2024 الخاصة باعتماد معايير تدقيق جزائرية (N.A.A)**،[6] و[7] و[8]، فبعد توقف لمدة 6 سنوات، تم الافراج أخيرا عن ثلاث اصدارات جديدة لهذه المعايير بإشراف المجلس الوطني للمحاسبة، في إطار استكمال نهج تكييف المعايير الدولية بما يتوافق مع البيئة الجزائرية.

ويترجم الهيكل التنظيمي المهني التالي المرحلة الحالية:

شكل رقم 08: الهيكل التنظيمي المهني بالجزائر في ظل الإشراف الجديد



المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على القانون10-01

[1] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 002، 2016، صفحة 2)
[2] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 150، 2016، صفحة 2)
[3] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 23، 2017)
[4] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 77، 2018، صفحة 2)
[5] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 43، 2023، الصفحات 4-26)
[6] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 121، 2024)
[7] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 212، 2024)
[8] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 249، 2024)

رغم الإصلاحات التشريعية واعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق منذ 2016، مثل إلزام المؤسسات العمومية والخاصة بإنشاء أقسام تدقيق داخلي، وارتباط تقارير محافظي الحسابات بجودة الرقابة الداخلية، فلا تزال مهنة التدقيق في الجزائر تواجه تحديات في التطبيق، التكوين، والاستقلالية، وذلك يعود لعدة أسباب منها:

- احتكار المهنة وضعف التنظيم مع افتقارها للاستقلالية والحياد؛
- تأخر الإصلاحات التشريعية والفراغ الزمني الكبير بين مراحل الإصلاح؛
- بطء تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وضعف الالتزام بها؛
- غياب ندوات وورش عمل لمناقشة هذه المعايير وتقييمها.

المطلب الثاني: الهيئات المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر

مرت التنظيمات المهنية في الجزائر بهيكلية متغيرة تعكس تطور التشريعات والرقابة المهنية، حيث يشرف على المهنة حاليا التنظيم الجديد الذي شكل بموجب القانون 10-01 لسنة 2010، إلى جانب المجلس الوطني للمحاسبة الذي عرف عدة صيغ في تشكيلته، فهذه الهيكلة أفضت إلى تقسيم التنظيم القديم إلى ثلاث هيئات مستقلة متمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، مما عزز التخصص في مهام كل فئة مهنية وأعاد تشكيل الإطار القانوني والرقابي للمهنة؛ ويمكن استعراض هذه التطورات كما يلي:

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

تكونت مسيرة المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر من ثلاث مراحل منذ نشأته، حيث بدأ عام 1971 كهيئة إشرافية تهدف إلى وضع مرجعية محاسبية وطنية، ثم أعيد تنظيمه عام 1996 ليصبح جهازا استشاريا لتنظيم المهنة، وأخيرا في 2010 تعززت صلاحياته ليشمل التقييس المحاسبي ومراقبة الجودة وتنظيم المهن المحاسبية وفقًا للقانون الجديد؛ وجاء ذلك كالآتي:

1. المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC):

تأسس هذا المجلس بمدينة الجزائر تحت وصاية وزارة المالية، بموجب الأمر رقم[1] 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 من خلال المادة الثالثة، وبدأ عمله رسميا في 5 ماي 1972 كهيئة إشرافية برئاسة وزير المالية، حيث كلف بمهمة وضع مرجعية محاسبية وطنية تكون بديلا عن التبعية للقوانين الفرنسية،

[1] (الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 107، 1971، الصفحات 1852-1858)

والتي تضمنت:

- تنظيم المهنة، والإشراف على المحاسبين والخبراء المحاسبين مع السماح لهم بممارسة مهنة مندوب حسابات وخبير قضائي؛
- وضع المعايير المحاسبية وإعداد المخططات القطاعية؛
- تحديد شروط ممارسة المهنة وتأسيس الشركات المدنية؛
- وضع قيود تخص حالات التنافي والمسؤولية المهنية.

وقد ضمت تشكيلته 18 عضوا دائما ممثلين لهيئات حكومية ومهنية، ويعينون بموجب قرار من وزير المالية؛ وغيرت تسمية هذا المجلس في فترة الثمانينات، لتصبح المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC)، وخلالها أصدر أربع مخططات محاسبية قطاعية[1]؛ كما تم توقيف هذا المجلس بموجب القانون رقم 91-08[2] من خلال المادة 70، مما مهد لطرح صيغة جديدة.

2. المجلس الوطني للمحاسبة:

بعد خمس سنوات أعيد تشكيل المجلس بحلة جديدة تحت مسمى المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 لسنة 1996، بصفته جهاز استشاري مهني وإداري يقوم بتنظيم وتنسيق متطلبات المهنة والمهنيين، ليتولى[3]:

- إصلاح النظام المحاسبي، وتقديم الاستشارات حول التشريعات المحاسبية وقواعد الانضباط المهني؛
- تنظيم المهنة، وإبداء الرأي في مشاريع القوانين ذات الصلة بها؛
- إجراء دراسات وعقد ندوات علمية ومهنية حول التسيير والتنظيم المحاسبي؛

يترأس تشكيلة المجلس وزير المالية أو ممثله، والتي تضم:

- ممثلي الوزراء المكلفين بالمالية، التكوين المهني، التجارة، التعليم العالي والبحث العلمي، الإحصائيات، الإصلاح الإداري والوظيف العمومي؛
- ممثل لكل من المفتشية العامة للمالية، الغرفة الوطنية للزراعة، الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة، بنك الجزائر، لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها؛ الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية؛ جمعية شركات التأمين؛

[1] (بونعجة و بوفليح، 2019، صفحة 119)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 20، 1991، صفحة 658)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 56، 1996، الصفحات 18-20)

– إثنين من الممثلين للشركات القابضة العمومية وستة عن المهنة، يعينهم المجلس المهني للنقابة الوطنية؛

– أستاذين لها رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

3. إعادة هيكلة المجلس في 2010:

بموجب القانون 10-01 [1] من خلال المدة 4 و5 منه، والمرسوم التنفيذي 11-24 [2] المؤرخ في 27 جانفي 2011 ليصبح هيئة تنظيمية مركزية، ذات دور أوسع في الاعتماد، التقييس المحاسبي، والإشراف على المهن المحاسبية؛ حيث شملت هذه الصلاحيات:

– اعتماد المهنيين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

– دراسة وتطوير معايير التدقيق والمحاسبة وفقًا للمعايير الدولية؛

– تنظيم التكوين المستمر والمساهمة في تطوير برامج التعليم المحاسبي؛

– مراقبة جودة الخدمات المهنية وتحسين أدائها.

ضمت تشكيلته المعدلة 26 عضوا ممثلين لهيئات حكومية ومهنية، يعينون من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست سنوات، يتم تجديد ثلثهم كل سنتين بحيث يتوزعون على خمس لجان رئيسية:

1.3. لجنة الاعتماد: تتولى عدة مهام نذكر منها:

– تحديد معايير وسبل الالتحاق بالممارسة المهنية، وتحضير ملفات الاعتماد؛

–إعداد طرق تسيير ومعالجة طلبات الاعتماد؛

– متابعة تسجيل المهنيين المعتمدين ونشر جدولهم الرسمي.

2.3. لجنة التكوين: تشرف على التكوين المهني والتدريب من خلال:

– إعداد برامج التكوين في معايير المحاسبة والتدقيق، وتوجيه المتربصين إلى المكاتب المعتمدة؛

– التنسيق مع هياكل التكوين، المساهمة في تعيين لجان الامتحان، وإنشاء بنك معطيات للمعايير الدولية؛

– تنظيم الفعاليات المهنية، كعقد ملتقيات ومؤتمرات وورشات عمل.

3.3. لجنة الانضباط والتحكيم: تعالج مسائل عدم الامتثال والنزاعات عبر:

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 42، 2010، الصفحات 4-5)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 07، 2011، الصفحات 4-7)

- إعداد الأطر والآليات في مجالات الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- معالجة القضايا التأديبية والنزاعات، واتخاذ الإجراءات اللازمة؛
- صياغة مشاريع الآراء بشأن الأحكام في قضايا التحكيم والانضباط.

4.3. لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية: تهتم بتكييف الإطار المهني بواسطة:

- إنجاز دراسات حول الأدوات والمسارات المحاسبية، وتنسيق الأبحاث النظرية والمنهجية في المجال؛
- تقديم الاقتراحات والتوصيات بشأن المعايير المهنية الدولية، والتواصل مع الهيئات المعنية بتطبيقها؛
- تطوير وتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الوطني، وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

5.3. لجنة مراقبة الجودة: تسعى لضمان جودة الممارسات المهنية عن طريق:

- إعداد طرق العمل لضمان جودة الخدمات والتدقيق؛
- اقتراح نصوص تنظيمية، وإعداد قائمة المراقبين المهنيين، وتنظيم ملتقيات حول الجودة والأخلاقيات؛
- السهر على تطبيق معايير المهنة، ووضع تدابير لمراقبة الالتزام بها وكذا جودة خدمات المكاتب.

شهد المجلس الوطني للمحاسبة تطورا ملحوظا منذ نشأته، منتقلا من هيئة إشرافية إلى جهاز تنظيمي واستشاري محوري ساهم في تطوير المهنة وفق الممارسات الدولية، غير أن صلاحياته بقيت محصورة في المحاسبة دون التدقيق إلى أن وسعها القانون 10-01، ورغم ذلك ظل التدقيق يفتقر إلى الاستقلالية، إذ اقتصر في القطاع الخاص على عدد محدود من الخبراء، بينما بقي في المؤسسات العمومية تحت وصاية وزارة المالية، مما أفرز فراغا تنظيميا في تلبية المتطلبات المهنية.

ثانيا: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

أنشئت بموجب القانون 91-08 لسنة 1991، لتكون أول هيئة مهنية مستقلة تشرف على المهنة، إلى أن حلت واستبدلت بهيئات أخرى في 2011، فقد عكفت خلال ذلك على مواصلة تأهيل المهنة وجعلها تمارس بصفة مستقلة، حيث حاولت مواكبة التحولات الدولية في مجال المحاسبة والتدقيق، ضمان الامتثال للقوانين المالية، وتأهيل المهنيين في هذا الشأن؛ وقد تضمنت هيكلتها ما يلي:[1]

1. التأسيس والمهام:

تأسست هذه المنظمة بموجب المادة 5 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، والذي يعد أول إطار قانوني شامل لمهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر، وهي تمثل النقابة المهنية الوطنية كما

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 20، 1991، الصفحات 652-653)

سميت بالمصف أيضا، كلفت بالإشراف على المهن الثلاث، متمثلة في الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وتنظيم شروط الممارسة والتأهيل المهني؛ ولذا تجسد دورها في:

- تنظيم المهنة وضمان حسن ممارستها وفق المعايير الأخلاقية والقانونية؛
- الدفاع عن استقلالية الأعضاء وحماية مصالحهم؛
- إعداد النظام الداخلي وتحديد شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة؛
- تقييم المؤهلات العلمية للراغبين في الالتحاق بالمهنة.

2. الهيكلة التنظيمية:

ترك تشكيل هذه المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها ليحدده التنظيم المسؤول عنها كالآتي:[1] و[2] و[3]

1.2. مجلس المنظمة الوطنية: يتكون من 13 عضوا، منهم عضو واحد يمثل السلطات العمومية يتم تعيينه من طرف الوزير المكلف بالمالية، أما 12 الأخرون ينتخبهم المؤتمر الوطني من بين الأعضاء المسجلين في جدول المنظمة لمدة أربع سنوات، يتألفون من 4 أعضاء من كل فئة، ينتخبون فيما بينهم رئيسا ونائبين وأمينا عاما؛ ويقوم المجلس بالمهام التالية:

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة، وتوزيع المهام داخل المجلس؛
- تمثيل المهنة أمام السلطات والهيئات الدولية؛
- تقديم المشورة بشأن السياسات المحاسبية والتدقيقية؛
- تمثيل المنظمة قانونيا وإداريا، وتسوية النزاعات المهنية؛
- إعداد مشروع الإيرادات والنفقات، وخطط العمل السنوية؛
- مراقبة نشاط المجالس الجهوية، وتحصيل الاشتراكات المهنية؛
- مراقبة التزام الأعضاء بالقوانين والتنظيمات؛
- الإشراف على التكوين المهني والتطوير المستمر.

2.2. غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم: تتألف من 6 إلى 12 عضوا، يتم اختيارهم حسب الثلث من كل فئة مهنية لمدة أربع سنوات، ويترأسها أحد نائبي رئيس المجلس، استحدثت لتبت في المخالفات المهنية وكل إخلال بالنظام الداخلي.

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 3، 1992، الصفحات 82-84)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 80، 1997، الصفحات 22-24)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 80، 2001، الصفحات 25-28)

3.2. لجنة جدول المنظمة: تتكون كذلك من 6 إلى 12 عضوا، يتم اختيارهم حسب الثلث من كل فئة مهنية لمدة أربع سنوات، ويترأسها أحد نائبي رئيس المجلس، وهي منوطة بإعداد جدول المنظمة وضبطه سنويا ونشره لدى الجهات المختصة، كما تقوم بإعلان التعديلات التي قد تطرأ على الجدول بين ضبطين من خلال البلاغات الصحفية.

4.2. المؤتمر الوطني: يتكون من الأعضاء الذين تنتخبهم المجالس الجهوية، ويتمثل دوره في:

- تعيين إثنين مهنيين وناظرين، وتكليفهما بإعداد تقرير عن التسيير المالي للسنة المنتهية؛
- المصادقة على التقارير المالية والأدبية؛
- تبني مشروع الإيرادات والنفقات، وخطط العمل السنوية؛
- إدخال تعديلات على النظام الداخلي عند اللزوم، والمصادقة عليه.

5.2. المجالس الجهوية: تم تشكيلها من قبل مهنيو المناطق التي تشمل نطاقهم، والمسجلون قانونا في جدول المنظمة الوطنية، وهي تتكون من أربعة مجالس جهوية تضم ولايات نطاقها قبل التقسيم الإداري الأخير:

أ- مجلس الشرق بقسنطينة: ويضم: سطيف، برج بوعريريج، مسيلة، بجاية باتنة، قسنطينة، جيجل، ميلة، خنشلة، أم البواقي، عنابة، سكيكدة، الطارف، سوق اهراس، قالمة وتبسة.

ب- مجلس الغرب بوهران: ويشمل: سيدي بلعباس، تلمسان، عين تموشنت، غليزان، معسكر، تيارت، الشلف، سعيدة، مستغانم، تيسمسيلت، بشار، النعامة، البيض ووهران.

ج- مجلس الوسط بالجزائر العاصمة: ويتألف من: بومرداس، تيزي وزو، البويرة، البليدة، عين الدفلة، المدية، الجلفة، تيبازة والجزائر العاصمة.

د- مجلس الجنوب بورقلة: ويحتوي: بسكرة، الأغواط ، ورقلة، إليزي، أدرار، تمنراست، تندوف، الوادي وغرداية.

6.2. مرصد أخلاقيات وآداب المهنة: أسس في ماي عام 2004 لمراقبة الامتثال للقواعد الأخلاقية والتصدي للممارسات غير القانونية[1].

ساهمت هذه المنظمة في تنظيم وتطوير مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر، خاصة في تعزيز المعايير المهنية وضمان الامتثال التنظيمي حتى تاريخ حلها في 23 مارس 2011 بموجب محضر الحل

[1] (شريقي ع.، 2013، صفحة 153)

رقم MF/CAH50/11 الصادر عن وزارة المالية[1].

ثالثا: الهيئات المهنية المستقلة الجديدة في الجزائر

تم تشكيلها كبديل عن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بموجب القانون 10-01 لسنة 2010 ونصوصه التطبيقية لعام 2011، وذلك بتقسيم المنظمة السابقة إلى ثلاث هيئات مهنية، كل واحدة منها تمثل فئة مستقلة لها مجلس وطني ومدعومة بمجالس جهوية؛ حدد مقر التنظيم للفئات الثلاث بالجزائر العاصمة، وقد أوكلت لها المهام التالية: [2]

- تنظيم الفئات المهنية الثلاث وضمان حسن ممارستها واحترام قواعدها؛
- الدفاع عن كرامة واستقلالية أعضاء المهنة؛
- إعداد النظام الداخلي للمهن الذي يتم المصادقة عليه من قبل وزير المالية؛
- إعداد مدونة أخلاقيات المهنة، وإبداء الرأي في جميع المسائل المرتبطة بهذه المهن وسيرورتها.

أما هيئاته فجاءت كما يلي:

1. المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

تم إنشائه بموجب القانون 10-01، وتحديدا المادة (14) منه، حيث يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويديره مجلس وطني منتخب من قبل المهنيين مع ممثل معين من طرف وزير المالية، وجاء مجلسه الوطني وصلاحياته كالآتي:[3]

1.1. المجلس الوطني للمصف: يعد الهيئة المسؤولة عن إدارة المصف وفقًا للتقسيم الجديد للمهنة، ووفقا للمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25، يتكون المجلس الوطني من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين، بالإضافة إلى ممثل لوزارة المالية، ليتم تعيين ثلاثة منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصف.

2.1. الصلاحيات: يساهم المجلس الوطني للمصف في الأعمال التي تقوم بها السلطات المختصة في مجال التقييس المحاسبي، الواجبات المهنية، تسعير الخدمات، وإعداد النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة، إضافة إلى:

- إعداد النظام الداخلي وإدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة للمصف؛

[1] (شريقي ع.، 2013، صفحة 150)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 42، 2010، صفحة 6)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 07، 2011، الصفحات 7-10)

– تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من الجمعية العامة، وإقفال الحسابات السنوية وتقديم تقرير لها؛

– تنظيم دورات تكوينية، مع نشر وتوزيع نتائج الأعمال المتعلقة بالمهنة؛

– الانخراط في منظمات إقليمية ودولية تمثل المهنة، وتمثيل المصف فيها.

2. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تم إنشائها بموجب القانون 10-01، المادة (14)، حيث تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يديرها مجلس وطني منتخب من المهنيين إضافة إلى عضو يمثل السلطات العمومية يعين من قبل وزير المالية، والتي رسمت تشكيلة مجلسها الوطني وصلاحياته كما يلي:[1]

1.2. المجلس الوطني للغرفة: وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-26 يعتبر هذا المجلس الهيئة الإدارية للغرفة، وهو يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، بالإضافة إلى ممثل عن وزير المالية، يتم تعيين ثلاثة من الأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة يختارهم رئيس المجلس الوطني للغرفة.

2.2. الصلاحيات: يتولى المجلس الوطني للغرفة عدة مهام، نذكر منها:

– المساهمة في تطوير القواعد المحاسبية والمهنية وإعداد النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة؛

– إدارة أصول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

– تحصيل الاشتراكات المهنية وعرض الحسابات السنوية على الجمعية العامة؛

– نشر نتائج الأعمال المهنية وتنظيم الملتقيات التكوينية؛

– تمثيل الغرفة على المستوى الدولي والانخراط في المنظمات المهنية بترخيص من وزير المالية.

3. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تشكلت هذه المنظمة بموجب المادة 14 من القانون 10-01، وتتمتع بالشخصية المعنوية حيث تضم الأفراد والمؤسسات المؤهلة والمعتمدة لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، يديرها مجلس وطني منتخب من هذه الفئة مع تعيين ممثل عن وزير المالية، وحددت مكونات هذا المجلس وصلاحياته كالتالي: [2]

1.3. المجلس الوطني للمنظمة: هذا المجلس يمثل الهيئة الإدارية للمنظمة، وهو يتكون وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-27 من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة بالإضافة إلى ممثل عن وزير المالية،

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 07، 2011، الصفحات 10-13)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 07، 2011، الصفحات 13-16)

ويتم تعيين ثلاثة من الأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة باقتراح من رئيس المجلس الوطني للمنظمة.

2.3. الصلاحيات: يقوم المجلس الوطني للمنظمة بمسؤوليات متعددة تشمل:

- إدارة الأصول المنقولة وغير المنقولة للمنظمة وتسييرها؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية وعرض الحسابات السنوية على الجمعية العامة؛
- نشر نتائج الأعمال المهنية وتنظيم الملتقيات التكوينية؛
- تمثيل المنظمة على المستوى الدولي والانخراط في المنظمات المهنية بترخيص من وزير المالية؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة والمساهمة في تطوير القوانين المهنية.

تشكل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين هيئات مهنية مستقلة تسهر على تمثيل أعضائها والدفاع عن مصالحهم، كما تعنى برفقة المجلس الوطني للمحاسبة بتنظيم المهنة، تعزيز استقلاليتها، تمثيلها محليا ودوليا، وذلك بما يوافق الممارسات الدولية؛ كما ننوه إلى وجود هيئات مهنية حكومية أخرى في الجزائر لها دخل في تنظيم المهنة، غير أن دورها كان باهتا ويعتبر رقابي أكثر منه تنظيمي مثل مجلس المحاسبة وهيئة السوق المالية.

المطلب الثالث: معايير التدقيق في الجزائر بين التشريع المحلي والتبني الدولي

مع انطلاق الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، برزت الحاجة إلى تحديث الإطار المحاسبي والتدقيقي لمواكبة المعايير الدولية، بدءا بتحديث النظام المحاسبي المالي (SCF) ودخوله حيز التنفيذ في 2009، ثم إصدار القانون 10-01 لسنة 2010 الذي مهد الطريق لتكييف ممارسات التدقيق مع المعايير الدولية، وهو ما نتج عنه وضع معايير تقارير محلية، وإصدار معايير تدقيق بإشراف المجلس الوطني للمحاسبة متضمنة أربع إصدارات بين 2016 و2018 غطت 16 معيارا، ثم أضيف لها مؤخرا 9 معايير جديدة ضمن ثلاث إصدارات في 2024.

أولا: معايير التقارير الوطنية

تم تنظيم تقارير محافظي الحسابات بموجب المرسوم التنفيذي[1] رقم 11-202 الصادر في 26 ماي 2011 والقراران لوزارة المالية المؤرخان[2] في (2013/06/24) و(2014/01/12) بتضمين 15 معيارا للتقارير وحدد أشكالها وآجال إرسالها، والتي جاءت كما يلي:

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 30، 2011، الصفحات 19-20)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 24، 2014، الصفحات 12-23)

1. أنواعها:

متمثلة في 15 معيار للتقرير حول:

1.1 القوائم المالية: يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على القوائم المالية، أو عند الاقتضاء الامتناع المبرر.

2.1. المصادقة على الحسابات المدعمة أو المدمجة: باعتماد نفس معايير الحسابات الفردية مع إلزامية إعداد تقريرين منفصلين.

3.1. الاتفاقيات المنظمة: إذ يتوجب ذكر أنواع الاتفاقيات المستمرة من السنوات السابقة.

4.1. أعلى خمس أو عشر تعويضات: يشمل كل الامتيازات المالية والإضافية لكبار المسؤولين.

5.1. الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: من علاوات ومكافئات.

6.1. تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة: يتضمن فحص النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة.

7.1. إجراءات الرقابة الداخلية: بتوضيح آليات الرقابة المحاسبية والتدقيق الداخلي.

8.1. استمرارية الاستغلال: أي تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار بناء على معايير مالية وتنظيمية.

9.1. حيازة أسهم الضمان: تحليل وضع الأسهم المحتجزة لضمانات مالية.

10.1. عملية رفع رأس المال: فحص الإجراءات لهذه العملية والمخالفات المحتملة.

11.1. عملية تخفيض رأس المال: كذلك فهذه العملية تتطلب التوافق مع القانون التجاري.

12.1. إصدار قيم منقولة أخرى: يشمل شروط الإصدار واحترام الحقوق التفاضلية للمساهمين.

13.1. توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم: يتحقق من مدى قانونيتها.

14.1. تحويل الشركات ذات الأسهم: بحيث يضمن ذلك التوافق مع القوانين التجارية.

15.1. الفروع والمساهمات والشركات المراقبة: يتناول تحديد وضعية الشركات الفرعية والمساهمات في القوائم المالية.

2. أشكالها وآجال إرسالها:

فقد حدد المشرع ذلك على هذا النحو:

- يتم تقديم التقارير بصيغ مختلفة حسب نوع المهمة، سواء كانت سنوية، خاصة، أو تقارير مراجعة محددة؛
- يلزم محافظ الحسابات بتقديم التقرير العام حول الحسابات السنوية في أجل أقصاه 45 يوما من تاريخ

استلام الحسابات، بينما تخضع بعض التقارير الخاصة لآجال تحددها القوانين التنظيمية أو طلبات الجهات المختصة.

ثانيا: آليات اعتماد المعايير الدولية

شهدت الجزائر جهودا متزايدة لملاءمة ممارسات التدقيق مع المعايير الدولية، من خلال تأطير قانوني وتنظيمي أرسى أسس المهنة، واعتماد معايير محلية مستوحاة ومكيفة من المرجعيات الدولية لتعزيز جودة التدقيق وتوحيد ممارساته، وجاء ذلك وفق حقبات متتالية نوجزها فيما يلي:

1. خطة التحول:

رغم التوصيات والتشجيع لاعتماد المعايير الدولية إلا أن وتيرتها بغيت متعثرة، فبعد عدة مشورات تم التوافق على تحديث الإطار المحاسبي والرقابي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وتماشيا مع البيئة الجزائرية بمساعدة المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، فكانت مخرجاته:

* النظام المحاسبي المالي [1] الذي وردت تفسيراته في المرسوم التنفيذي رقم 08-156 (2008/05/26)[2]، والذي بدأ العمل به في 2009، مما استوجب إصلاح مهنة التدقيق لتتماشى مع هذه التطورات.

* صدور القانون 10-01 لسنة 2010[3] ليعطي الضوء الأخضر نحو تكييف الممارسات وفق المعايير الدولية للتدقيق.

* تنظيم تقارير محافظي الحسابات بموجب المرسوم التنفيذي [4]رقم 11-202 لسنة 2011، والقرارات المنظمة لها التي صدرت لاحقا.

وقد أفضي ذلك إلى:

- سد الفجوات في الممارسات المحلية، بإصدار معايير وطنية موحدة تضمن جودة التدقيق؛

- توحيد المهنة وتحديثها، خاصة بعد انفتاح السوق المالي الجزائري وظهور الحاجة إلى تقارير تدقيق أكثر شفافية؛

- معالجة مشكلة التبني المباشر للمعايير الدولية بسبب تعقيدها واختلافها عن البيئة الجزائرية، مما يستوجب تطوير إطار محلي متوافق مع الوضع الوطني.

[1] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 74، 2007، الصفحات 3-6)
[2] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 27، 2008، الصفحات 11-15)
[3] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 42، 2010، الصفحات 4-13)
[4] (الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 30، 2011، الصفحات 19-20)

كما تم إمضاء بروتوكول اتفاق بتاريخ 30 سبتمبر 2015،[1] في إطار التكوين لمعايير التدقيق الدولية بين المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الجزائريين، والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسي في باريس خلال المؤتمر السبعون للمجلس الأعلى للخبراء المحاسبين الفرنسي، إلا أنه أجري أول تكوين خلال الفصل الأخير من سنة 2016.

2. تكييف المعايير:

ففي إطار استكمال خطة التحول وتنفيذ توصيات القانون 10-01 الرامية إلى تعزيز اعتماد المعايير الدولية للتدقيق، قام المجلس الوطني للمحاسبة بوضع أولى المعايير الجزائرية للتدقيق في 2016، أشرف خلالها هذا المجلس على تكييف المعايير الدولية بما يوافق الخصوصيات المحلية، حيث كان الهدف منها:

- توفير إطار قانوني ومنهجي لممارسة التدقيق بشكل موحد واحترافي؛
- تعزيز استقلالية المدققين وضمان عدم تعرضهم لضغوط خارجية؛
- رفع كفاءة سوق المال عبر تقديم تقارير مالية دقيقة تخدم المستثمرين وصناع القرار؛
- تقريب الممارسات الجزائرية من المعايير الدولية دون فقدان الخصوصية الوطنية؛
- تعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية، مما يعزز مصداقية النظام المالي في الجزائر.

وبما أن المجموع وصل إلى 25 معيارا بنهاية 2024، نوضحها كما في البيان التالي:

جدول رقم 56: معايير التدقيق الجزائرية المكيفة

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:[2]		المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:[3]	
210	الاتفاق حول احكام مهام التدقيق	520	الإجراءات التحليلية
505	التأكيدات الخارجية	570	استمرارية الاستغلال
560	احداث تقع بعد اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة	610	استخدام اعمال المدققين الداخليين
580	التصريحات الكتابية	620	استخدام اعمال خبيرمعين من طرف المدقق
المقرر رقم 150 المؤرخ في 11اكتوبر2016:[4]		**مقرر رقم 77 المؤرخ في 4 2 سبتمبر 2018:[5]**	
300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	230	وثائق التدقيق
500	العناصرالمقنعة	501	العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة
510	مهام التدقيق الأولية–الأرصدة الافتتاحية	530	السبر في التدقيق

[1] (بلقاضي، 2019/2018، الصفحات 94-95)
[2] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 002، 2016، صفحة 2)
[3] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 23، 2017، صفحة 2)
[4] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 150، 2016، صفحة 2)
[5] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 77، 2018، صفحة 2)

700	تأسيس الرأي وتقريرالتدقيق على الكشوف المالية	**540**	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها القيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها
المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024:[1]			
إدارة الجودة1	إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة		
إدارة الجودة2	فحوصات جودة المهمات		
220	إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية		
مقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024:[2]			
701	الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل		
705	التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل		
706	فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل		
مقرر رقم 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2024:[3]			
240	مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية		
450	تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق		
320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق		

المصدر: مقررات وزارة المالية الخاصة بمعايير التدقيق الجزائرية.

مع بدء إصدار هذه المعايير في 2016، نظمت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات سلسلة من الفعاليات لدراسة واعتماد هذه المعايير، تضمنت:[4]

* جلسات توعوية بجامعة عبد الرحمان ميرة ببجاية (8-9 ماي 2016)، تناولت قرار اعتماد المعايير الجزائرية ومنهجية إصدارها، إلى جانب ورشة حول أول أربع معايير.

* أيام دراسية متخصصة أبرزها في:

- 2 أفريل 2016: معايير تقرير محافظ الحسابات، بمدرسة الفندقة بعين البنيان؛
- 23 ماي 2016: الأربع معايير الجزائرية الأولى، بفندق ماريوت قسنطينة؛
- 29 ماي 2016: الأربع معايير الجزائرية الأولى، بفندق دار الهنا بوهران.

* تدريب المدققين بالشراكة مع مصف الخبراء المحاسبين الفرنسيين، حيث انطلقت أول دورة في 9 أكتوبر 2016.

[1] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 121، 2024)
[2] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 212، 2024)
[3] (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 249، 2024)
[4] (بلقاضي، 2019/2018، الصفحات 93-96)

* الجلسات الوطنية لمحافظة الحسابات (13-14 ماي 2017) تحت إشراف وزير المالية، والتي ناقشت:

- تطور المهنة دوليا ورقمنة التدقيق؛
- واقع التدقيق في الجزائر وآفاق تطويرها؛
- المعايير الجديدة لعام 2017 من خلال ورشتي عمل متخصصة.

كما عززت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تواجدها الدولي عبر المشاركة ونيل العضوية في منظمات مهنية عالمية، لدعم التكامل مع المعايير الدولية؛

ورغم كل هذه التطلعات إلا أن خطة التبني بقيت غير واضحة، خاصة قبل إصدار المعايير، كما افتقرت فيما بعد إلى برامج تدريبية متخصصة ودليل رسمي لقواعد ممارسة التدقيق، كما أنه لم يكتمل تكييف باقي المعايير والتطبيق الفعلي لها حتى الآن، مما أدى إلى استمرار الاعتماد على القوانين العامة والتوصيات التنظيمية؛ ورغم محاولات بعض الهيئات المهنية لاقتراح إجراءات تطبيقية، إلا أنها لم تكن كافية لتحقيق الامتثال الكامل للمعايير الدولية.

ثالثا: معايير التدقيق المعتمدة (NAA)

بدأ تبني هذه المعايير في وطننا الجزائر خلال سنوات 2016، 2017، 2018، بإشراف المجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية، وفق نهج يستند إلى تكييف المعايير الدولية كما هو الحال في المخطط المحاسبي الوطني، قبل أن يتوقف لست سنوات ثم استؤنف المسار في النصف الثاني من 2024 بإصدار ثلاث دفعات جديدة تدخل حيز التطبيق في 1 جانفي 2026، ليبلغ مجموع المعايير 25 معيارا ضمن سبع إصدارات موجهة لتدقيق الكشوف المالية القانونية والتعاقدية بما يعزز الجودة والامتثال الدولي؛ والتي جاءت كما يلي:

1. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016:

والذي وضع في إطار تطوير مهنة التدقيق وتعزيز موثوقية التقارير المالية، حيث تم بموجبه وضع أربعة معايير وطنية للتدقيق حيز التنفيذ، نتناولها في هذا البيان:

جدول رقم 57: معاييرالتدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 002 لسنة 2016

رقم المعيار وعنوانه	مضمونه
210: الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق	- يحدد هذا المعيار الإطار القانوني وفق البيئة الجزائرية لتنظيم علاقة المدقق بالعميل، ويتطلب ذلك توثيق الاتفاق في رسالة لتحديد نطاق التدقيق، شروط التعاقد، والمسؤوليات المتبادلة، وأي قيود محتملة على المهمة أو تعديل أو رفض، بما يتماشى مع القوانين الوطنية.

505: التأكيدات الخارجية	– هذا المحتوى يلزم المدقق بالحصول على استجابات خطية أو إلكترونية من جهات خارجية مثل البنوك والموردين والعملاء، للتحقق من صحة المعلومات المالية المقدمة من الكيان؛ تتقمص هذه التأكيدات نوعين فتكون إما إيجابية أو سلبية، كما يعالج مصداقية الردود وكذا الإجراءات البديلة عند عدم تجاوب الإدارة.
560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	– فهو يحدد الإطار الزمني للأحداث التي تحدث بعد تاريخ إقفال الحسابات وفقا للتشريعات الوطنية ويقدم إرشادات للتعامل معها، سواء كانت تلك الأحداث تستدعي تعديلات في البيانات المالية أو تتطلب إفصاحا إضافيا، فيجب على المدقق تقييم تأثير هذه الأحداث على التقرير واتخاذ إجراءات مناسبة في حال اكتشاف معلومات جوهرية بعد إصدار التقرير.
580: التصريحات الكتابية	– فهو يؤكد مسؤولية الإدارة على تقديم تصريحات كتابية لضمان التزامها بالمتطلبات القانونية والمحاسبية، ويتضمن نموذجا مكيفا لرسالة الإدارة يشمل التصريحات حول اكتمال المعلومات وغياب الغش، والتصريحات حول الأحداث اللاحقة والنزاعات القانونية؛ كما يوضح كيفية التعامل مع رفض الإدارة ووجود تناقضات.

المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 002، 2016).

جاء هذا الإصدار ليضع حجر الأساس لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر وفق إطار تنظيمي متكامل من خلال تحديد متطلبات واضحة للاتفاق على مهام التدقيق، التأكيدات الخارجية، الأحداث اللاحقة، والتصريحات الكتابية.

2. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:

استمرارا للجهود المبذولة صدر ضمن هذا المقرر أربعة معايير وطنية للتدقيق في دفعة ثانية، نستعرضها في هذه القائمة:

جدول رقم 58: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة قي المقرر رقم 150 لسنة 2016

رقم المعيار وعنوانه	مضمونه
300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية	– يحدد إطار عمل تخطيط التدقيق للبيانات المالية، والذي يشمل وضع استراتيجية شاملة وبرنامج عمل مناسب لحجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، مع التركيز على المجالات الأكثر أهمية، تحديد المخاطر المحتملة، وضمان توزيع المهام بفعالية بين فريق التدقيق.
500: العناصر المقنعة	– حيث وضح مفهومها بأدلة التدقيق وحدد معايير كفايتها وملاءمتها، مع توجيه المدقق لجمعها وتقييمها من مصادر متعددة، يعتمد المدقق على جودة الأدلة أكثر من كميتها، حيث تزيد مصداقية الأدلة الخارجية مقارنة بتلك المستمدة من داخل المؤسسة.
510: مهام التدقيق– الأرصدة الافتتاحية–	– حيث يهدف إلى ضمان دقة الأرصدة الافتتاحية واتساق الطرق المحاسبية عند بدء التدقيق، ويشدد على ضرورة التعامل المهني والأخلاقي عند تغيير المدقق وفقا للقواعد الجزائرية مع مراعاة القيود القانونية في القطاع العام عند طلب معلومات من المدقق السابق، لضمان شفافية واستمرارية عملية التدقيق.

700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	– إذ يعبر عن أسس تكوين الرأي حول القوائم المالية استنادا إلى أدلة كافية وموثوقة وبما يراعي السياق الجزائري من خلال استخدام المصطلحات المتوافقة مع النظام المحاسبي المالي، والتأكيد على مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحلية، وكذا إدراج المعلومات الإضافية المطلوبة محليا وتمييزها عن البيانات المالية.

المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 150، 2016).

مثل هذا المقرر خطوة جديدة في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر من خلال اعتماد أربعة معايير إضافية، تعزز منهجية التدقيق وتدعم دقة التقارير المالية، يساهم ذلك في تحسين تخطيط مهام التدقيق، توفير إطار لتقييم العناصر المقنعة، ضمان صحة الأرصدة الافتتاحية، وتحديد أسس الرأي المهني في التقارير المالية.

3. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

في خطوة ثالثة نحو تطوير ممارسات التدقيق، وضع المشرع الجزائري أربعة معايير محلية جديدة قابلة للتنفيذ، نوضحها في هذا المخطط:

جدول رقم 59: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 23 لسنة 2017

رقم المعيار وعنوانه	محتواه
520: الإجراءات التحليلية	– حيث يستخدمها المدقق كأداة رقابية لجمع أدلة الإثبات، وتقييم مدى تناسق القوائم المالية مع المعرفة المكتسبة عن المؤسسة بما يوافق الخصوصية والبيئة الاقتصادية والقانونية المحلية، وهي تشمل مقارنة البيانات المالية ببيانات سابقة أو تقديرية وتحليل التغيرات الهامة باستخدام تقنيات إحصائية، كما يعزز ذلك بإجراءات إضافية عند اكتشاف مخاطر غير متوقعة.
570: استمرارية الاستغلال	– إذ تقع على المدقق مسؤولية تقييم مدى ملاءمة فرضية قدرة المؤسسة على الاستمرار في العمل لمدة لا تقل عن 12 شهرا حسب التشريع الجزائري، والذي يراعى خصوصية المؤسسات خاصة في القطاع العمومي والتي قد يعتمد استمراريتها على الدعم الحكومي؛ ويلزم المدقق بتقييم المخاطر المحلية مثل تقلص التمويل العام والإفصاح عن أي شكوك جوهرية تؤثر على استمرارية النشاط في التقارير المالية.
610: استخدام أعمال المدققين الداخليين	– يتناول ذلك شروط استفادة المدقق الخارجي من وظيفة التدقيق الداخلي، مع مراعاة استقلاليتها وموضوعيتها وكذا هيكلة الحوكمة في المؤسسات الجزائرية خصوصا في القطاع العام، ولذا وجب تقييم مدى إمكانية وملاءمة الاعتماد على نتائج التدقيق الداخلي وتطابقها مع البيانات المالية، بما في ذلك كفاءة الفريق الداخلي والإشراف على أعمالهم، مع ضرورة توثيق المدقق الخارجي لنتائج تقييمه لأعمال المدققين الداخليين.

620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	– فالمدقق عليه التزامات عند الاستعانة بخبير خارجي في مجالات تتطلب خبرة غير متاحة لديه مثل تقييم العقارات أو التحليل القانوني، ويشمل ذلك تحديد الحاجة إلى خبير وتقييم كفاءته وموضوعيته استنادا إلى مؤهلاته وآرائه السابقة، كما ينصح بعدم الإشارة إلى أعمال الخبير في تقرير المدقق إلا إذا كان ذلك ضروريا.

المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 23، 2017).

يعد هذا المحتوى خطوة مهمة في تعزيز مهنة التدقيق في الجزائر، حيث أضاف أربعة معايير جديدة تركز على الإجراءات التحليلية، استمرارية الاستغلال، والتعاون مع المدققين الداخليين والخبراء.

4. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:

وفي خطوة رابعة تم إصدار دفعة أخرى أقرت بأربعة معايير وطنية جديدة حيز التنفيذ، نوجزها كالآتي:

جدول رقم 60: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في المقرر رقم 77 لسنة 2018

رقم المعيار وعنوانه	نصه
230: وثائق التدقيق	– ينص على مسؤولية المدقق في إعداد وتوثيق عملية التدقيق بشكل منهجي، لضمان الجودة والامتثال للمعايير، ويؤكد على ضرورة الاحتفاظ بسجلات التدقيق وفقا للنصوص الجزائرية ومدة الحفظ القانونية، كما يسمح باستخدام وسائل توثيق متنوعة (ورقية أو إلكترونية)، وبشترط توافقها مع الإطار القانوني والتنظيمي المحلي.
501: العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة–	– فهو يشير إلى ضمان جمع أدلة تدقيق كافية بشأن المخزونات، القضايا القانونية، والمعلومات القطاعية، كما يشدد على إجراء الجرد المادي وفقا للقوانين الجزائرية، ويلزم المدققين بالتنسيق مع المستشارين القانونيين عند الحاجة، ويفرض عليهم التقيد بالمعايير المحاسبية الجزائرية عند مراجعة المعلومات المالية الخاصة بالقطاعات المختلفة.
530: السبر في التدقيق	– يوضح هذا المعيار كيفية استخدام تقنيات العينات في التدقيق لضمان فحص فعال للقوائم المالية، والذي يعتمد على السبر الإحصائي وغير الإحصائي وفقا لخصوصيات البيئة الجزائرية، مع التأكيد على تقييم النتائج بناء على المخاطر المحلية واحتياجات المؤسسات لضمان دقة واستيفاء إجراءات التدقيق.
540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها القيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها	– فالمدقق مسؤول عن تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية بما في ذلك القيمة العادلة، مع مراعاة عدم اليقين المحاسبي وفقا للمعايير الجزائرية، وكذلك التحقق من نزاهة الإدارة وغياب التحيز في التقديرات، مع الالتزام بالإطار القانوني المحلي كأساس لضمان موثوقية القوائم المالية.

المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 77، 2018).

أضاف هذا النص إطارا هاما للتدقيق في الجزائر من خلال اعتماد أربعة معايير أخرى، تهدف إلى تحسين توثيق الأدلة، تعزيز فاعلية إجراءات التدقيق، والارتقاء بمستوى تقييم التقديرات المحاسبية.

5. المقرر رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024:

كانت العودة للإصدار بوضع ثلاثة معايير جديدة من خلال هذا المقرر والذي حدد فيه تاريخ بداية السريان ولأول مرة في 01 جانفي 2026، نوجزها في هذا الجدول:

جدول رقم 61: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة بموجب المقرر رقم 121 لسنة 2024

رقم المعيار وعنوانه	مادته
إدارة الجودة 1: إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة	– يهدف هذا المعيار إلى ضمان جودة المهام المهنية وفقا للمعايير الدولية والقوانين الجزائرية، مع إلزام المكاتب بتطوير نظام إدارة جودة متكامل يركز على المخاطر؛ ويطبق على جميع المكاتب مع مراعاة خصوصية المكاتب الصغيرة والمتوسطة، كما يشدد على الامتثال للنصوص القانونية الجزائرية مثل القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي.
إدارة الجودة 2: فحوصات جودة المهمات	– فهو يحث على ضمان تقييم موضوعي لقرارات فرق التدقيق عبر تعيين مسؤول مراجعة جودة مستقل عن الفريق، على أن يتمتع بخبرة مهنية وفقا للمعايير الجزائرية، ويطبق خصوصا على تدقيق الكيانات المدرجة في البورصة والمهام الملزمة قانونا، مثل تلك المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي 11–202.
220: إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية	– إذ أنه يشير إلى ضمان دقة التقارير المالية عبر تعزيز جودة التدقيق، ولذا يلزم المدقق بالامتثال لقواعد الاستقلالية والأخلاقيات المهنية المحددة في القانون الجزائري وضرورة التكيف مع خصوصيات الكيانات الجزائرية ، كما يركز على دور فريق المهمة في تطبيق سياسات الجودة مع مشاركة فعالة من المدقق المسؤول.

المصدر: اعداد الباحث اعتمادا على (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 121، 2024).

شكل هذا الإصدار إضافة نوعية لمنظومة التدقيق في الجزائر من خلال اعتماد ثلاثة معايير جديدة تعزز إدارة الجودة في مكاتب التدقيق.

6. مقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024:

اشتمل هو الآخر على ثلاثة معايير وبتاريخ سريان مماثل لسابقه، نوضحها في هذه القائمة:

جدول رقم 62: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة بموجب المقرر رقم 212 لسنة 2024

رقم المعيار وعنوانه	مضمونه
701: الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل	– يلزم المدققين بالإفصاح عن القضايا المهمة في التدقيق، خاصة المخاطر الضريبية والتقديرات المحاسبية المعقدة، وفقا للنظام المحاسبي المالي والقوانين المحلية، كما يركز على الشفافية المالية عبر التواصل مع الجهات المختصة مع التأكيد على أن الإبلاغ لا يعد بديلا عن تعديل الرأي وفقا للمعيار NAA 705.

705: التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل	– يحدد حالات تعديل رأي المدقق عند وجود اختلالات جوهرية أو قيود على نطاق التدقيق استنادا إلى المرسوم التنفيذي 11-24، لتشمل ثلاثة أنواع للرأي: بتحفظ (اختلالات غير معممة)، بالرفض (اختلالات معممة)، واستحالة إبداء الرأي (نقص الأدلة)، كما يلزم المدققين بتوثيق الأسباب وإبلاغ الجهات المختصة.
706: فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل	– يستخدم لتسليط الضوء على مسائل مهمة لا تستدعي تعديل الرأي مثل الأحداث اللاحقة أو تغييرات هيكل الإدارة وفقا للمرسوم التنفيذي 95-54؛ ولذا تتضمن فقرة الملاحظة إشارات إلى تأثيرات جوهرية (مثل كارثة طبيعية)، بينما توضح فقرة أخرى تغييرات في السياسات المحاسبية أو التنظيمية، ودون التأثير على الرأي النهائي للمدقق.

المصدر : اعداد الباحث اعتمادا على (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 212، 2024).

مثل هذا المقرر إضافة مهمة للتقارير المهنية في الجزائر عبر اعتماده لمعايير تنظّم صياغة تقارير المدقق المستقل لاسيما في حالات الرأي المعدل، المسائل الجوهرية، والفقرات التوضيحية، بما يعزز الشفافية ويوحد أساليب الإبلاغ وفق المعايير الدولية.

7. مقرر رقم 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2024:

علاوة عما سبق أضاف هذا الأخير ثلاثة معايير أخرى نوضحها في البيان الموالي:

جدول رقم 63: معايير التدقيق الجزائرية الصادرة بموجب المقرر رقم 249 لسنة 2024

رقم المعيار وعنوانه	محتواه
240: مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية	– يلزم المدقق بالكشف عن التلاعب المالي واختلاس الأصول وفقا للقوانين الجزائرية مع التأكيد على دور الحوكمة في التسيير، كما يشدد على تقييم مخاطر الغش بناء على دوافع الإدارة، واتخاذ إجراءات صارمة عند الاشتباه في تواطؤ داخلي، مع ضرورة إبلاغ السلطات الرقابية عند اكتشاف حالات غش مؤثرة.
320: الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق	– يحدد المدقق عتبة الأهمية النسبية بناء على مؤشرات مالية مثل الإيرادات أو الأصول مع مراعاة طبيعة النشاط الاقتصادي، كما يراعي الاقتصاد الجزائري (مثل اعتماد المؤسسات الصغيرة على التمويل الذاتي) ويتيح مرونة في تعديل العتبات عند ظهور معلومات جديدة، خاصة في القطاعات الحساسة.
450: تقييم الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق	– يركز هذا المعيار على تصحيح الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر على الجهات الرقابية، مع إلزام المدقق بإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بالاختلالات غير المصححة، خصوصا في الكيانات العمومية، ويشمل ذلك تجميع الاختلالات التي تتجاوز الأهمية النسبية وتقييم تأثير الأخطاء السابقة على البيانات الحالية.

المصدر : اعداد الباحث اعتمادا على (المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 249، 2024).

عزز هذا المقرر الإطار المهني للتدقيق في الجزائر عن طريق تبني معايير تركز على جوانب محورية في عملية التدقيق، كالكشف عن الغش، تحديد الأهمية النسبية، وتقييم الاختلالات، مما يدعم جودة التخطيط، دقة التنفيذ، وفعالية الحكم المهني وفق أفضل الممارسات الدولية؛

ويتضح من خلال هذا العرض أن الجزائر ماضية قدما في اعتماد معايير التدقيق، حيث استندت في ذلك إلى المرجعية الدولية لتكييف هذه المعايير مع البيئة المحلية، ولكن رغم التقدم التشريعي الجزئي لا يزال التطبيق العملي اختياريا ولن يدخل حيز التنفيذ إلا مع مطلع 2026.

رابعا: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية بالدولية

تمثل معايير التدقيق الجزائرية نسخة مكيفة من معايير التدقيق الدولية، حيث تحافظ على الإطار العام لكنها تخضع لتعديلات تتناسب مع البيئة التشريعية والاقتصادية الجزائرية؛ وفيما يلي مقارنة بينهما من حيث التشابهات والاختلافات:

جدول رقم 64: مقارنة جوهرية بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية

البيان	معايير التدقيق الدولية	معايير التدقيق الجزائرية
العدد	– 37 معيار في آخر نسخة.	– 25 معيار منهم معيارين لإدارة الجودة تعتبرهم المعايير الدولية ضمن الدائرة الواسعة لمعايير التدقيق.
اللغة والصياغة	– متوفرة بالإنجليزية بشكل رئيسي، وتترجم للغات أخرى وفقا للدول النامية.	– متوفرة باللغة العربية والفرنسية، مع استخدام مصطلحات محاسبية وقانونية تتناسب مع البيئة الجزائرية.
الهيكل العام	– تتبع إطارا موحدا عالميا يغطي جميع جوانب التدقيق مثل اتفاقية شروط المهمة، التأكيدات الخارجية، والأحداث اللاحقة.	– تحافظ على نفس الهيكل العام لمعايير التدقيق الدولية، مع بعض التعديلات لتناسب القوانين الجزائرية.
الأهداف العامة	– ضمان جودة التدقيق، والحصول على أدلة مثبتة كافية، وتقييم مخاطر الانحرافات الجوهرية.	– نفس الأهداف، مع إضافة تركيز أكبر على المتطلبات التنظيمية المحلية.
الإجراءات المطلوبة	– إجراءات موحدة على الصعيد الأممي، مثل التأكيدات الخارجية والتعامل مع الأحداث اللاحقة.	– تتشابه في جوهرها مع المعايير الدولية، لكنها تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات التشريع الجزائري.
التكييف مع البيئة المحلية	– عامة وتتناسب مع جميع الدول دون مراعاة خاصة لأي تشريعات محلية.	– معدلة لتتماشى مع القوانين الجزائرية مثل القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي الجزائري.
التركيز القانوني والتنظيمي	– تعتمد على الإرشادات العامة دون الرجوع إلى قوانين محلية محددة.	– تحتوي على إشارات مباشرة إلى قوانين مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، مع الالتزام بالقوانين الجزائرية الخاصة بالتدقيق.

إضافة تفاصيل وإرشادات محلية	– تركز على المفاهيم العامة دون التطرق إلى إرشادات محلية محددة.	– تتضمن نماذج رسمية مكيفة مثل رسائل المهمة والتصريحات الكتابية وفقا للممارسات الجزائرية.

المصدر : اعداد الباحث اعتمادا على المعايير الجزائرية والدولية.

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تطورا متدرجا بعد مرحلة من الجمود خضعت خلالها للمرجعية الفرنسية، لتبدأ سلسلة من الإصلاحات المتأثرة بالتحولات الاقتصادية والسياسية. ورغم إصدار القانون 10-01 لسنة 2010، واعتماد معايير وطنية منذ 2016، بقيت المهنة تواجه تحديات تتعلق بضعف الاستقلالية، وقصور آليات التفعيل والتقييم؛ وقد سعت المعايير الجزائرية للتدقيق إلى التكيف مع الخصوصيات المحلية مع المحافظة على المرجعية الدولية، سعيا نحو ممارسات مهنية أكثر احترافية وموثوقية.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في تونس

يتناول هذا المبحث تطور تنظيم المهنة في تونس، من خلال استعراض الإطار القانوني والمهني الذي تشكّل عبر مراحل إصلاح اقتصادي ومؤسساتي متعاقبة، ويسلط الضوء على دور الدولة والهيئات المهنية في تطوير المهنة، كما يبرز مسار التدرج في اعتماد معايير التدقيق الدولية والمجهودات المبذولة نحو تكريس الممارسة المهنية وفق المعايير العالمية؛ ووفقا لذلك يمكن تلخيص هذه المراحل الرئيسية التي شهدتها المهنة على مدار العقود كما يلي:

المطلب الأول: الإطار العام والتطور التاريخي لممارسة المهنة في تونس

بعد استقلال تونس سنة 1956، بدأت الدولة في وضع الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق، حيث تم إصدار المجلة التجارية لسنة 1959، والتي استندت بشكل كبير إلى التشريعات الفرنسية، مما يعكس التأثير العميق للنظام القانوني الفرنسي في تلك الفترة، والتي تلتها تشريعات وتطورات متعاقبة نستعرضها في الآتي:

أولا: التأسيس القانوني والتبعية التشريعية (1956 – 1968)

تم إرساء الأسس التنظيمية الأولية لمهنة التدقيق من خلال إصدار المجلة التجارية بموجب القانون عدد 129 لسنة 1959[1]، وقد شكل ذلك الخطوط العريضة لممارسة مهنة التدقيق في تونس، رغم غياب هيئة مهنية مستقلة لتنظيم المهنة آنذاك؛ حيث ركز خلالها المشرع التونسي على تدقيق الحسابات القانونية (محافظة الحسابات)، نظرا لدورها الأساسي في تعزيز الشفافية داخل الشركات التجارية، حيث خصصت المجلة التجارية حيزا كبيرا لذلك؛ إلا أنه تضمنت هذه المرحلة جملة من النقائص والمميزات نذكر منها:

– تم إدخال تعديلات جزئية على المجلة التجارية فيما يتعلق بشركات المساهمة من أجل تعزيز الرقابة على حساباتها وضمان فعالية هياكل إدارتها؛

– لم تكن هناك هيئة مهنية مستقلة تشرف على تنظيم مهنة المراجعة في هذه الفترة؛

– كانت الممارسة المهنية تعتمد بشكل أساسي على التشريعات العامة المتعلقة بالمحاسبة والمالية؛

– اقتصرت عملية التدقيق على المؤسسات الكبرى والقطاع العام، دون وجود إطار قانوني يلزم الشركات الأخرى بها.

مثل صدور المجلة التجارية لسنة 1959 نقطة البداية في تنظيم المهنة في تونس، حيث حدد الإطار

[1] (كتابة الدولة للرئاسة التونسية، قانون عدد 129، 1959، الصفحات 1625-1626)

العام لمراقبة الحسابات داخل الشركات، معتمدا بشكل كبير على التشريع الفرنسي، وعلى الرغم من أهميته في وضع الأسس القاعدية إلا أنه ظل محدودا من حيث التنظيم المهني والإشراف القانوني، حيث لم تكن هناك هيئة مستقلة تشرف على تطوير المهنة وتنظم ممارستها بشكل فعال، وقد استمر هذا الوضع حتى أواخر الستينيات.

ثانيا: الإطار القانوني الأولي والتنظيم المهني (1968 – 1988)

شهدت هذه المرحلة تطورا مهما في تنظيم المهنة بتونس، حيث تم وضع النطاق القانوني الأولي للمهنة، ليشكل إطارا رسميا مع وضع شروط واضحة لمزاولتها، كما تم إنشاء أول هيئة مهنية تعنى بتنظيم المهنة والإشراف على ممارسيها، وقد برز ذلك من خلال عدة إصلاحات نذكر منها:

* **القانون عدد 8 مؤرخ 8 مارس 1968، يتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات**[1]، صدر كأول إطار توجيهي يشكل دائرة المحاسبات التي تنقسم إلى دائرتين عموميتين مختصتين، واحدة في المالية والأخرى في المشاريع، وهي مخولة للقيام بمراقبة وضبط حسابات المؤسسات العمومية.

* **أمر عدد 846 مؤرخ في 3 ديسمبر 1975**[2]، لإحداث مجلس أعلى للحسابية لدى وزير المالية، وهو هيئة استشارية في الممارسة المهنية، يتولى التنسيق النظري والعملي لها.

* **القانون عدد 62 مؤرخ في 30 جوان 1982**[3]، والذي مثل أول تشريع تونسي ينظم مهنة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات كمهنة مستقلة، حيث أنشئت بموجبه أول هيئة مهنية لتنظيم المراجعة تحت اسم هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي حسابات الشركات، وكان لها دور هام في تنظيم المهنة، الرفع من نوعية خدماتها، وضمان مصداقيتها.

* **أمر عدد 1642 مؤرخ في 27 ديسمبر 1982**،[4] يضبط تشكيل ونظام سير هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية، تكملة للقانون السابق.

* **قرار وزاري مؤرخ في 12 أكتوبر 1984**،[5] يتعلق بالمصادقة على أول جدول مرتبات للخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية في ممارسة المهنة.

* **القراران من وزير المالية المؤرخان قي 5 فيفري 1985**،[6] يتعلق الأول بإحداث مجلة الواجبات المهنية،

[1] (مجلس الأمة التونسي، قانون عدد 8، 1968، الصفحات 297-299)
[2] (وزارة المالية التونسية، أمر عدد 846، 1975، الصفحات 3160-3161)
[3] (مجلس النواب التونسي، عدد 48، 1982، الصفحات 1607-1611)
[4] (وزارة التخطيط والمالية التونسية، عدد 84، 1982، الصفحات 3172-3175)
[5] (وزارة المالية التونسية، عدد 60، 1984، الصفحات 2546-2548)
[6] (وزارة المالية التونسية، عدد 14، 1985، الصفحات 276-281)

حيث تقدم دليل ممارسة وتنظيم المهنة، ففي إطار التدقيق أوضحت هذه المجلة أن الممارسة تتم وفق المقاييس المتفق عليها والتي تنشر عبر هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية، أما الثاني فأعطى المصادقة على النظام الداخلي لها.

* **الأمر رقم 529 لسنة 1987:**[1] والذي وضع لتعزيز الرقابة على المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية والتجارية والشركات التي تملك الدولة كامل رأس مالها تخضع لتدقيق إلزامي سنوي يجريها عضو من هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات؛ فقد أحدث هذا الأمر تحولا مهما، حيث كانت هذه المؤسسات تخضع سابقا للإشراف المباشر من قبل الدولة والجماعات المحلية عن طريق دائرة المحاسبات.

أسهمت هذه الإصلاحات بشكل كبير في تأسيس الهيكلة القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق في تونس، إذ انتقلت من إطار تشريعي محدود إلى تنظيم مهني أكثر وضوحا، مع منح المهنة استقلالية أكبر عبر إنشاء هيئة إشراف متخصصة، كما مهدت الطريق لتطورات لاحقة أكثر شمولا.

ثالثا: إعادة الهيكلة وتعزيز الإشراف المهني (1988 – 2002).

حدث خلالها تحول جوهري نتيجة خوض إصلاحات واسعة، كان لها دور محوري في إعادة هيكلة المهنة، تنظيم مهام مراقبي الحسابات، تعزيز دور الهيئات المهنية في الإشراف والرقابة وكذا الامتثال للمعايير الدولية، وتجسد ذلك في وضع عدة تشريعات نوجز منها:

* **القانون عدد 108 مؤرخ في 18 أوت 1988**[2]، يعد نقطة تحول رئيسية، حيث قدم تنظيم جديد للمهنة ووضع هيكلة جديدة بتعيير هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات بهيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، التي أصبحت مسؤولة عن تنظيم واعتماد مدققي الحسابات، وفتح لها المجال لتسيطر على المهنة، وبذلك ألغى القانون عدد 62 لسنة 1982.

* **أمر عدد 541 مؤرخ في 25 ماي 1989**،[3] أعاد ترتيب وضبط قواعد تنظيم وسير هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية.

* **أمر عدد 1017 مؤرخ في أول جويلية 1991**[4]، جاء ليعطي صلاحيات أوسع للمجلس الأعلى للحسابية وتعديل تشكيلته لتشمل ممثلين عن الهيئات المهنية المستقلة.

[1] (وزارة التخطيط والمالية التونسية، عدد 25، 1987، الصفحات 474-476)
[2] (مجلس النواب التونسي، عدد 56، 1988، الصفحات 1165-1167)
[3] (رئاسة الجمهورية التونسية، عدد 37، 1989، الصفحات 882-885)
[4] (وزارة المالية التونسية، عدد 48، 1991، الصفحات 993-994)

* **قرار من وزير المالية مؤرخ في 26 جويلية 1991**،[1] أعلن المصادقة على تعديلات في مجلة الواجبات المهنية والتي تحمل دليل ممارسة المهنة النظام الداخلي لهيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، وألغى أحكام قرار وزير المالية المؤرخ في 5 فيفري 1985.

* **القانون 117 مؤرخ في 14 نوفمبر 1994**،[2] قدم تنظيم للسوق المالية وأحدث هيئة تشرف على ذلك.

* **قرار وزاري مؤرخ في 23 جانفي 1995**،[3] تم فيه تنقيح القرار السابق المتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية، كما أوضح أنه ينطبق على أعمال التدقيق السنوية لحسابات الشركات، الممارسة وفق معايير التدقيق المحلية التي تضبط قواعدها هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية بعد موافقة وزير المالية.

* **القانون عدد 34 مؤرخ في 17 أفريل 1995**، [4] إذ يفرض الفصلين 6 و7 منه على مدقق الحسابات تدقيق استمرارية نشاط المؤسسة، وتقديم إشعار مسبق عند اكتشاف بوادر صعوبات مالية أو مخاطر تواجهها.

* **أمر عدد 2459 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996**،[5] حيث تم حسب الفصل الثاني منه تغيير التسمية للمجلس الأعلى للمحاسبة بالمجلس الوطني للمحاسبة، كما تم المصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة المنصوص عليه في القانون 112 أعلاه، مع تفسير نصه.

* **قانون عدد 112 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996**،[6] الذي يضبط نظام المحاسبة في تونس، وهو يتكون من إطار مرجعي للمحاسبة متكامل مع معايير المحاسبة، كما تضمن تحديث لمهام المجلس الوطني للمحاسبة وتكليفه بالإشراف ومتابعة تطبيق هذا النظام.

* **القانون عدد 93 المؤرخ في 3 نوفمبر 2000**،[7] خصص مرجعا خاص بالشركات التجارية بعنوان مجلة الشركات التجارية، وقدم فيها تعديلات تواكب التطور الحاصل في الاقتصاد التونسي، حيث:

- عوض أحكام المواد من 14 إلى 188 من المجلة التجارية القديمة؛
- وسع نطاق التدقيق ليشمل شركات الأشخاص عند بلوغ مستوى معين من رأس المال أو رقم الأعمال؛

[1] (وزارة المالية التونسية, عدد 56، 1991، صفحة 1187)
[2] (مجلس النواب التونسي، عدد 90، 1994، الصفحات 1970-1979)
[3] (وزارة المالية التونسية، عدد 9، 1995، الصفحات 279-281)
[4] (مجلس النواب التونسي، عدد 33، 1995، الصفحات 792-795)
[5] (وزارة المالية التونسية، عدد 105، 1996، الصفحات 3037-3042)
[6] (مجلس النواب التونسي، عدد 105، 1996، الصفحات 2878-2879)
[7] (مجلس النواب التونسي، عدد 89، 2000، الصفحات 2936-2981)

– عزز دور مراقب الحسابات وحددت حقوقه وواجباته بوضوح.

* **قانون عدد 117 مؤرخ في 6 ديسمبر 2001**،[1] جاء ليتمم مجلة الشركات التجارية، حيث تعرض الفصل 473 منه لإطار التقرير لتجمع الشركات.

أقرت هذه المرحلة إطارا قانونيا ومؤسسيا أكثر نضجا للمهنة في تونس، مما ساهم في رفع مستوى جودة التدقيق، تعزيز الشفافية، وضمان استقلالية المدققين، كما مهدت التشريعات الصادرة خلالها التوجه نحو التكامل مع المعايير الدولية، وهو ما ساعد على تطوير بيئة الأعمال التونسية وتحسين مصداقية التقارير المالية.

رابعا: التحديث والتكامل مع المعايير الدولية (2002 – حتى اليوم)

تجاوب التنظيم الحديث مع استقلالية المهنة، حيث تم تحريرها من الاحتكار المطلق للخبراء المحاسبين، مما سمح لفئات أخرى بممارسة بعض مهام التدقيق وفق ضوابط محددة، كما تم تعزيز الإطار القانوني لضمان سلامة العلاقات المالية من خلال إصلاحات تشريعية تواكب التغيرات العالمية، إضافة إلى ذلك فقد شكل التوافق مع المعايير الدولية نقطة تحول رئيسية؛ وكل ذلك من خلال:

* تبني خطة تحول إلى معايير التدقيق بشكل كامل في جميع عمليات التدقيق بداية من سنة 2002.[2]

* **القانون عدد 16 لسنة 2002**،[3] الذي نظم مهنة المحاسبين وأبطل احتكارها من قبل الخبراء المحاسبين، حيث:

– سمح لبعض المحاسبين المسجلين في مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية بممارسة مهام معينة في مراقبة الحسابات؛

– حدد الفروق بين مهام الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرسمين، خاصة في مجال التدقيق.

* **قرار وزاري مؤرخ في 28 فيفري 2003**،[4] يتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات جديد خاص بمدققي الحسابات لدى المؤسسات بالبلاد التونسية، كما نوه مجددا من خلال الفصل الثالث في هذا القانون إلى الشروط التي يتم طبقها أعمال التدقيق، حيث ذكر بأن تكون:

– متماشية مع المهمة الأصلية لتدقيق الحسابات؛

[1] (مجلس النواب التونسي، عدد 98، 2001، الصفحات 4791-4793)

[2] (Zarrouk & Fakfakh, Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie, 2006, p. 1)

[3] (مجلس النواب التونسي، عدد 11، 2002، الصفحات 277-280)

[4] (وزارة المالية التونسية، عدد 17، 2003، الصفحات 532-537)

– ممارسة الأعمال الخصوصية للمؤسسة وفق معايير التدقيق المحلية التي تصدرها هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية، وأن يتم ضبط عناصرها والأتعاب بالاتفاق بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات،

– الاتفاق المبرم بين المدقق والمؤسسة يتم تبليغه إلى لجنة المراقبة التابعة لهيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية في ضرف شهر.

* **أمر عدد 863 مؤرخ في 14 أفريل 2003،**[1] وضع قواعد تشكيل مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية وتسييره، وذلك لما جاء في القانون عدد 16 لسنة 2002 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين.

* **قرار من وزير المالية مؤرخ في أول ديسمبر 2003،**[2] يتعلق بالمصادقة على معايير المحاسبة الملحقة بالإطار المرجعي للمحاسبة.

* **القانون عدد 65 مؤرخ في 27 جويلية 2005،**[3] جاء لتعديل مجلة الشركات التجارية، حيث قدم أوامر جديدة في ممارسة المهنة، فألح التعديل في الفصل 266 على ضرورة اختبار نجاعة نظام الرقابة الداخلية وإلزامية إبداء الرأي حول القوائم المالية ومصداقيتها، وكذلك الفصل 269 الذي أوجب أن تكون عملية المراقبة وفق معايير التدقيق المتعارف عليها والتصريح بذلك في تقرير المدقق، كما تم تعديل بعض المصطلحات المهمة مثل استبدال مصطلحات الحسابات أو الموازنة بالقوائم المالية، والسنة المالية بالسنة المحاسبية؛ وهو ما يتماشى مع اعتماد معايير التدقيق الدولية.

* **القانون عدد 96 مؤرخ في 18 أكتوبر 2005،**[4] الذي أدخل تغييرات جوهرية على تنظيم المهنة، من خلال تعزيز شفافية ومصداقية المعلومات المالية للشركات، خاصة فيما يتعلق بـ:

– إحداث لجان دائمة للتدقيق لدى الشركات تسهر على تطوير وإنجاح نظام الرقابة الداخلية؛

– شروط تعيين مراقبي الحسابات، والتداول على مهمة التدقيق؛

– المراقبة المزدوجة، والعناية المهنية اللازمة، التي يتوجب على المدققين الالتزام بها.

جاءت هذه التعديلات في إطار ضمان الكفاءة المهنية وتعزيز استقلالية المهنيين، الحد من تضارب المصالح، وكآلية لضمان دقة التقارير المالية.

[1] (وزارة المالية التونسية، عدد 33، 2003، الصفحات 1351-1357)
[2] (وزارة المالية التونسية، عدد 97، 2003، الصفحات 3746-3769)
[3] (مجلس النواب التونسي، عدد 61، 2005، الصفحات 2084-2088)
[4] (مجلس النواب التونسي، عدد 84، 2005، الصفحات 3043-3048)

* **أمر عدد 1546 مؤرخ في 6 جوان 2006،**[1] جاء لتعديل فيما يتعلق بالأرقام الدنيا من مجلة الشركات التجارية.

* **قرار رقم 10/85 مؤرخ في 05 ماي 2010،**[2] من مجلس هيئة المحاسبين القانونيين التونسي، بموجبه بدأ العمل بمعايير التدقيق الدولية في تونس، ودخلت حيز التنفيذ لتدقيق البيانات المالية للفترات المحاسبية المنتهية في 31 ديسمبر أو بعده، من خلال النسخة الصادرة عن IAASB في 15 ديسمبر 2008 والمترجمة إلى الفرنسية من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (ICCA) نسخة نوفمبر 2009؛ لتشمل جميع مهام المراجعة القانونية والتعاقدية حيث:

– تولت الهيئات المهنية مسؤولية تدريب وتأهيل المدققين وفقا للمعايير الدولية؛

– فرضت رقابة أكثر صرامة على مكاتب التدقيق لضمان الجودة والاستقلالية.

* **قرار من وزير المالية مؤرخ**[3] **في 13 فيفري 2018**، تم بموجبه إصدار معيار المحاسبة المعزز للمعايير المحاسبية والتدقيقية والمتعلق بالإطار المرجعي للمحاسبة المالية،

* **قرار من وزير المالية مؤرخ** [4]**في 20 فيفري 2020**، يقدم مخطط محاسبي وطني جديد يضبط المبادئ والقواعد المتعلقة بتنظيم وبمسك المحاسبة العامة للدولة وطرق إعداد الحسابات وضبط القوائم المالية.

مكن هذا الانفتاح على الممارسات الدولية للتدقيق مهنة مراقبة الحسابات في تونس من تحقيق مستوى عال من التنظيم والمهنية، حيث تم دمجها تدريجيا في الإطار الدولي عبر اعتماد معايير التدقيق الدولية وتعزيز استقلالية المدققين، كما ساهمت هذه التطورات في تحسين مصداقية التقارير المالية وضمان التزام المؤسسات بمعايير الشفافية والحوكمة الرشيدة، وبذلك باتت المهنة أكثر تكيفا مع التغيرات الاقتصادية والتشريعية، مما عزز دورها في دعم استقرار القطاع المالي وتعزيز ثقة المستثمرين.

المطلب الثاني: الهيئات المهنية المنظمة للمهنة في تونس

تشرف على تنظيم مهنة التدقيق حاليا في تونس هيئة الخبراء المحاسبين التي تعد الجهة الرئيسية المسؤولة عن ضبط المهنة، ومجمع المحاسبين بالبلاد التونسية الذي يعنى بالمختصين في المحاسبة المخولين بمراجعة حسابات بعض أنواع الشركات، إلى جانب المجلس الوطني للمحاسبة التونسي؛ ويأتي تفاصيل هذه الهيئات كما يلي:

[1] (وزارة المالية التونسية، عدد 47، 2006، الصفحات 2024-2025)

[2] (OECT, 2025)

[3] (وزارة المالية التونسية، عدد 14، 2018، الصفحات 435-465)

[4] (وزارة المالية التونسية، عدد 18، 2020، الصفحات 645-653)

أولا: هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية (OECT)

مر تأسيس هذه الهيئة بطورين رئيسيتين، فقد بدأت المسيرة سنة 1982 مع إنشاء هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي حسابات الشركات والتي كانت آنذاك الجهة المنظمة للمهنة، وبعد ست سنوات أي في عام 1988 تم استبدالها بالهيئة الحالية وهي هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، التي أصبحت الإطار الرسمي والمرجعي لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تونس؛ وفي هذا السياق سنستعرض ذلك كالآتي:

1. هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات:

كونها أول هيئة يتم تأسيسها في تونس لتنظيم المهنة بمقتضى القانون عدد 62 المؤرخ في 30 جوان 1982، تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع المحترفين المؤهلين لممارسة مهنة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات في البلاد التونسية، يديرها مجلس منتخب تم تشكيله في 6 جوان 1983[1]، مقره تونس العاصمة، وتخضع لإشراف وزارة التخطيط والمالية، وكان دورها:[2]

- السهر على السير العادي للمهنتين المنطوية تحت إشرافها؛
- العمل على فرض احترام القواعد والالتزامات الخاصة بهاتين المهنتين؛
- الدفاع عن شرف واستقلال المهنة والمهنيين؛
- ضبط قواعد تنظيم وتسيير الهيئة، اعتماد المهنيين ومكاتب التدقيق.

وحسب الفصل الثامن من هذا القانون يتم إحداث لجنة مراقبة تابعة للهيئة، تقوم بالسهر على تطبيق التزامات الاستقلال والعناية المهنية التي يتحملها مراقب الحسابات؛ كما استمر عمل هذه الهيئة ست سنوات إلى حين تم تعديل تشكيلها في حلة جديدة سنة 1988.

2. هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية:

تأسست بموجب القانون عدد 108 لسنة 1988، وهي امتداد للهيئة السابقة المنشأة سنة 1982، وتعتبر هيئة مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المدنية تجمع المحترفين المؤهلين لممارسة المهنة، يدير شؤونها مجلس وطني معين مقره تونس العاصمة، وتنشط تحت إشراف وزارة المالية، أما مهامها وتشكيلها جاء كالآتي:[3]

1.2. المهام: كان لهذه الهيئة دور ونفوذ كبير في تنظيم المهنة، ولها مهام متعددة نذكر منها:

[1] (OECT, 2025)

[2] (مجلس النواب التونسي، عدد 48، 1982، الصفحات 1607-1611)

[3] (مجلس النواب التونسي، عدد 56، 1988، الصفحات 1165-1167)

– السهر على السير العادي لمهنة الخبراء المحاسبين؛

– العمل على فرض احترام القواعد والالتزامات الخاصة بالمهنة؛ والدفاع عن شرف المهنيين واستقلالهم؛

– تكوين الخبراء المحاسبين المتربصين، ومنح الاعتمادات؛

– ضبط تنظيم وتسيير الهيئة، وضمان الالتزام بالمعايير المهنية؛

– وضع القواعد الأخلاقية والمهنية لممارسة التدقيق والمحاسبة؛

– التنسيق مع الهيئات الوطنية والدولية، لضمان مواءمة المهنة مع المعايير العالمية.

2.2. الهيكلة والتنظيم: وهي تتشكل كما يلي:[1] و[2]

أ– المجلس الوطني للهيئة: مقره تونس العاصمة ويتولى إدارة الهيئة، يتكون من 12 عضوا منتخبين من الجمعية العامة، مع أغلبية المقاعد مخصصة للخبراء المحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى مندوب يمثل وزارة المالية، يشرف هذا المجلس على تمثيل الهيئة، المصادقة على التراخيص، متابعة القوانين المنظمة للمهنة وإدارة شؤونها؛ ويتألف من مكتب ولجان نذكر منها:

* **مكتب المجلس:** يتكون من الرئيس ونوابه، كاتب عام ومساعده، أمين مال ومساعده.

* **اللجان الدائمة:** تضم الهيئة عدة لجان متخصصة، من بينها:

– **لجنة المراقبة:** تتولى الإشراف على التزام المراجعين بمعايير المهنة، وتقييم جودة أعمالهم؛

– **لجنة الجدول:** تتابع ترسيم المهنيين المنتمين للهيئة بصفة قانونية وتضبط عددهم؛

– **لجنة التطوير المهني:** تعمل على تحديث القوانين وتحسين مستوى الخدمات المهنية؛

– **لجنة التعليم والتدريب:** تشرف على تدريب وتأهيل المتربصين وإصدار الشهادات المهنية؛

– **لجنة المعايير:** تتولى وضع معايير المحاسبة والمراجعة واعتمادها؛

– **اللجنة القانونية:** تقدم الاستشارات القانونية وتفسر القوانين المهنية؛

– **دائرة التأديب:** تتولى النظر في المخالفات المهنية وتطبيق العقوبات التأديبية؛

– **لجنة النزاعات والتحكيم:** فهي تعمل على تسوية النزاعات والدفاع عن المهنيين.

ب– المكاتب الجهوية: أحدثت أربع مكاتب لتقريب الخدمات من المهنيين والمتدربين، موزعة على مناطق:

* **العاصمة:** تونس وبن عروس؛

[1] (وزارة التخطيط والمالية التونسية، عدد 84، 1982، الصفحات 3172-3175)
[2] (رئاسة الجمهورية التونسية، عدد 37، 1989، الصفحات 882-885)

* **الشمال:** أريانة، منوبة، بنزرت، باجة، جندوبة، والكاف؛

* **الوسط:** سوسة، نابل، القيروان، المنستير، المهدية، القصرين، زغوان، وسليانة؛

* **الجنوب:** صفاقس، مدنين، قابس، تطاوين، توزر، قفصة، قبلي، وسيدي بوزيد.

قامت الهيئة بتمثيل المهنة محليا في عدة مؤسسات وطنية، منها المجلس الوطني للمحاسبة، مجلس السوق المالية، والمجلس الاقتصادي والاجتماعي؛ أما خارجيا فهي تعتبر عضو في الهيئات الدولية، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين، مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، والاتحاد العام للخبراء والمراجعين العرب؛ كما تشارك في إعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية وتعزيز التعاون مع الهيئات المماثلة عالميا.

ثانيا: المجلس الوطني للمحاسبة في تونس (CNC)

يعد المجلس الوطني للمحاسبة هيئة استشارية مسؤولة عن تنظيم وتطوير النظام المهني نظريا، كما يتولى السهر على تطبيقها عمليا في تونس، يعمل تحت إشراف وزارة المالية، وقد مرت مسيرته بتحديثات حتى الوصول إلى الصيغة الحالية نوجزها كما يلي:

1. النشأة والتحديث:

مر هذا المجلس بعدة تعديلات منذ تأسيسه سنة 1975، نوجزها كما يلي:

1.1. المجلس الأعلى للحسابية: فبمقتضى الأمر عدد 846 المؤرخ في 3 ديسمبر 1975[1] تم تأسيس هذا المجلس، وتعرض لتعديل تركيبته وتوسيع مهامه بموجب الأمر عدد 1017 المؤرخ[2] في 1 جويلية 1991.

2.1. المجلس الوطني للمحاسبة: أطلقت عليه هذه التسمية بموجب الفصل الثاني من الأمر[3] عدد 2459 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، كما تم تحديث مهامه بموجب القانون عدد 112 لنفس السنة[4].

2. المهام:

يتولى إعداد وابداً الرأي في:[5]

– المواضيع التي تتعلق بالمحاسبة ومشاريع معاييرها وطرق تطبيقها، واقتراح السبل الكفيلة بتطويرها؛

– مشاريع النصوص القانونية والترتيبية التي تحتوي على أحكام لها علاقة بالمحاسبة؛

[1] (وزارة المالية التونسية، أمر عدد 846، 1975، الصفحات 3160-3161)
[2] (وزارة المالية التونسية، عدد 48، 1991، الصفحات 993-994)
[3] (وزارة المالية للجمهورية التونسية عدد 105، 1996، صفحة 3037)
[4] (مجلس النواب التونسي، عدد 105، 1996، صفحة 2878)
[5] (مجلس النواب التونسي، عدد 105، 1996، صفحة 2878)

– النظام الداخلي للمجلس والنشريات؛

– إعداد مشاريع المخططات المحاسبية القطاعية، وتتبع تطبيقها؛

– البت في المشاكل التي تلاقيها المؤسسات بخصوص تدقيق الحسابات.

3. التشكيل:

يتم تعيين أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة باقتراح من الأطراف المعنية بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرتين، كما تساعده لجان فرعية يتم تشكيلها حسب الحاجة، أما هيكلته فهي كالتالي:[1]

1.3. الرئيس: وزير المالية أو ممثله.

2.3. نائب الرئيس: محافظ البنك المركزي التونسي أو ممثله.

3.3. الأعضاء: يتألفون من:

– ممثلين عن كل من الوزارات الأولى، العدل وحقوق الانسان، الصناعة والطاقة والمؤسسات الصغرى والمتوسطة، التجارة والصناعات التقليدية، التعليم العالي والبحث العلمي والتكنولوجيا، التنمية والتعاون الدولي؛

– ممثلين عن المعهد الوطني للإحصاء، معهد الاقتصاد الكمي، الصناديق الاجتماعية، الجمعية التونسية للمدققين داخل المؤسسات؛

– الرؤساء أو ممثليهم لكل من دائرة المحاسبات، هيئة الرقابة العامة للمصالح العمومية، هيئة السوق المالية، هيئة الرقابة العامة للمالية، الهيئة العامة للتأمين، مجلس هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، مجلس مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية؛

– المدراء العامون لكل من المساهمات بوزارة المالية، الدراسات والتشريع الجبائي، المراقبة الجبائية، التمويل بوزارة المالية، المحاسبة العمومية؛

– مندوبو الدولة لدى هيئة الخبراء المحاسبين ومجمع المحاسبين بالبلاد التونسية؛

– مختصو المحاسبة الممثلين لكل من الجمعية المهنية التونسية للبنوك والمؤسسات المالية، الجامعة التونسية لشركات التأمين، الاتحاد التونسي للصناعة والتجارة والصناعات التقليدية؛

– أستاذان جامعيان مختصان في ميادين التصرف وقانون الأعمال؛

[1] (وزارة المالية للجمهورية التونسية عدد 38، 2007، الصفحات 1602-1603)

- أربعة خبراء محاسبين أعضاء بهيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية؛
- محاسبان عضوان بمجمع المحاسبين بالبلاد التونسية؛
- ثلاث شخصيات يتم اختيارها من قبل الوزير المكلف بالمالية على أساس كفاءتهم.

لا يزال المجلس الوطني للمحاسبة يؤدي دورا رئيسيا في تحديد المعايير المحاسبية ومراقبة الامتثال المهني، لكن صلاحياته تقلصت مع تطور الهيئات المهنية الأخرى مثل هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، التي أصبحت الجهة الأكثر تأثيرا في تنظيم المهنة.

ثالثا: مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية (CCT)

أحدث هذا المجمع بموجب القانون[1] عدد 16 المؤرخ في 4 فيفري 2002، ليكون هيئة مهنية مستقلة تضم المحاسبين المسجلين بجدولها، يخضع المجمع لإشراف وزارة المالية التي تحدد طرق تنظيمه وإدارته، كما تعين مندوب يمثلها في مجلسه؛ أما تنظيمه وتركيبته فهي كالآتي:

1. المهام:

يهدف المجمع إلى تنظيم المهنة والمهنيين من خلال:

- السهر على السير العادي للمهنة، وفرض احترام القواعد والالتزامات الخاصة بها؛
- تمكين فئة المحاسبين المختصين من ممارسة بعض مهام مراجعة الحسابات وفقا للقانون؛
- تكوين المحاسبين المتربصين وتطوير مهاراتهم المهنية مع منح الاعتمادات؛
- الدفاع على شرف المهنة واستقلاليتها، وكذا اقتراح إصلاحات مناسبة لها؛
- النظر في طلبات الترسيم بجدول المحاسبين وإدارة النزاعات المهنية.

2. الهياكل التنظيمية:

كانت تركيبة هذا المجمع كما يلي:[2]

1.2. المجلس: مقره تونس العاصمة، يتراوح عدد ممثليه بين 6 و12 عضوا منتخبين من الجمعية العامة، يتولى هذا المجلس إدارة المجمع وتمثيلها لدى السلطات العمومية، المصادقة على التراخيص، متابعة القوانين المنظمة للمهنة وإدارة شؤونها؛ ويتألف من مكتب ولجان: [3]

أ- **المكتب:** يتكون من الرئيس ومساعديه، كاتب عام وأمين مال ومساعديهم.

[1] (مجلس النواب التونسي، عدد 11، 2002، الصفحات 277-280)
[2] (وزارة المالية التونسية، عدد 33، 2003، الصفحات 1351-1357)
[3] (COMPAGNIE DES COMPTABLES DE TUNISIE, 2025)

ب- اللجان: تضم الهيئة عدة لجان متخصصة، من بينها:

- **لجنة الترسيم:** تقوم بالنظر في طلبات الترسيم والمصادقة عليها؛
- **لجنة المراقبة:** تتولى الإشراف على التزام الممارسين بمعايير المهنة، وتقييم جودة أعمالهم؛
- **لجنة الجدول:** تتولى تحيين جدول المجمع وتضبط عدد المهنيين المرسمين؛
- **لجنة تطوير القانون المنظم للمهنة:** تعمل على تحديث القوانين وتحسين مستوى الخدمات المهنية؛
- **لجنة التربص:** تشرف على تدريب وتأهيل المتربصين وإصدار الشهادات المهنية؛
- **لجنة الشؤون القانونية:** تقدم الاستشارات القانونية، تفسر القوانين المهنية وتفعيل القرارات؛
- **دائرة التأديب:** تتولى النظر في المخالفات المهنية وتطبيق العقوبات التأديبية؛
- **لجنة التواصل مع هيئة الخبراء المحاسبين:** تعمل على مبدأ توحيد المهن وتشارك الانشغالات؛
- **لجنة النزاعات:** فهي تعمل على تسوية النزاعات والدفاع عن المهنيين.

2.2. المكاتب الجهوية: تضم حاليا خمس مكاتب لتقريب الخدمات من المهنيين والمتدربين، وهي:

أ- ولاية: تونس الكبرى وبنزرت؛

ب- ولايات: الجنوب الشرقي؛

ج- ولاية: صفاقس؛

د- ولاية: سوسة، القيروان، المنستير، المهدية؛

هـ- ولايات: نابل وزغوان؛

و- ولايات: القصرين، سيدي بوزيد، قفصة، توزر؛

م- ولايات: باجة، جندوبة، سليانة، الكاف.

يعمل المجمع جنبا إلى جنب مع هيئة الخبراء المحاسبين لضمان شفافية العمليات المالية وتحسين مستوى التدقيق في تونس، وذلك بالتنسيق مع المجلس الوطني للمحاسبة؛ كما يساعد في ذلك أيضا تنظيمات مالية داعمة مثل هيئة السوق المالية والبنك المركزي اللذين يشرفان على ممارسات التدقيق للمؤسسات المدرجة في البورصة والقطاع المصرفي.

المطلب الثالث: معايير التدقيق في تونس من التشريع المحلي إلى التبني الدولي

معايير التدقيق الدولية هي المطبقة حاليا على جميع عمليات تدقيق البيانات المالية في تونس، حيث اعتمدت من قبل هيئة الخبراء المحاسبين للبلاد التونسية والتي وافقت عليها وزارة المالية، فبعد تبني هذه

المعايير منذ 2002 واعتماد خطة تدريب وتأهيل لضمان التطبيق الفعلي، لتدخل حيز التنفيذ رسميا في 2010؛ ولذا يستعرض هذا التحليل مسيرة معايير التدقيق في تونس من التشريع المحلي إلى الاعتماد الدولي كما يلي:

أولا: معايير التدقيق المحلية

قبل اعتماد معايير التدقيق الدولية، قدمت التشريعات التونسية معايير تدقيق محلية ومعايير خاصة لإعداد التقارير، حيث ساهمت في إرساء قواعد الرقابة المالية وتعزيز مصداقية التقارير المحاسبية؛ ويمكن أن نوضحها كما يلي:

1. معايير التقارير:

والتي كان معمول بها حتى قبل اعتماد معايير التدقيق، وقد شملت التقرير حول: [1]

1.1 القوائم المالية: أي المصادقة على صحة البيانات المالية وإبداء الرأي حولها؛

2.1. الاتفاقيات المنظمة: أي تدوين العقود والاتفاقيات التي تبرمها الشركة مع أطراف داخلية أو خارجية؛

3.1. الأفعال ذات الطابع الإجرامي: تمثل المخالفات المالية التي يلزم محافظو الحسابات بالتبليغ عنها لفائدة وكيل الجمهورية؛

4.1. الأطراف ذات العلاقة: فيجب توضيح علاقات أصحاب الشركة من قبل المدقق؛

5.1. التعويضات والمكافئات الممنوحة للمسيرين والمديرين: يوضح قيمة الأجور والمزايا المالية الممنوحة للإدارة التنفيذية.

2. معايير التدقيق:

فبغض النظر عن الكم الهائل من التشريعات التي أصدرتها السلطات التونسية في إطار تنظيم المهنة، نجد بعض الاجتهادات القليلة التي يمكن أن نضعها ضمن إطار معايير محلية خاصة بالتدقيق نذكرها فيما يلي:

1.2. جدول أتعاب مدققي الحسابات: شهد هذا الجدول تعديلات متلاحقة استجابةً للتغيرات الاقتصادية والتشريعية التي أثرت على مهنة التدقيق، وقد شملت هذه التعديلات مراجعة تكاليف التدقيق الأساسي والأعمال الإضافية لضمان مواءمتها مع تطورات السوق ومتطلبات الجودة المهنية، وتم تحديث جدول

[1] (قماط، 2019، صفحة 5)

الأتعاب في عدة مناسبات، أبرزها في الأعوام 2012[1]، 2016[2]، 2022[3]؛ مما يعكس التوجه المستمر نحو تحسين هيكلة الأتعاب وتكييفها مع المعايير المهنية الحديثة.

2.2. تناوب المدققين: ففي إطار منع حدوث علاقات طويلة الأمد قد تؤثر على موضوعية عملية التدقيق، وضع هذا المعيار التونسي عدة التزامات بموجب القانون عدد 96 المؤرخ في 18 أكتوبر 2005[4]، والتي من ضمنها:

– إرساء مبدأ تناوب المدققين من خلال وضع ضوابط قانونية لتحديد مدة ممارسة نفس المدقق لمهامه لدى نفس الشركة، مما يمنع التأثير المفرط للمراجع على قرارات الإدارة المالية؛

– تحديد شروط تعيين مراقبي الحسابات، حيث أصبح من الضروري تداول مهمة التدقيق بعد فترة زمنية محددة، لضمان عدم استمرار نفس المدقق لفترة غير محدودة في نفس الشركة؛

– إحداث لجان تدقيق دائمة داخل الشركات، بهدف دعم نظام الرقابة الداخلية.

3.2. المهمة التضامنية: ويطلق عليها أيضا التدقيق المشترك أو المراقبة المزدوجة، حيث يلزم مدققي الحسابات المعينين بتطبيق شروط الاستقلالية أثناء تدقيق حسابات المؤسسات، مع التقيد بالمعايير المهنية ومتطلبات العناية الواجبة بموجب القرار المؤرخ في 2006[5]؛ وجاء هذا القرار استجابة للحاجة إلى:

– تعزيز موثوقية عمليات التدقيق من خلال تكليف أكثر من مدقق للحسابات في بعض الشركات؛

– ضمان استقلالية المدققين عبر توزيع المهام الرقابية بينهم، مما يقلل من تضارب المصالح؛

– رفع مستوى التدقيق المالي من خلال فرض رقابة مزدوجة تضمن دقة التقارير المالية وامتثالها للمعايير المتفق عليها.

4.2. الالتزام بتعيين مدقق حسابات: ففي إطار إلزام الشركات التي تتجاوز معايير معينة بتعيين مدقق معتمد، أوضح **الأمر عدد 1546 مؤرخ في 6 جوان 2006،**[6] وفقا لشروط محددة تشمل:

– تحديد الحد الأدنى لرأس المال وعدد المساهمين المطلوب لتأسيس الشركات التي تخضع لالتزام تعيين مدقق حسابات؛

– إلزام الشركات التي تتجاوز معايير معينة بتعيين مدقق حسابات معتمد، لضمان جودة التدقيق ودقة

[1] (وزارة المالية التونسية، عدد 38، 2012، الصفحات 1177-1179)
[2] (وزارة المالية التونسية، عدد 20، 2016، الصفحات 761-764)
[3] (وزارة المالية التونسية، عدد 48، 2022، الصفحات 1423-1425)
[4] (مجلس النواب التونسي، عدد 84، 2005، الصفحات 3043-3048)
[5] (وزارة المالية التونسية، عدد 55، 2006، صفحة 2380)
[6] (وزارة المالية التونسية، عدد 47، 2006، الصفحات 2024-2025)

التقارير المالية.

ثانيا: آليات اعتماد المعايير الدولية

حرصت تونس على مواءمة ممارسات التدقيق مع المعايير الدولية عبر تنفيذ خطة تحول تدريجية استمرت لنحو 8 سنوات، وقد شهد ذلك إصلاحات قانونية ومؤسسية لضمان التكيف الفعلي مع هذه المعايير حتى وصولها إلى الاعتماد الرسمي ودخولها حيز التنفيذ وفق إطار تنظيمي محكم؛ وكان ذلك كالآتي:

1. خطة التحول:

فبإيعاز من الهيئات المهنية المحلية قررت تونس في سنة[1] 2002 رسميا تبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث بدأ بتدريسها ضمن مناهج التكوين المهني وأصبحت المرجع الأساسي في تدريب الخبراء المحاسبين حتى قبل أن تصبح إلزامية التطبيق؛

وبحسب موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين فرع تونس، فإن هيئة الخبراء المحاسبين للبلاد التونسية هي التي أشرفت على التدريب والمتابعة لهذه المعايير منذ سنة[2] 2003؛ كما كان دعم الدولة واضحا في هذا المجال من خلال إصلاح المنظومة القانونية لتساير هذه التطورات مثل هذه التشريعات المتعلقة ب:

- إصدار القانون عدد 16 لسنة 2002،[3] المنظم للمحاسبين ودعم التوجه للممارسات المهنية الدولية؛
- المصادقة على معايير المحاسبة الملحقة بالإطار المرجعي للمحاسبة لسنة[4] 2003؛
- إلزام المدقق بإبداء الرأي حول القوائم المالية ومصداقيتها حسب القانون عدد 65 لسنة[5] 2005.

ولقد أدت هذه الإصلاحات إلى:

- تعزيز الإطار القانوني استجابةً للعولمة الاقتصادية والإصلاحات المالية؛
- التعريف بمعايير التدقيق الدولية وتدريسها في الجامعات؛
- ضبط معايير التأهيل المهني للمراجعين لضمان كفاءتهم؛
- ترسيخ القواعد المهنية والتنظيمية للمهنة، مع تعزيز مواءمتها للمعايير الدولية؛
- ضبط دور هيئة السوق المالية (CMF) [6] في تنظيم الإفصاح المالي والمساءلة للشركات المدرجة في

[1] (Zarrouk & Fakfakh, Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie, 2006, p. 1)
[2] (IFAC TUNISIE, 2025)
[3] (مجلس النواب التونسي، عدد 11، 2002، الصفحات 277-280)
[4] (وزارة المالية التونسية، عدد 97، 2003، الصفحات 3746-3769)
[5] (مجلس النواب التونسي، عدد 61، 2005، الصفحات 2084-2088)
[6] (مجلس النواب التونسي، عدد 90، 1994، الصفحات 1970-1979)

البورصة؛

– تعزيز متطلبات التكوين المستمر للمدققين، وزيادة عدد الخبراء المحاسبين المعتمدين.

2. اعتماد المعايير:

فحسب هيئة الخبراء المحاسبين للبلاد التونسية، فإن معايير التدقيق الدولية دخلت حيز التنفيذ في تونس بموجب القرار رقم 10/85 المؤرخ في 05 ماي 2010،[1] وذلك لتدقيق البيانات المالية للفترات المحاسبية المنتهية في 31 ديسمبر أو بعده، من خلال النسخة الصادرة عن IAASB في 15 ديسمبر 2008 والمترجمة إلى الفرنسية من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (ICCA) نسخة نوفمبر 2009؛ لتشمل جميع مهام المراجعة القانونية والتعاقدية حيث:

– تولت هذه الهيئات المهنية مسؤولية تدريب وتأهيل المدققين وفقا للمعايير الدولية؛

– فرضت رقابة أكثر صرامة على مكاتب التدقيق لضمان الجودة والاستقلالية؛

– إلزام المؤسسات بالامتثال لمتطلبات أكثر صرامة في إعداد التقارير المالية.

ثالثا: تطبيق المعايير الدولية

فحسب ما سبق فإنه اعتمدت معايير التدقيق الدولية في تونس لتشمل جميع مهام التدقيق القانونية والتعاقدية، والمكونة من كل مجموعات معايير التدقيق والتي تناولها سابقا في الفصل الأول، ويمكن أن نذكر بها كالآتي:

* (200–299): المبادئ العامة والمسؤوليات؛
* (300–499): تخطيط وتنفيذ عمليات التدقيق؛
* (500–599): أدلة التدقيق؛
* (600–699): عمل الآخرين؛
* (700–799): التقارير؛
* (800–899): المجالات المتخصصة.

ودخلت هذه المعايير في تونس حيز التنفيذ لتدقيق البيانات المالية للفترات المحاسبية المنتهية في 31 ديسمبر أو بعده بدء من سنة[2] 2010، وكما اعتمدت تماشيا مع بيئة التدقيق الدولية، وسعيا إلى ضمان:

[1] (OECT, 2025)
[2] (OECT, 2025)

- تعزيز جودة عمليات التدقيق وضمان الامتثال للممارسات العالمية؛
- رفع مستوى المهنة وجعلها متوافقة مع متطلبات التوحيد الدولية؛
- زيادة مصداقية البيانات المالية وتحقيق شفافية أعلى في التقارير المحاسبية؛
- رفع جودة التقارير المالية وزيادة موثوقيتها؛
- مواءمة الممارسات المهنية في تونس مع المعايير الدولية وتعزيز الثقة في بيئة الأعمال؛
- تحسين ممارسات التدقيق وتوحيد أساليب المراجعة على المستوى المحلي.

شهدت مهنة التدقيق في تونس تطورا تدريجيا نحو مزيد من التنظيم والاستقلالية والامتثال للمعايير الدولية، مدعومة بإصلاحات تشريعية بارزة كالقانونين (1988/108، 2005/96) وقد ساهم هذا المسار في ترسيخ مكانة المدقق القانوني وتعزيز جودة التقارير المالية؛ وفي إطار تعزيز الامتثال للمعايير الدولية اعتمدت تونس منذ 2002 خطة تحول واضحة إلى المعايير الدولية، ثم الالتزام بممارسة عمليات التدقيق وفق هذه المعايير ابتداء من سنة 2010، لتصبح من الدول الأعضاء وعزز حضورها المهني إقليميا ودوليا رغم استمرار بعض التحديات التي تستدعي مواصلة التحديث والتأهيل.

المبحث الثالث: تنظيم مهنة التدقيق في السعودية

استمر تنظيم مهنة التدقيق في المملكة حتى قبل تأسيسها وتوحيد منطقة نجد والحجاز على يد الملك عبد العزيز سنة 1932، وأخذ مسارا متوازنا حيث انتقلت من الاعتماد على المعايير الأجنبية قبل عام 1971 إلى تأسيس إطار تنظيمي رسمي مع إنشاء الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) عام 1992، والتي لعبت دورا بارزا في تنظيم المهنة وتعزيز الشفافية والرقابة، خاصة في تبني معايير التدقيق الدولية والعمل بها بدءا من سنة 2017، وكذا دعم التحولات الاقتصادية ورؤية المملكة 2030 المتعلقة بالتدقيق والحوكمة المالية المرافقة لبيئة استثمارية موثوقة؛ فمن خلال هذا المبحث نود تحليل مراحل تطور تنظيم مهنة التدقيق في السعودية، واستعراض المعايير المحلية والدولية المعتمدة.

المطلب الأول: الإطار العام والتطور التاريخي لممارسة المهنة في السعودية

بدأ الاهتمام بتنظيم المهنة في المملكة بوضع النظام التجاري سنة 1931، ثم تلتها صدور الأنظمة والتشريعات الداعمة، وأبرزها نظام المحاسبين القانونيين عام 1992 الذي أرسى الأسس القانونية لممارسة التدقيق، ويلاحظ تأثر التشريعات الأولى بالنظم الإنجليزية التي حكمت المنطقة حينها، ثم استندت لاحقا إلى الأطر الأمريكية خاصة مع تطور متطلبات الحوكمة والإفصاح المالي في المملكة، ولنتحدث عن هذه المحطات كما يلي:

أولا: التنظيم الأولي والتأثر بالمعايير الأجنبية (قبل 1971)

قبل هذا التاريخ كانت مهنة التدقيق في المملكة لا تزال في مراحلها المتقدمة، ولذا برزت عدة تشريعات تنظيمية لإرساء الإطار القانوني المهني وضبط ممارسات عمليات التدقيق نذكر منها:

* **اصدار النظام التجاري[1] في 18 ماي 1931 للمملكة**، وفي 1 جانفي 1971 تم إضافة تعديلات وتثبيت لهذا النظام بموجب المرسوم الملكي م/2 المبني على قرار مجلس الوزراء رقم 27، حيث اشتمل على 633 مادة، فقد عدد هذا النظام الذي ما يزال ساريا حتى الآن الأفراد والمؤسسات الممارسة للأشغال التجارية كما نص في مواده 6 حتى 10 على الالتزام بمسك الدفاتر والتقيد بالممارسات المحاسبية المطبقة حينها.

* **وضع نظام مراقبة البنوك بالمملكة ومؤسسة النقد في 21 أفريل 1966**،[2] بموجب المرسوم الملكي

[1] (رئاسة مجلس الوزراء السعودي، 2025)
[2] (وزارة المالية والاقتصاد الوطني السعودي، 2025)

رقم م/5 وقرار مجلس الوزراء رقم 179، في 26 مادة لتنظيم عملية التدقيق في البنوك والمؤسسات المالية، حيث تطرق في المادة 14 منه على إلزامية تعيين مدققي الحسابات وتقديم التقرير السنوي.

ففي هذه الفترة كانت عمليات التدقيق تجرى غالبا من قبل مكاتب محاسبة دولية أو محاسبين فرديين تلقوا تعليمهم وتدريبهم في الخارج يتم تعيينهم بقرارات ملكية نظرا لعدم وجود هيئة مهنية مستقلة تشرف على المهنة آنذاك، لذا مع توسع النشاط الاقتصادي خلال السبعينيات والثمانينيات برزت الحاجة إلى إطار تنظيمي محلي يعزز الشفافية والمصداقية، مما مهد لاحقا لوضع معايير وطنية تتناسب مع الواقع الاقتصادي والثقافي للمملكة.

ثانيا: تأسيس الإطار المهني واعتماد المعايير المحلية (1971-1991)

بدأ بالعمل على إطار قانوني ومؤسسي أكثر وضوحا لتنظيم المهنة واعتماد معايير محلية تتلاءم واحتياجات المملكة، من خلال عدة مراسيم مثل:

* **إقرار المرسوم الملكي الخاص[1] بنظام ديوان المراقبة العامة في 1971 من 33 مادة**، والذي تولى وقتها هذا الديوان تنظيم المهنة في المملكة، بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 1019 بتاريخ 25-26 أكتوبر 1970، والمرسوم الملكي رقم م/9 بتاريخ 26 فيفري 1971.

* **المرسوم الملكي رقم م/43 لسنة 1973 ولائحته التنفيذية بموجب قرار وزير التجارة رقم 595 لسنة 1974[2]**، والذي يتعلق بنظام المحاسبين القانونيين، ولكن بقي دون هيئة تنظيمية.

* **إصدار لائحة رقابة ديوان المراقبة العامة في 27 مارس 1978**، والتي توضح نطاق واختصاص الديوان بفحص وتدقيق حسابات المؤسسات الخاصة والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها أو تضمن لها حدا أدنى من الأرباح[3].

* **صدور القرار[4] رقم 692 عن وزارة التجارة للمملكة في 28 أفريل 1985**، إذ يتناول اعتماد الدراسة المتعلقة بأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعايير المراجعة ومعيار العرض والإفصاح العام مرجعا رسميا يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين، لذا كان بمثابة نقطة تحول نحو تطوير معايير محاسبية وتدقيقية تتناسب مع احتياجات المملكة وتطلعاتها الاقتصادية.

[1] (الأمانة العامة لمجلس الوزراء السعودي، 2025)
[2] (ديوان رئاسة مجلس الوزراء السعودي، 2025)
[3] (رئاسة ديوان المراقبة العامة السعودي، 2025)
[4] (شبكة المحامين العرب، 2021)

رغم غياب هيئة مستقلة تشرف على المهنة في هذه المرحلة، إلا أنها مهدت الطريق لتأسيس نظام أكثر تطورا، مما ساعد لاحقا في تعزيز المهنة واعتماد معايير تنظيمية أكثر شمولا، وتشكيل الهيئات المهنية المحلية والإقليمية.

ثالثا: تعزيز الهيكلة التنظيمية والحوكمة الإقليمية (1991- 2012)

وقعت إصلاحات جوهرية للمهنة خلال هذه الحقبة، خاصة في تشكيل الهيئات المهنية سواء محلية أو إقليمية عبر عدة تشريعات نوجزها كما يلي:

* **المرسوم الملكي[1] رقم م/12 بتاريخ 19 نوفمبر 1991 وقرار مجلس الوزراء رقم 40 بتاريخ 18 نوفمبر 1991**، والخاص بنظام المحاسبين القانونيين في 38 مادة، جاء لإضافة تعديلات وإلغاء القانون السابق لسنة 1973، وتأسيس الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، والتي أصبحت الجهة المنظمة للمهنة.

* **إصدار النظام[2] الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في 6 أفريل 2000 من 35 مادة**، بمقتضى المرسوم الملكي رقم م/4 وبناء على قرار مجلس الوزراء رقم 34، حيث يعنى بتنظيم وتطوير المهنة وتحقيق التنسيق والتكامل بين دول مجلس التعاون الخليجي في هذا الشأن، كما تم تشكيل هيئة تشرف على ذلك.

* وضع نظام[3] السوق المالية في 67 مادة في 31 جويلية 2003، بموجب المرسوم الملكي رقم م/30 بناء على قرار المجلس الاقتصادي الأعلى رقم 24/2 وقرار مجلس الوزراء رقم 91، والذي اعتمد انشاء هيئة للسوق المالية وتنظيم عملياتها.

* **تأسيس تنظيم الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين في 28 فيفري 2011**، بموجب قرار مجلس الوزراء[4] رقم 84 في 15 مادة، والتي تهدف إلى تطوير مهنة التدقيق الداخلي والتنسيق مع المدققين الخارجيين.

أرست هذه الإصلاحات الأسس الحديثة لمهنة التدقيق في السعودية، هذا التطور أسس لبيئة مهنية متقدمة في مجال المحاسبة والمراجعة، من خلال تنظيم المهنة محليا وإقليميا وتعزيز الشفافية والاستقلالية، مما مهد الطريق لمزيد من التكامل مع الاقتصاد العالمي والتوجه نحو الاقتداء والمواءمة مع الممارسات

[1] (هيئة الخبراء بمجلس الوزراء السعودي، 2025)
[2] (الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية ، 2025)
[3] (المجلس الاقتصادي الأعلى السعودي، 2025)
[4] (الأمانة العامة لمجلس الوزراء السعودي، 2025)

والمعايير الدولية.

رابعا: التكامل مع المعايير الدولية والحوكمة المالية (2012 – حتى اليوم)

شمل ذلك اعتماد خطة تحول ثم تطبيق المعايير الدولية بداية من 2017، مع التركيز على تعزيز الحوكمة المالية ورفع جودة التقارير المالية، لذا صدرت عدة تشريعات تدعم هذا التحول وتضمن امتثال الشركات والمؤسسات المالية للمعايير العالمية نوضحها كالتالي:

* **قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في 18 جويلية 2013،**[1] باعتماد تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقرير المالي وتفسيراتها دفعة واحدة، وعلى أن يكون أقرب تاريخ للتطبيق هو على القوائم المالية المعدة عن الفترات المالية التي تبدأ في 1 جانفي 2017 بالنسبة للمنشآت المدرجة في السوق المالية، أما بالنسبة للمنشآت الأخرى فيكون أقرب تاريخ للتطبيق هو على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ في 1جانفي 2018؛ وقد خضعت هذه الوثيقة لتحديثات متتالية تماشيا مع التعديلات الواردة في المعايير الدولية للمحاسبة.

* **قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في 18 جويلية 2013**، باعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية، وذلك بالموافقة على تبني[2] تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة دفعة واحدة، وعلى أن يكون أقرب تاريخ للتطبيق على الارتباطات التي تبدأ في 1 جانفي 2017؛ وقد خضعت هذه الوثيقة لتحديثات متتالية تماشيا مع التعديلات الواردة في المعايير الدولية للتدقيق.

* **تعديل القوانين التنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة**[3] **والهيئة المشرفة بمقتضى المرسوم الملكي م/59 بتاريخ 11 مارس 2021 وقرار مجلس الوزراء رقم 416 بتاريخ 9 مارس 2021**، وحل هذا النظام محل نظام المحاسبين القانونيين لسنة 1991، وقد احتوى 36 مادة.

* **اعتماد قواعد معدلة لتسجيل مراجعي حسابات المنشآت الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية بموجب قرار هذه الهيئة رقم (1-70-2022)**[4] **لسنة 2022 المحتوي على 19 مادة**، حيث أوضح المنشآت الخاضعة لإشراف الهيئة، شروط تسجيل المهنيين ومكاتب المحاسبة، المعايير المهنية المعتمدة.

[1] (S O C P A، 2022، الصفحات 1-22)
[2] (S O C P A، 2022، الصفحات 1-20)
[3] (الأمانة العامة لمجلس الوزراء السعودي، عدد 4875، 2021، الصفحات 14-17)
[4] (مجلس هيئة السوق المالية السعودية، عدد 4939، 2022، الصفحات 22-24)

* **اصدار نظام معدل [1]للشركات في 30 جوان 2022 تم من 281 مادة**، بموجب المرسوم الملكي رقم م/132 وقرار مجلس الوزراء رقم 678، حيث ألغى النظام السابق لسنة 2016 ونظام الشركات المهنية لسنة 2020، وقد تناول في مواده من 16 حتى 21 من الفصل الثاني كيفية المعالجة المحاسبية للشركات وتدقيقها وتعيين المدققين والتزاماتهم، وأشار في المادة 27 إلى الأطراف ذات الصلة في الشركة وتعارض المصالح والمنافسة واستغلال الأصول.

في خضم هذه التحديثات أطلقت المملكة رؤية 2030 في 25 أفريل 2016، تبنت خلالها إصلاحات شاملة لتعزيز الحوكمة والشفافية، مبنية على أهداف واضحة وخطط تشغيلية مرنة تضمن قياس الأداء بفعالية، كما ركزت هذه الرؤية على تعزيز المساءلة وتحسين بيئة الأعمال، مما ساهم في رفع ثقة المستثمرين ودعم التنمية المستدامة.

المطلب الثاني: الهيئات المهنية المنظمة للمهنة في السعودية

يدير مهنة التدقيق في السعودية عدة هيئات مهنية متخصصة، تلعب دورا أساسيا في تنظيم الممارسة المهنية وتعزيز الامتثال للمعايير الدولية، وتعد الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) الجهة الرئيسية المسؤولة عن ترجمة وإعداد المعايير وتحديثاتها المستمرة، كما تساعدها الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين التي تعنى بأمور التدقيق الداخلي، إضافة إلى هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي التي تسعى إلى توحيد الممارسات على مستوى المنطقة؛ وفيما يلي تفاصيل هذه الهيئات:

أولا: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)

تأسست هذه الهيئة تحت مسمى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، بموجب المادة التاسعة عشرة من نظام المحاسبين القانونيين لسنة 1991[2]، تعمل تحت إشراف وزارة التجارة ويقع مقرها الرئيسي في الرياض ولها فروع جهوية، وفي سنة 2021 وبموجب القرار الوزاري رقم 416 تم وضع تعديلات وتسمية جديدة لها لتعرف باسم الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهي تضم مدققي الحسابات المقيدين في سجل المحاسبين القانونيين لدى وزارة التجارة؛ ولنستعرض جوانبها كما يلي[3]:

1. المهام:

يهدف تشكيل هذه الهيئة إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتحسين مستوى ممارستها في المملكة،

[1] (رئاسة مجلس الوزراء السعودي، عدد 4940، 2022، الصفحات 10-35)
[2] (هيئة الخبراء بمجلس الوزراء السعودي، 2025)
[3] (الأمانة العامة لمجلس الوزراء السعودي، عدد 4875، 2021، الصفحات 14-16)

وتتولى العديد من المسؤوليات نذكر منها:

- تطوير واعتماد معايير المحاسبة والمراجعة وفقا لأفضل الممارسات الدولية؛
- تنظيم امتحانات الزمالة المهنية لتأهيل المحاسبين القانونيين؛
- إعداد برامج ودورات التعليم المستمر وتعزيز كفاءة الممارسين؛
- إجراء البحوث والدراسات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة؛
- إصدار اللوائح الإدارية والتنظيمية لتنظيم المهنة وضمان جودتها؛
- الرقابة الميدانية على المحاسبين القانونيين للتأكد من التزامهم بالمعايير المهنية؛
- التنسيق والتعاون مع هيئة السوق المالية، وكذا الهيئات المحلية والدولية الأخرى الناشطة في المجال.

2. التشكيل:

ويضم كافة الأعضاء وجميع مكاتب الهيئة كالآتي:

1.2. الأعضاء: حسب المادة الرابعة، تتكون عضوية الهيئة من الأعضاء:

أ- الأساسيون: الحاصلون على شهادة زمالة الهيئة؛

ب- المنتسبون: جميع الحاصلين على الشهادة الجامعية أو الدبلوم في المحاسبة، جميع العاملين المسجلين مهنيا في برنامج التسجيل المهني؛

ج- المهنيين من غير المحاسبين القانونيين: وهم المرخص لهم بتقديم خدمات المحاسبة أو خدمات محاسبة الزكاة والضريبة؛

د- الفخريون: ممن منحها لهم المجلس مقابل الإسهامات المتميزة التي قدموها في مجال المهنة؛

هـ- الطلاب المنتسبون: الذين يدرسون في الجامعات والكليات المسجلين في المهنة.

2.2. الجمعية العامة: حسب المادة الخامسة، فإنه يكون للهيئة جمعية عمومية تتكون من جميع الأعضاء الأساسيين الذين سددوا اشتراكاتهم السنوية، وتعقد الجمعية العمومية للهيئة اجتماعاتها العادية أو الاستثنائية بحضور أغلبية أعضائها، ويعد مجلس إدارة الهيئة جدول أعمال الجمعية العمومية، والتي تختص بما يلي:

- الموافقة على النظام الداخلي للهيئة؛
- إقرار ميزانية الهيئة السنوية وحساباتها الختامية لكل سنة، وتعيين مراقب لحساباتها وتحديد مكافأته؛
- إقرار خطة العمل السنوية التي يقدمها مجلس الإدارة واعتماد تقريره السنوي عن نشاط الهيئة؛
- انتخاب ممثلي المحاسبين القانونيين في مجلس إدارة الهيئة؛

– مناقشة كل ما يرد بجدول أعمالها من أمور تدخل في نطاق عمل الهيئة أو اهتماماتها.

3.2. مجلس الإدارة: يتكون مجلس إدارة الهيئة من 11 عضوا، يشملون:

– ممثلين عن كل من وزارة التجارة، وزارة المالية، وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية، الديوان العام للمحاسبة، هيئة السوق المالية،

– عضو من ذوي الاختصاص من القطاع الخاص يرشحه مجلس الغرف التجارية والصناعية، وآخر من هيئة التدريس الجامعي بقسم المحاسبة يحمل الجنسية السعودية يختاره وزير التعليم؛

– ثلاثة من أعضاء الهيئة الأساسيين الذين تنتخبهم الجمعية العامة لمدة ثلاث سنوات؛

– الرئيس التنفيذي للهيئة.

يتولى هذا المجلس الإشراف المالي والإداري ومتابعة تنظيم المهنيين والمهنة، ويراقب ذلك مدقق حسابات مستقل، كما يتمتع الأمين العام للهيئة بصلاحيات تنفيذية وضبط العمليات اليومية.

ثانيا: هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي

هذه الهيئة نشأت بموجب النظام الصادر في 6 أفريل لسنة 2000، وفقا للمرسوم الملكي رقم م/4 وقرار مجلس الوزراء رقم 34، كما تحديد مقرها بالملكة العربية السعودية بمقتضى قرار مجلس الوزراء رقم 63 بتاريخ 25 ماي 2001، بهدف تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون الخليجي، وتعزيز التنسيق والتكامل بينها؛ ويمكن توضيح التفاصيل كما يلي[1]:

1. المهام:

تعمل الهيئة على تحقيق التكامل بين دول المجلس في مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال:

– وضع وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة الموحدة لدول المجلس؛

– تنظيم امتحانات الزمالة المهنية وتحديد متطلبات التأهيل المهني؛

– تطوير الأطر القانونية والتنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة في دول الخليج؛

– تنظيم برامج الدورات والتعليم المستمر والتدريب المهني؛

– وضع أنظمة رقابة ميدانية لضمان جودة أداء المحاسبين القانونيين؛

– تشجيع البحث العلمي ونشر الدراسات والمجلات المتخصصة في المحاسبة والمراجعة؛

– توحيد المصطلحات المحاسبية والرقابية بين دول المجلس.

[1] (الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية ، 2025)

2. التشكيل:

يتكون هيكل الهيئة من:

1.2. العضوية: فحسب المادة الثامنة فإن أعضاء الهيئة هم:

أ- أعضاء أساسيون: وهم أعضاء الجمعية العمومية للهيئة.

ب- أعضاء منتسبون: يمثلهم المحاسبون والمدققون القانونيون المرخص لهم بمزاولة المهنة في دول المجلس ومن يرى مجلس إدارة الهيئة انتسابهم لها.

2.2. الجمعية العمومية: تضم ممثلين عن الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في دول المجلس، وتنعقد الجمعية العمومية العادية للهيئة في دورة عادية مرة واحدة كل سنتين وذلك في مقر الهيئة أو في إحدى دول مجلس التعاون بدعوة من مجلس الإدارة أو بطلب من 10% من أعضائها على الأقل؛ وتختص الجمعية العمومية العادية بما يلي:

- إقرار خطة عمل الهيئة للدورة المالية المقبلة والنظر في تقارير المتابعة المقدمة من مجلس الإدارة؛
- إقرار البرنامج المالي للدورة المالية للهيئة؛
- اعتماد القوائم المالية للهيئة وتعيين مراجع حساباتها؛
- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
- النظر في الأمور التي يرفعها إليها مجلس الإدارة.

وهناك جمعية عمومية غير عادية تعقد في الحلات الطارئة.

3.2. مجلس الإدارة: حددت مدة دورة مجلس الإدارة بأربع سنوات، وهو يضم ممثلي وزارات التجارة، الجمعيات المهنية، أسواق المال، والمصارف المركزية؛ وهو يختص بممارسة جميع الصلاحيات اللازمة لتحقيق أهداف الهيئة، كما يقوم بتشكيل لجان فنية متخصصة دائمة أو مؤقتة من بين أعضائه أو من أعضاء الهيئة أو من الخبراء ويحدد مكافاتها وواجباتها وإجراءات عملها وذلك في الموضوعات المتعلقة بالمهنة.

4.2. الجهاز التنفيذي: يتكون من مدير الجهاز وعدد كاف من الموظفين، يعينهم مدير الجهاز التنفيذي وفقا للضوابط التي يعتمدها مجلس الادارة في هذا الشأن، وهو مسؤول عن تنفيذ قرارات الهيئة وإدارتها اليومية.

تمثل هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون كيانا مهنيا إقليميا يسعى إلى توحيد وتطوير

الممارسات المهنية بين الدول الخليجية من خلال إعداد المعايير، تعزيز التعليم والتدريب، وتنظيم المهنة وفق أفضل الممارسات الدولية، مما يسهم في رفع جودة التقارير المالية وتحقيق التكامل الاقتصادي والمهني في المنطقة.

ثالثا: الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين

وظهرت في 28 فيفري 2011 بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 84، كجمعية مهنية ذات شخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلة، تعمل تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة، يقع مقرها الرئيسي في الرياض، ولها فروع جهوية بالمملكة؛ أما معالمها فهي كالتالي[1]:

1. المهام والأهداف:

تسعى الجمعية إلى تطوير مهنة التدقيق الداخلي وتعزيز ممارساتها وفقا للمعايير الدولية والتنسيق مع المدققين الخارجيين من خلال:

- توفير واعتماد المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الدولي؛
- تطوير الأدلة الإرشادية وإعداد الدراسات المهنية؛
- تنظيم برامج تدريبية ودبلومات متخصصة في التدقيق الداخلي؛
- تنفيذ اختبارات الزمالة المهنية بالتعاون مع الجهات الدولية؛
- تعزيز جودة التدقيق الداخلي من خلال توفير الدعم الفني للممارسين؛
- تنظيم المؤتمرات والندوات المهنية لرفع الوعي بأهمية التدقيق الداخلي؛
- اقتراح وتطوير الأنظمة واللوائح المتعلقة بالمهنة؛
- التعاون مع الهيئات الوطنية والدولية في مجالات التدقيق والحوكمة.

2. التشكيل:

ويضم كافة الهياكل الإدارية المكونة لهذه الهيئة كالتالي:

1.2. الجمعية العمومية: تتكون من الأعضاء الذين أوفوا بالتزاماتهم المالية، وتعقد اجتماعاتها العادية سنويا، مع إمكانية عقد اجتماعات استثنائية عند الحاجة؛ وهي تختص بالنظر في الأمور التالية:

- اقرار خطة العمل التي يقدمها مجلس الإدارة واعتماد التقرير لسنوي؛
- اقتراح تعديل تنظيم الجمعية، وإقرار اللوائح الداخلية لها؛

[1] (الأمانة العامة لمجلس الوزراء السعودي، 2025)

- إقرار النظام الداخلي وأي تعديل عليه؛
- اعتماد الميزانية السنوية للجمعية، وتعيين مراجع حسابات لها؛
- انتخاب ممثلي الجمعية العمومية في مجلس الإدارة.

2.2. مجلس الإدارة: يتولى الإشراف على أعمال الجمعية وتحقيق أهدافها، ويتكون من 13 عضوا برئاسة وزير التجارة والصناعة، ويضم ممثلين من وزارة المالية، ديوان المراقبة العامة، هيئة السوق المالية، وأعضاء منتخبين من الجمعية العمومية؛ وله عدة لجان متخصصة دائمة ومؤقتة.

3.2. الجهاز التنفيذي: يديره مدير تنفيذي يتولى الإشراف على العمليات اليومية للجمعية، ويحدد مجلس الإدارة صلاحياته ومسؤولياته وحقوقه والتزاماته، والشروط التي يجب توافرها فيه، كما يساعده في مهامه عدد كاف من الموظفين.

تعد الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين المرجع المهني الأول لممارسي المراجعة الداخلية في المملكة، حيث تسهم في تطوير الكفاءات المهنية، تنظيم المهنة، وتطبيق المعايير الدولية، بما يعزز من دور المراجعة الداخلية في تحقيق الشفافية والحوكمة الفعالة في المؤسسات؛

كما ننوه إلى وجود هيئات داعمة ولعبت دور كبير في تنظيم المهنة في المملكة، مثل الجمعية السعودية للمحاسبة التي تنشط تحت إشراف جامعة الملك سعود، وتهدف إلى تطوير الفكر المحاسبي وتعزيز ممارسات المهنة من خلال الأبحاث والندوات العلمية، منها معهد المحاسبين الإداريين (IMA) – فرع السعودية– الذي يقدم خدماته في المملكة من خلال فروعه المحلية، حيث يوفر برامج تدريبية وشهادات مهنية معترف بها دوليا مثل شهادة المحاسب الإداري المعتمد (CMA)، وهيئة السوق المالية (CMA) التي تشرف على التدقيق والإفصاح للشركات المدرجة في البورصة.

المطلب الثالث: معايير التدقيق في السعودية من التشريع المحلي إلى الاعتماد الدولي

انضمت المملكة للدول المعتمدة لمعايير التدقيق الدولية وأصبحت تعمل بها منذ 2017، واستلزم ذلك وضع خطة تحول وبرنامج تدريبي مكثف، وهو ما تولته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين التي كان لها دور رئيسي في ترجمة واعتماد هذه المعايير وتحديثاتها المستمرة؛ ويستعرض هذا المطلب الأسس القانونية وآليات اعتماد هذه المعايير في المملكة.

أولا: معايير التدقيق المحلية

تستند مرجعية معايير التدقيق السعودية إلى قرار وزارة التجارة رقم 692 الصادر في 28 أفريل

1985، حيث جاء فيه الآتي:[1]

1. الاستقلال:

يؤكد هذا المعيار على ضرورة التزام المدقق بالحياد التام والاستقلالية الكاملة أثناء أداء مهامه، عبر:

- تحقيق الاستقلال التام عند تقييم أدلة الإثبات وإبداء الرأي الفني دون أي تأثير خارجي؛
- تجنب أي سلوكيات قد تثير الشكوك حول استقلالية المدقق أو فريقه؛
- الامتناع عن إصدار أي تقرير في حال عدم الاستقلالية، حفاظا على مصداقية العمل المهني.

2. الكفاءة:

فهو يحدد المتطلبات الفنية والمهنية والعلمية التي يجب أن تتوفر في شخص المدقق لضمان أداء مهامه بكفاءة واحترافية، ويشمل ذلك:

- التأهيل العلمي والعملي للمدقق وفريقه مع ضرورة امتلاكهم لمعرفة معمقة في المحاسبة والمراجعة، إلى جانب القدرة على فهم طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق؛

كما حددت الإدارة العامة للتجارة الداخلية المكلفة بمنح التراخيص شروط مزاولة، والتي هي:

- الجنسية السعودية؛
- شهادة بكالوريوس تجارة في شعبة المحاسبة أو إدارة الأعمال؛
- خبرة لا تقل عن 3 سنوات في المجال؛
- شهادة حسن السيرة والسلوك، والتعهد بعدم مزاولة أي نشاط آخر؛
- عدم وجود سوابق قانونية مخلة بالشرف أو الأمانة.

3. العناية المهنية اللازمة:

يشدد هذا الأخير على ضرورة التزام المراجع بأقصى درجات الحرص والاحترافية أثناء تنفيذ مهامه، من خلال:

- التقيد بمعايير المراجعة المحلية، مع تطبيق إجراءات دقيقة لضمان جودة العمل؛
- لإلمام التام بشؤون المؤسسة، بما في ذلك ظروفها التشغيلية، خططها، واستخداماتها المالية وتقاريرها؛
- الاستعانة بالخبراء عند الحاجة، حيث يجوز للمراجع اللجوء إلى أطراف مختصة ذات خبرة ومهارات متخصصة للحكم على القضايا المعقدة داخل المؤسسة.

[1] (صديقي، 2004/2003، الصفحات 234-238)

4. التخطيط:

وضح المعيار أن التخطيط الجيد هو الأساس لتنفيذ عمليات تدقيق سليمة وفعالة، حيث يتطلب إعداد خطة واضحة تأخذ في الاعتبار عدة أبعاد أساسية، نذكر منها:

1.4. الهدف من التخطيط: يكمن في تتبع عدة إجراءات مناسبة منها:

- اختيار إجراءات مناسبة للحصول على أدلة وقرائن كافية؛
- ضمان تنفيذ الإجراءات المختارة بدقة وكفاءة؛
- التأكد من أن المهمة تتم وفقا للمعايير المعتمدة حينها.

2.4. اعتبارات التخطيط: إذ يجب الاطلاع الكامل على بيئة المهمة مثل:

- تحديد نطاق التدقيق وفق متطلبات المهمة؛
- فهم طبيعة تنظيم المؤسسة محل التدقيق ونشاطها؛
- مراعاة التأثيرات القانونية والتنظيمية التي قد تؤثر على المؤسسة وعملية التدقيق.

3.4. توظيف الخبرة السابقة: والتي ترتكز على خبرة المدقق ومدى اعتماده على الإدارة، فيما يتعلق بالاستراتيجية المتبناة في عملية التدقيق.

4.4. إدارة الموارد البشرية في عملية التدقيق: يتبلور ذلك من خلال:

- تحديد عدد ونوعية ومهارات فريق التدقيق؛
- وضع برنامج عمل واضح للمساعدين يحدد مسؤولياتهم بوضوح؛
- الإشراف الفعال لضمان دقة وكفاءة تنفيذ إجراءات المراجعة.

5. الرقابة والتوثيق:

احتوى هذا المعيار على محورين أساسيين، فالأول يشير إلى أهمية الرقابة على أعمال فريق التدقيق أما الثاني فيحث على ضمان توثيق كافة إجراءات التدقيق بشكل صحيح ومنظم، ويشمل ذلك:

1.5. الرقابة على المساعدين: إذ يتحمل المدقق مسؤولية مراقبة أداء فريق التدقيق، والتأكد من أنهم ينفذون مهامهم وفق المعايير المحلية المعتمدة.

2.5. توثيق أعمال التدقيق: حيث تحمل دلالته توثيق جميع مراحل التدقيق من بدايتها إلى نهايتها، مما يتيح لأي مدقق آخر الاطلاع على نتائج العمل ومدى الالتزام بالمعايير.

3.5. تضمين أوراق عمل التدقيق الأساسية: والتي تتكون من:

- تقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تفصيل مراحل التدقيق، من التخطيط، التنفيذ، والتقرير؛
- توثيق أدلة وقرائن الإثبات، وتحليلها لضمان دقة الاستنتاجات؛
- إعداد أوراق عمل منظمة، معنونة، ومفهرسة بوضوح، مع حفظها بشكل منتظم.

6. أدلة وقرائن الإثبات:

وهو يحث المدقق على ضرورة جمع أدلة وقرائن إثبات كافية وموثوقة، لدعم الرأي الفني بشأن عدالة ودقة القوائم المالية للمؤسسة، ويرتبط ذلك بأهمية النتائج المستخلصة وتأثيرها على الرأي النهائي للمدقق؛ ولذا قدم إليه المعيار جملة من الأسئلة لطرحها حتى يتسنى له التأكد من مدى معقولية النتائج المتوصل إليها في شكل ثلاث مجموعات هي:

1.6. قائمة المركز المالي: أسئلة حول عناصر أصول وخصوم المؤسسة؛

2.6. قائمة الدخل: تتضمن استفسارات حول الإيرادات، المصروفات، المكاسب، والخسائر؛

3.6. قائمة مصادر واستخدام الأموال: تهدف إلى التحقق من مصادر التمويل وأوجه استخدام الأموال.

7. التقرير:

يعالج المعيار المرحلة النهائية من عملية التدقيق، حيث يقوم المدقق بإعداد تقريره النهائي الذي يتضمن رأيه الفني حول مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة؛ كما تضمن المعيار هيكلة التقرير كما يلي:

1.7. وجهة التقرير: ذكر الجهة التي يوجه إليها التقرير.

2.7. نطاق المراجعة: حيث يحدد المدقق الآتي:

- طبيعة القوائم المالية موضوع التقرير؛
- مسؤولية الإدارة عن إعداد هذه القوائم؛
- درجة تطبيق إجراءات المراجعة الضرورية، والمعايير المستخدمة.

3.7. التعبير عن الرأي: من خلال فقرة مستقلة يقدم فيها المدقق:

- رأي واضح حول مدى عدالة ودقة القوائم المالية؛
- أي ملاحظات لا تؤثر على الرأي العام، دون أن تعتبر بديلا عن الرأي الأساسي؛
- رأي متحفظ إذا وجدت قيود أو مشكلات محاسبية.

4.7. توقيع وتاريخ التقرير: يجب أن يوقع المدقق تقريره ويحدد تاريخ انتهاء العمل الميداني، مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة بين نهاية الفترة المالية وتاريخ التقرير، والتوضيح إذا كان لها تأثير على النتائج المالية.

تعكس هذه المعايير الأسس المهنية والرقابية التي تضمن جودة وموثوقية عمليات المراجعة في المملكة، من خلال الالتزام بالاستقلالية، التخطيط المحكم، العناية المهنية، والرقابة الفعالة. وساهم تطبيقها في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، ودعم ثقة المستثمرين في بيئة الأعمال بها.

ثانيا: آليات اعتماد المعايير الدولية

عرفت التشريعات المحاسبية والتدقيقية في المملكة تطورا تدريجيا ومنظما، مما أسهم في توفير إطار قانوني مستقر يدعم تبني المعايير الدولية، وفي هذا السياق تم الموافقة على اعتماد خطة تحول منهجية نحو هذه المعايير في 2013، وذلك بعد اجتماعات مكثفة بدأت في 2012، ليتم إقرار التطبيق الرسمي على القوائم المالية اعتبارا من 2017، وقد جرت هذه الأحداث كما يلي:

1. خطة التحول:

بدأت هذه الخطة عام 2013 بتنسيق من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وتم تنفيذها تدريجيا وفق برنامج عمل ومناهج تكوينية، وبمقتضى هذه القرارات:

* في 18 جويلية 2013،[1] قرر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين اعتماد تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقرير المالي وتفسيراتها دفعة واحدة، وعلى أن يكون أقرب تاريخ للتطبيق هو على القوائم المالية المعدة عن الفترات المالية التي تبدأ في 1 جانفي 2017 بالنسبة للمنشآت المدرجة في السوق المالية، أما بالنسبة للمنشآت الأخرى فيكون أقرب تاريخ للتطبيق هو على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ في 1جانفي 2018؛ وقد خضعت هذه الوثيقة لتحديثات متتالية تماشيا مع التعديلات الواردة في المعايير الدولية للمحاسبة.

* في 18 جويلية 2013،[2] قرر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين اعتماد خطة التحول إلى المعايير الدولية، وذلك بالموافقة على تبني تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة دفعة واحدة، وعلى أن يكون أقرب تاريخ للتطبيق على

[1] (S O C P A، 2022، الصفحات 1-22)
[2] (S O C P A، 2022، الصفحات 1-20)

الارتباطات التي تبدأ في 1 جانفي 2017؛ وقد خضعت هذه الوثيقة لتحديثات متتالية تماشيا مع التعديلات الواردة في المعايير الدولية للتدقيق.

مثلت هذه الجهود نقلة نوعية في تعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة، وضمان توافقها مع أفضل الممارسات والمعايير الدولية.

2. اعتماد المعايير:

بعد اكتمال مدة التحول أصبح التطبيق إلزاميا على البيانات المالية، وكان دخول حيز التنفيذ يشمل معايير المحاسبة والتدقيق، كما جاء في وثيقة الاعتماد والتي خضعت لتحديثات متعاقبة تماشيا مع التعديلات الواردة على المستوى الدولي؛ وكان التطبيق على النحو التالي:

1.2. معايير المحاسبة: تطبيقها مر على مرحلتين: [1]

أ- **المرحلة الأولى:** تطبيق المعايير على القوائم المالية للمنشآت المدرجة في السوق المالية السعودية وتدخل حيز التنفيذ في 2017/01/01؛

ب- **المرحلة الثانية:** تطبيق المعايير على القوائم المالية للمنشآت الأخرى وتدخل حيز التنفيذ في 2018/01/01.

2.2. معايير التدقيق: جاء تطبيق هذه المعايير دفعة واحدة، وعلى أن يكون أقرب تاريخ للتطبيق على الارتباطات التي تبدأ في 1 جانفي 2017 مع اعتماد التحديثات في حينها؛[2]

كما تم تطبيق كذلك حتى معايير رقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة؛ إلى جانب إعداد دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام والذي تضمن إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام ومعايير المحاسبة المعتمدة، وذلك بهدف تعزيز الشفافية والكفاءة في التقارير المالية للجهات الحكومية.

ثالثا: تطبيق المعايير الدولية

في إطار جهود المملكة العربية السعودية لتعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة، قررت هذه الأخيرة من خلال الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين تبني المعايير الدولية للتدقيق والفحص وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد، وذلك بعد إجراء تعديلات

[1] (S O C P A، 2022، الصفحات 1-22)
[2] (S O C P A، 2023، الصفحات 14-29)

محدودة لتتوافق مع البيئة النظامية في المملكة؛ بدأ تطبيق هذه المعايير على عمليات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في 1 جانفي 2017م أو بعده؛[1]

وتعمل الهيئة لاعتماد التحديثات الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد، وإصدار النسخ المحدثة من المعايير الدولية باللغة العربية لتشمل جميع مهام التدقيق القانونية والتعاقدية، والمكونة من كل مجموعات معايير التدقيق والتي تناولها سابقا في الفصل الأول، ويمكن أن نذكر بها كالآتي:

* (200–299): المبادئ العامة والمسؤوليات؛
* (300–499): تخطيط وتنفيذ عمليات التدقيق؛
* (500–599): أدلة التدقيق؛
* (600–699): عمل الآخرين؛
* (700–799): التقارير؛
* (800–899): المجالات المتخصصة.

ومع التطبيق الإلزامي لهذه المعايير والتحديثات المتعاقبة لها، باتت المملكة أكثر تكاملا مع الأسواق الدولية، مما ساهم في:

– توحيد إجراءات التدقيق في المملكة وضمان توافقها مع الممارسات العالمية، وكذا تعزيز جودته وكفاءته؛
– رفع مستوى المهنة وجعلها أكثر انسجاما مع متطلبات التوحيد الدولية؛
– مواءمة الإرشادات المهنية مع المعايير الدولية، وإضفاء المصداقية على البيانات المالية؛
– زيادة الشفافية في الإفصاح، الموثوقية في التقارير المالية، وضمان دقة المعلومات المالية؛
– تعزيز ثقة المستثمرين ودعم البيئة الاقتصادية والمالية.

شهدت مهنة التدقيق في السعودية تطورا مستمرا نحو تعزيز التنظيم والاستقلالية والامتثال للمعايير الدولية، حيث انتقلت من مرحلة التنظيم المحلي بدءا من نظام المحاسبين القانونيين عام 1992 وصولا إلى الاعتماد الكامل لمعايير التدقيق الدولية عام 2017، وقد أسهمت خطة التحول منذ 2013 بإشراف الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في رفع جودة التقارير المالية وتعزيز ثقة المستثمرين وجعلها أكثر انسجاما مع النظام المالي العالمي؛ ورغم التقدم المحقق تبقى الحاجة قائمة لمواصلة التطوير والابتكار الرقمي لضمان استدامة جودة التدقيق ودعم النمو الاقتصادي بالمملكة.

[1] (S O C P A، 2023)

المبحث الرابع: خلاصة تحليلية مقارنة لتجربة الجزائر في تطبيق معايير التدقيق مع تونس والسعودية

يأتي هذا المبحث كتتويج للمسار التحليلي المقارن في هذا الفصل، حيث يتم التركيز على تجربة الجزائر في تطبيق معايير التدقيق الدولية مقارنة بكل من تونس والسعودية، وقد تم اعتماد مقاربة متعددة المحاور لتسليط الضوء على مكامن القوة والقصور في التجربة الجزائرية من خلال استقراء مستويات التباين والتقارب مع بيئتين عربيتين لهما مسارات مختلفة في التبني والتنفيذ؛

وقد استند هذا التحليل إلى القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وكذا الممارسات والفعاليات المهنية في هذه الدول عبر الجرائد الرسمية، التقارير الرسمية السنوية، تقارير التدقيق، والتواصل الميداني، مع استثمار الاستفادة المتاحة من أدبيات الدراسات السابقة ونتائجها، حيث نستعرض ذلك في هذا الوصف المقدم:

المطلب الأول: البيئة المهنية، القانونية، والتنظيمية

تعد البيئة التنظيمية والإطار القانوني من أبرز العوامل الحاسمة في نجاح تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية، ويعكس هذا المحور مدى استعداد البلدان الثلاث لتوفير بيئة مهنية مناسبة من حيث التشريع، الاستقلالية، وفعالية المؤسسات المهنية؛ ولنكتشف ذلك من خلال هذه الأبعاد:

أولا: الإطار القانوني والتنظيمي

يعتبر هذا الإطار القانوني حجر الأساس في تطبيق معايير التدقيق الدولية، حيث يكشف عن مستوى الانسجام بين التشريعات المحلية والمعايير العالمية؛ فلنتعرف على جاهزيته وتماشيه مع هذه المعايير في البلدان الثلاث من خلال هذا البيان:

جدول رقم 65: مؤهلات الإطار القانوني والتنظيمي لدول المقارنة

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
الأساس القانوني	– القانون التجاري – القانون 91-08 لسنة 1991 – القانون 10-01 لسنة 2010	– مجلة الشركات التجارية – القانون 108 لسنة 1988 – القانون 96 لسنة 2005	– النظام التجاري – نظام المحاسبين القانونيين لسنة 1991 – قانون مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2021
بوادر تبني معايير ISA	– منذ تكييف النظام المحاسبي المالي في 2008 وصدور القانون 10-01 في 2010	– منذ صدور القانون المنظم لمهنة المحاسبين والمدعم للتوجه نحو الممارسات المهنية الدولية في 2002	– منذ صدور قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في 2013 باعتماد تطبيق المعايير الدولية

المواءمة والتوافق مع معايير ISA	– بدأ تكييف المعايير منذ 2016، ليتم اصدار جزئي لمعايير محلية تدخل حيز التنفيذ في 2026.	– بدأ التطبيق الفعلي في 2010، باعتماد نسخة 2008 للمعايير الدولية المترجمة بالفرنسية في 2009.	– تبني كامل ورسمي منذ 2017.
مرجعية وفاعلية الرقابة	– ضعيفة من لجنة مراقبة الجودة تحت وصاية إدارية	– متقدمة من لجنة مراقبة الجودة وهيئة السوق المالية مستقلة نسبيا	– صارمة من لجان تفتيش تابعة لـ SOCPA وهيئة السوق المالية ذو استقلال تام.
نظام العقوبات المهنية	– موجود قانونيا، تطبيق ضعيف واقعيا	– تطبيق نسبي مع وجود لجان تأديب	– نظام متكامل وصارم للعقوبات والجزاءات
كفاءة الإطار التشريعي	– يعاني من البيروقراطية	– متوازن مع جهود التحديث	– تشريعات مستقرة وتخضع للتحديث وفق رؤية 2030

المصدر: اعداد الباحث.

أظهرت المقارنة أن السعودية تتميز بإطار قانوني وتنظيمي متكامل وملزم ينهل من مرجعية صريحة لتبني معايير التدقيق الدولية، إذ عززت المملكة الأساس القانوني عبر لوائح صادرة عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وهيئة السوق المالية، مما أرسى مواءمة فعالة وشاملة مع معايير التدقيق الدولية، مع تميز النظام السعودي بفاعلية عالية للرقابة المهنية عبر آليات إشراف صارمة ومحدثة، بالإضافة إلى نظام عقوبات مهني واضح وصارم يعزز من الامتثال ويكرس الثقة في المهنة؛ فيما سارت تونس بخطوات حذرة في تبني معايير التدقيق الدولية من خلال تحديث تدريجي لمنظومتها القانونية منذ التسعينات، إذ استندت إلى إصلاحات مؤسساتية داعمة للمواءمة، غير أن فاعلية الرقابة لا تزال تعتمد بدرجة كبيرة على الدور التقليدي للهيئات المهنية وهو ما حد من نطاق تأثيرها العملي؛ أما الجزائر ورغم المبادرات الرامية إلى تكييف التشريعات مع المعايير الدولية، إلا أن الأساس القانوني لا يزال يعاني من النقص في الصياغة الملزمة ويفتقر إلى أدوات رقابية ذات فاعلية عالية، فضلا عن غياب نظام عقوبات مهني واضح ومفعل، وهوما جعل كفاءة الإطار التشريعي بحاجة ملحة لإعادة النظر والتحديث الهيكلي؛ ومن ثم يتبين أن واقع الإطار القانوني والتنظيمي يشكل عاملا حاسما في ضمان فعالية تطبيق المعايير الدولية، ويبرز تفاوتا واضحا في مدى النضج والجاهزية بين الدول الثلاث.

ثانيا: الجاهزية المهنية والمؤسسية

يرتبط هذا العنصر بمدى صلابة البنية المهنية، توفر الدعم الفني والتقني، والتحفيز المساعد على تفعيل المعايير الدولية؛ فلنتقفى ذلك انطلاقا من هذه البيانات:

جدول رقم 66: كفاءة الهيكلة المهنية والمؤسسية للدول المستهدفة

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
الجهات المنظمة الأساسية	– المجلس الوطني للمحاسبة – المصف الوطني للخبراء المحاسبين – الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات – المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	– هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية (OECT) – المجلس الوطني للمحاسبة – مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية (CCT)	– الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) – هيئة المحاسبة والمراجعة بمجلس التعاون – مجمع المحاسبين الداخليين
جاهزية البنية المعلوماتية المحاسبية	– ضعيفة، خاصة في القطاع العام	– جيدة لدى المؤسسات الكبرى	– متطورة بفضل التحول الرقمي المحلي
الحوكمة والتدقيق الرقمي الذكي	– ضعيفة التفعيل	– قيد التطوير	– جيدة ومدعومة بسياسات حكومية
استقلال وصلاحية الهيئات	– ضعيف ومحدود نظرا لارتباطه بالإدارة	– نسبي نظرا للتدخل الإداري أحيانا	– قوي، فعال، وشامل
إشراف السلطات	– حاضر ومؤثر	– محدود	– غير مباشر
الدعم المهني والتقني من السلطات	– ضعيف	– متوسط	– قوي

المصدر: اعداد الباحث.

تعكس التجربة السعودية جاهزية مؤسسية متقدمة بفضل وجود هيئات مهنية مستقلة وفعالة وبنية معلوماتية محاسبية متطورة، إلى جانب تبني آليات التدقيق الرقمي واستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في بعض مجالات الفحص والرقابة، مما يعكس وعيا استراتيجيا بأهمية الابتكار الرقمي في دعم جودة التدقيق؛ في حين تسير الجاهزية في تونس بوتيرة مستقرة مع هيئات منظمة نشطة نسبيا، وبنية رقمية متفاوتة بين القطاعات، إضافة إلى إدماج أولي للذكاء الاصطناعي في المؤسسات المالية تحت إشراف رقابي متدرج؛ أما الجزائر فلا تزال تعاني من محدودية الاستقلال المؤسسي، ضعف البنية التحتية الرقمية، وغياب إطار تنظيمي داعم لاستخدام التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي؛ ومنه يتضح أن الجاهزية المهنية والتقنية تمثل ركيزة أساسية في ضمان فعالية تطبيق المعايير الدولية وتعزيز موثوقية مخرجات التدقيق.

ثالثا: التأهيل والتكوين المهني

فالتكوين يعد من أهم مقومات جودة التدقيق، ويكشف عن قدرة النظام المهني على إعداد كوادر

مؤهلة؛ ولذا نحلل ذلك بناء على العناصر التالية:

جدول رقم 67: نطاق التأهيل والتكوين المهني للبلدان الثلاث

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
المناهج التعليمية لمعايير التدقيق	– ضعيفة، ويغلب عليها الطابع النظري	– تتوفر على برامج نظرية، وتعاني من الجوانب التطبيقية	– مقررات شاملة ومدعومة بجانب تطبيقي
التأهيل الكمي والكيفي للمهنيين	– عدد قليل ومستوى تقليدي	– مقبول	– عدد مقبول ومستوى احترافي وعصري
التكوين المستمر والتدريب	– شبه غائب، ويقتصر على المدن الكبرى إن وجد.	– متوفر ضمن برامج OECT وبدعم دولي	– برامج معتمدة وملزمة من SOCPA عبر منصات رقمية وبالشراكة مع جهات دولية
الدعم الجامعي للمهنة	– غير مدروس وغير مرتبط بالميدان	– متزايد ضمن مشاريع أكاديمية	– متطور ومنسق مع الهيئات التنظيمية
شهادات التأهيل والاعتماد المهني	– وطنية تحتاج للتحديث والمعادلة	– محلية متوافقة جزئيا	– معترف بها دوليا

المصدر: اعداد الباحث.

تقدم السعودية نموذجا احترافيا في مجال التأهيل المهني بفضل إدماج معايير التدقيق الدولية ضمن المناهج الجامعية، وتوفير برامج تدريب مهنية عالية الجودة، إلى جانب نظام اعتماد وشهادات مهنية عالميين تديرهما الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، كما يحظى المهنيون بدعم مستمر عبر التكوين والتدريب المرتبط بالمعايير المحدثة؛ أما بخصوص تونس فهناك جهود معتبرة لإدماج المعايير ضمن التعليم الجامعي، مع تركيز متزايد على التكوين المستمر، إلا أن نظام الاعتماد المهني لا يزال بحاجة إلى تحديث أكبر وربط أوثق بالممارسة؛ وعلى العكس فيلاحظ في الجزائر ضعف في إدماج المعايير بالتعليم الأكاديمي، وغياب نسق واضح للتكوين المستمر، إلى جانب قصور في منظومة الشهادات المهنية؛ ولذا يستخلص من ذلك أن التأهيل والتكوين يشكلان قاعدة أساسية لإنجاح تطبيق المعايير، ويعكسان مدى جاهزية الكفاءات المهنية لمواكبة التحولات الدولية.

المطلب الثاني: واقع التبني لمعايير التدقيق الدولية

يركز هذا المحور على الواقع العملي لمعايير التدقيق في البيئة المهنية، من حيث مدى التزام المدققين، نوعية التكوين، مستوى استخدام الأدوات التقنية، وذلك يعكس البعد التنفيذي الحقيقي للمعايير في الميدان؛ وهو ما نحاول أن نستشفه عن طريق معالجة هذه العناصر:

أولا: الالتزام المهني بتطبيق المعايير

يشير إلى المؤشر العملي الأهم لمدى تطبيق المعايير، ويقيس الفجوة بين النص والممارسة؛ ولنتبين ذلك استنادا إلى التحليل الموالي:

جدول رقم 68: النضج المهني لتطبيق المعايير في الدول المعنية

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
وعي المهنيين ب ISA	– لامبالاة وعدم اكتراث	– جيد في الأوساط المهنية	– مرتفع جدا بفضل برامج التوعية والتكوين
الالتزام بتطبيق ISA	– غير مفعل لحد الآن	– متوسط إلى جيد	– عالي وشامل
الرقابة الفعلية للممارسات وتطبيق المعايير	– ضعيفة مع غياب دوريات التفتيش	– يتحسن تدريجيا بجهود الهيئات المنظمة	– رقابة فعالة ومنظمة من (SOCPA)
معايير الجودة داخل مكاتب التدقيق	– شكلية وغير مفعلة	– متوفرة، لكن التطبيق جزئي	– إلزامية ومرتبطة بشهادات الجودة
التقيد بدليل الممارسة المهنية	– ضعيف	– مقبول	– قوي وعملي
الفجوة بين النظري والتطبيقي	– واسعة	– تضيق تدريجيا	– ضئيلة

المصدر: اعداد الباحث.

تتسم التجربة السعودية بمستوى عال من الالتزام المهني بمعايير التدقيق الدولية، مدعوما بوعي واسع لدى المهنيين والهيئات المهنية، ونظام رقابة فعلية يضمن تطبيق الممارسات وفقا لمتطلبات الجودة، إلى جانب تقيد واضح بدليل الممارسة المهنية المعتمد، وهو ما قلص الفجوة بين الجانب النظري والتطبيقي؛ بينما أظهرت تونس التزاما جيدا خاصة داخل المكاتب الكبرى، غير أن التباين بين المهنيين لا يزال قائما، والرقابة الميدانية بقيت محدودة، ما أدى إلى تفاوت في تطبيق معايير الجودة؛ أما على الجانب الآخر فنجد الجزائر تواجه مشاكل في الوعي والالتزام المهني، وغياب آليات رقابية فعالة، بالإضافة إلى غموض في اعتماد أدلة الممارسة المهنية، وهو ما عمق الفجوة بين الإطار النظري والتطبيق العملي؛ ومن هنا يبرز أن الالتزام المهني يشكل حجر الزاوية في نجاح تطبيق المعايير الدولية وتحقيق أهدافها الرقابية والمهنية.

ثانيا: الاندماج المهني والهيئات الداعمة

يعكس ذلك استقلالية الهيئات المهنية وفعاليتها وكذا نشاطها المحلي والدولي في إطار ترسيخ الممارسات الدولية لمعايير التدقيق، ويختلف ذلك حسب مبادئ الحوكمة المهنية لكل دولة؛ وهو ما نستقرئه في السياق الآتي:

جدول رقم 69: مؤهلات الاندماج المهني والهيئات الداعمة في البلدان المدروسة

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
المساهمة والتنسيق المهني للهيئات المحلية	– محدود	– مقبول	– منظم وفعال
مشاركة المهنيين في التشريع	– ضعيفة	– فعالة نسبيا	– قوي
التحفيز المؤسسي للاندماج الدولي	– غائب	– نشط	– مدعم وممنهج
اعتماد الإطار الدولي لمتطلبات المهنة والجودة	– جزئي	– تبني كامل	– اعتماد كامل ورسمي
تواجد المكاتب الدولية	– هيمنة محلية	– تواجد متوسط	– هيمنة المكاتب الدولية
الدعم والتمثيل الدولي	– ضعيف وغير مباشر	– نشط واندماج مع الهيئات الإقليمية والدولية	– عضوية كاملة وتمثيل في الهيئات الدولية

المصدر: اعداد الباحث.

برزت السعودية كنموذج متميز للحوكمة المهنية الفعالة والاندماج المهني على الصعيدين المحلي والدولي، بفضل الدور الفعال للهيئات المهنية في التنسيق والتنظيم، مشاركة المهنيين في صياغة التشريعات، إلى جانب اعتماد الإطار الدولي لمتطلبات المهنة ومعايير الجودة، مع تواجد قوي للمكاتب الدولية والدعم المؤسسي للتمثيل الخارجي؛ أما بالنسبة لتونس فسجل تحسن تدريجي في التنسيق المهني، مع مشاركة نسبية في تطوير النصوص القانونية، وجهود متنامية للانخراط في البيئة المهنية الدولية، رغم محدودية التواجد الفعلي للمكاتب الكبرى؛ بخلاف الجزائر التي ما زالت تكابد ضعف التنسيق بين الهيئات المهنية، غياب واضح للتحفيز المؤسسي نحو الانفتاح الدولي، مع ندرة المكاتب الأجنبية وانخفاض في مستوى التمثيل الخارجي؛ وعليه يؤكد هذا البعد أن التكامل المهني والدعم المؤسسي يمثلان مدخلا أساسيا لتعزيز جودة الممارسة والانخراط الفعلي في النظام التدقيقي العالمي.

ثالثا: القيمة المضافة لتبني معايير التدقيق

يعد ذلك مؤشرا حاسما لفعالية التطبيق، إذ ينعكس في جودة التقارير المالية، شفافية الإفصاح، وثقة الأطراف ذات العلاقة؛ مما يعطي مكاسب تصبو هاته الدول لتحقيقها، وهو ما يعالجه هذا البيان:

جدول رقم 70: القيمة المضافة من تبني معايير التدقيق في دول العينة

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
جودة التقارير المالية	– تطور نسبي	– تحسن ملحوظ	– تقارير نوعية
الفجوة بين المعايير المحلية والدولية	– موجودة نظرا لعدم اكتمال اعتماد كل المعايير	– منخفضة	– معدومة

توحيد إجراءات التدقيق	– غير منتظم	– ضاقت الفجوة بين المكاتب	– موجود ومنهجي
الحد من الأخطاء الجوهرية	– مستوى تقليدي	– تطور ايجابي	– جيد
ثقة المستثمرين في التقارير	– متدنية بسبب ضعف الالتزام	– في تزايد وجاذب للاستثمار	– عالية وداعمة للاستثمار
التكامل العابر للحدود	– يوجد عائق نظرا لعدم تفعيل تطبيق المعايير	– تطور ملحوظ	– موجود بقوة في كل المستويات
كفاءة اكتشاف الغش المالي	– ضعيف	– جيد	– مرتفع وفعال

المصدر: اعداد الباحث.

أظهرت التجربة السعودية أن تبني معايير التدقيق الدولية أسهم بوضوح في تحسين جودة التقارير المالية، تعزيز ثقة المستثمرين، والحد من الفجوة بين الممارسات المحلية والدولية، ما أدى إلى توحيد إجراءات التدقيق وتحقيق تكامل أكبر في بيئة الأعمال العابرة للحدود، إلى جانب تعزيز كفاءة اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية؛ بينما بدأ الأثر الإيجابي يظهر تدريجيا في تونس خاصة لدى المؤسسات المالية، حيث أسهمت المعايير في تحسين الشفافية رغم استمرار بعض التحديات في التوحيد والإفصاح؛ وعلى النقيض فالفجوة بين الإطار المحلي والمعايير الدولية لا تزال واسعة بالجزائر، وهو ما يحد من القيمة المضافة المرجوة في ظل غياب أدوات كافية لضمان التطبيق الفعلي؛ ويستنتج من ذلك أن التبني الجيد للمعايير يعزز فعالية المهنة ويقوي الثقة في النظام المالي.

المطلب الثالث: التحديات المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق الدولية

رغم توفر الإرادة المؤسسية إلا أن تطبيق معايير التدقيق الدولية لا يخلو من معوقات تنظيمية، تشريعية، مهنية وتقنية، تختلف حدتها بين بلد وآخر؛ يستعرض هذا المحور أبرز هذه التحديات التي تعيق التطبيق الكامل والفعال للمعايير، ويأتي ذلك كما يلي:

أولا: التحديات التشريعية والتنظيمية

فهذه التحديات تؤثر على كفاءة تطبيق المعايير، وحتى نكتشف نقاط القوة والضعف في البيئة التشريعية التنظيمية لهذه البلدان فإننا نستند إلى هذا التقييم:

جدول رقم 71: التحديات التشريعية والتنظيمية للدول محل الدراسة

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
جاهزية النصوص التطبيقية	– تعاني التأخر وقلة الوضوح	– جيدة ومقبولة	– متكاملة

تعارض المعايير الدولية مع القوانين الضريبية المحلية	– يوجد تباين واضح	– يوجد تعاض مع بعض الأحكام الجبائية	– تمت مواءمة كبيرة بينهما
التنسيق المؤسساتي	– ضعيف جدا	– متوسط	– جيد
الإلزام القانوني	– غير مفروض فعليا	– مفروض نسبيا	– مفروض رسميا
جدية الإصلاحات	– بطيئة ومتقطعة	– مستمرة	– استراتيجية ومركزة
تداخل الصلاحيات	– بكثرة	– متحكم فيه	– شبه معدومة

المصدر: اعداد الباحث.

تواجه الدول الثلاث تحديات تشريعية وتنظيمية تؤثر بدرجات متفاوتة على فعالية تطبيق معايير التدقيق الدولية، ففي السعودية ساهمت الإصلاحات الحديثة ورؤية المملكة 2030 في تقليص فجوة الإلزام القانوني وتعزيز جاهزية النصوص التطبيقية، رغم استمرار الحاجة لمزيد من التنسيق المؤسسي بين الجهات التنظيمية؛ وفي المقابل تبدي تونس التزاما إصلاحيا متدرجا، إلا أن بعض التداخل في الصلاحيات ومحدودية الإلزام القانوني تعرقل التطبيق الشامل خاصة في ظل تعارض جزئي مع التشريعات الضريبية؛ أما الجزائر فهي تواجه عوائق أكبر تتمثل في غياب نصوص تطبيقية دقيقة، ضعف التنسيق المؤسسي، وغموض الإطار القانوني، مما يحد من تفعيل المعايير الدولية، ومنه يتضح أن تجاوز هذه التحديات يتطلب إصلاحا تشريعيا عميقا، مع وضوح في الصلاحيات ومواءمة فعالة بين المعايير الدولية والقوانين الوطنية؛ وهنا يظهر الفرق جليا بين المنهج الانجلوسكسوني الذي يدعم الاستثمار والمنهج الفرنكفوني الذي يعطي أولوية للضرائب وخزينة الدولة.

ثانيا: العقبات المهنية والثقافية

السلوك المهني وثقافة الالتزام تمثلان مرآة حقيقية لواقع المهنة، ومدى استعدادها لاعتماد المعايير الدولية؛ ولذلك نتقصى العقبات المؤثرة كما في البيان:

جدول رقم 72: العقبات المهنية والسلوكية للبلدان المتناولة

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
مقاومة التغيير	– مرتفعة	– في تراجع	– ضعيفة
استقلالية المهنيين	– غير مكتملة	– توجد بعض القيود	– تامة وقوية
تبادل الخبرات بين المهنيين	– ضعيفة	– مبادرات جزئية	– نشطة جدا
الازدواجية بين المعايير المحلية والدولية	– بارزة	– في طريق المعالجة	– تم التوحيد
الوعي الأخلاقي والمهني	– نقص واضح	– متوسط	– مرتفع

مهنية المكاتب	– غير مهيأة	– قابلة للتحسين	– متقدمة وخاضعة للتحديث
آليات الإبلاغ عن المخالفات	– ضعيفة مع عدم توفر الحماية القانونية	– محدودة الوجود وغير فعالة	– تحتوي أنظمة محمية ومتطورة

المصدر: اعداد الباحث.

أثبتت السعودية أيضا أنها الأكثر تقدما في تجاوز العقبات المهنية والثقافية، من خلال ترسيخ أخلاقيات المهنة، تعزيز استقلالية المدققين، تطوير آليات الإبلاغ عن المخالفات، فضلا عن دعم ثقافة تبادل الخبرات داخل المهنة، مما حد من أثر الازدواجية بين المعايير المحلية والدولية؛ إلا أنه ما تزال مقاومة التغيير في تونس تشكل تحديا، إلى جانب محدودية التكوين الأخلاقي، وتفاوت مهنية المكاتب، رغم تحسن تدريجي في وعي المهنيين واهتمام متزايد بالتبادل المهني؛ بينما تسجل عقبات أكثر وضوحا في الجزائر تشمل ضعف الاستقلالية، انخفاض مستوى الوعي المهني، وغياب آليات واضحة للتبليغ، مما يبقي على فجوة ثقافية ومهنية تحول دون التطبيق الفعال للمعايير؛ ولذا يتضح أن التغيير المهني والثقافي شرط أساسي لإنجاح التبني المستدام لمعايير التدقيق الدولية.

ثالثا: المعوقات التقنية والمعرفية

فلمعرفة مدى نضج البيئة المهنية علميا وعمليا وكذا قابليتها لتطبيق المعايير، يتوجب علينا البحث عن العوائق خاصة التقنية والمعرفية منها؛ والتي نعالجها حسب المخطط التالي:

جدول رقم 73: المعوقات التقنية والمعرفية للدول موضوع البحث

البنود	الجزائر	تونس	السعودية
توفر الدليل التطبيقي	– نقص كبير	– وجود جزئي	– متوفر بقوة
التكوين الفني والتقني للمهنيين	– ضعيف مع ندرة التربصات	– متوسط مع أنشطة غير كافية	– جيد مع تغطية شاملة
اعتماد البرمجيات في التدقيق	– ضعيف	– متوسط	– انتشار واسع
الوصول إلى البيانات	– محدود	– مقبول	– متاح
جاهزية أطر المعايير	– غير كافية	– مقبولة	– ممتازة
العمل بالأدلة الإلكترونية	– يوجد قصور في القوانين	– تحتاج إلى تأطير واضح	– متطور ومقنن

المصدر: اعداد الباحث.

فمن هذه الناحية تظهر السعودية كذلك أعلى درجات النضج المعرفي والتقني، بفضل توافر الأدلة التطبيقية، واعتماد البرمجيات المتخصصة في التدقيق، مع دعم متزايد لاستخدام الأدلة الإلكترونية والوصول المنظم للبيانات، فضلا عن إدماج تدريجي لتقنيات الذكاء الاصطناعي في تقييم المخاطر وتحليل

المعطيات؛ ولكن في تونس لا تزال الحاجة قائمة لتوسيع رقعة استخدام البرمجيات المتقدمة وتعزيز جاهزية الأطر التقنية، رغم تحسن التكوين الفني وظهور إدماج الذكاء الاصطناعي كمجال واعد لا يزال في بداياته؛ وبصورة مغايرة تواجه الجزائر صعوبات أكبر أبرزها غياب الأدلة الإلكترونية، ضعف التكوين التقني، وقلة استخدام الأنظمة الذكية، مما يحد من فعالية الممارسة المهنية؛ وهنا يبرز التطور التقني والمعرفي كشرط جوهري لدعم التطبيق العملي والمستدام لمعايير التدقيق الدولية؛

وعليه يكشف هذا العرض عن خصوصية التجربة الجزائرية التي لا تزال تواجه تحديات على مستوى التنظيم والتطبيق مقارنة بتجربتين عربيتين أكثر تقدما، ولذا فدولتنا مطالبة حاليا بتعزيز استقلالية المهنة، تطوير التكوين، وتفعيل آليات الرقابة، لتتحقق فعليا مواءمتها مع المعايير الدولية وتكسب ثقة المتعاملين في بيئتها الاقتصادية والمالية.

خلاصة الفصل الثاني:

أظهرت المقارنة التحليلية للتجارب العربية الثلاث (الجزائر، تونس، السعودية) تباينا في مستوى التنظيم المهني ومدى تطبيق معايير التدقيق الدولية حيث أظهرت:

– نجاح التجربة السعودية في تحقيق تبن مؤسسي وتشريعي متكامل مكنها من الانتقال إلى مرحلة التفعيل المهني الكامل للمعايير، مدعوما ببيئة حوكمة فعالة وهيئات رقابية مستقلة؛

– أما التجربة التونسية، فقد اتسمت بالتحرك التدريجي نحو التوافق مع المعايير الدولية، حيث تمثلت أهم إنجازاتها في تبني ISA منذ 2010، وتعزيز استقلالية المهنة وتفعيل الرقابة المهنية، رغم استمرار بعض التحديات على مستوى التطبيق؛

– في المقابل لا تزال التجربة الجزائرية تواجه صعوبات ملحوظة، سواء على مستوى التنظيم أو في تفعيل المعايير الوطنية المستوحاة من المعايير الدولية، وقد بيّنت الدراسة أن غياب آليات رقابية فعالة، ضعف التكوين المهني، والارتباط الإداري للهيئات المنظمة، تعد من أبرز العراقيل التي تحد من فعالية المواءمة مع المعايير الدولية؛

وتؤكد هذه المقارنة أن تبني المعايير لا يعد هدفا في حد ذاته، بل هو نقطة انطلاق نحو إصلاحات أوسع تشمل إعادة هيكلة الأطر المهنية، تحسين برامج التكوين، وتفعيل أنظمة الرقابة، بما يضمن جودة الممارسة وموثوقية التقارير المالية في السياق العربي.

خاتمة

شكلت دراستنا مقاربة علمية تحليلية لتقييم واقع تطبيق معايير التدقيق الدولية في ثلاث بيئات عربية مختلفة تمثل الجزائر، تونس، والمملكة العربية السعودية، انطلاقا من قناعة بأن مهنة التدقيق في العالم العربي تمر بمرحلة مفصلية تتطلب إصلاحات عميقة تعزز من مواءمتها للمعايير وتواكب المتطلبات الدولية، وقد مكن الجمع بين التحليل النظري والدراسة المقارنة من استخلاص جملة من النتائج والتوصيات التي نعرضها فيما يلي:

❖ **نتائج اختبار الفرضيات:**

الفرضية 1: هناك فجوات متفاوتة بين الإطار العام للتدقيق الدولي وخصوصيات بيئة التدقيق العربية؛

تم تأكيد هذه الفرضية، إذ أظهرت النتائج وجود فجوات متفاوتة بين الإطار العام للتدقيق الدولي وخصوصيات بيئة التدقيق العربية، حيث كانت هذه الفجوات أكثر وضوحا في الجزائر وتونس مقارنة بالمملكة العربية السعودية، التي استفادت من تقارب إطارها المهني مع النموذج الدولي.

الفرضية 2: توجد حواجز تشريعية تحد من مستوى توافق معايير التدقيق الدولية مع الممارسات المهنية العربية؛

تم تأكيدها، حيث أثبتت النتائج وجود حواجز تشريعية تحد من توافق معايير التدقيق الدولية مع الممارسات المهنية العربية، حيث تظهر هذه الحواجز بوضوح في الجزائر وتونس نتيجة اختلاف الأطر القانونية وآليات التنظيم والرقابة، بينما تقل حدتها في المملكة العربية السعودية بفضل مواءمة تشريعاتها المهنية مع متطلبات المعايير الدولية.

الفرضية 3: القصور في البيئة التنظيمية والمهنية لبعض الدول العربية يعوق التبني الفعال لمعايير التدقيق الدولية؛

تم إثباتها بوضوح في التحليل المقارن، حيث أظهرت الجزائر تأخرا ملحوظا على مستوى التشريعات والجاهزية المؤسسية، في حين قطعت تونس والسعودية أشواطا مهمة في هذا المجال.

الفرضية 4: هناك تباين في تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية بين الجزائر وتونس والسعودية؛

هذه الفرضية تأكدت من خلال الدراسة التحليلية المقارنة، حيث ظهر تفاوت واضح في مستوى التبني والتطبيق لمعايير التدقيق الدولية، إذ مثلت السعودية نموذجا متقدما، وتونس نموذجا حذرا، مقابل تبن جزئي في الجزائر مع فجوات في الجوانب التشريعية والمهنية.

❖ **النتائج النظرية:**

في ضوء دراستنا التي تناولت الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية وبيئتها التنظيمية والمهنية وكذلك ما استعرضناه من أدبيات عربية وأجنبية، أمكن استخلاص مجموعة من النتائج نوجزها كالآتي:

* **التدقيق الدولي يمثل تطورا طبيعيا لبيئة محاسبية معولمة:** حيث نشأ كرد فعل على تنامي العولمة المالية وظهور الحاجة إلى تقارير مالية موثوقة وعابرة للحدود، مما أدى إلى وضع إطار معياري دولي يحكم جودة عمليات التدقيق على المستوى العالمي.

* **معايير التدقيق الدولية أصبحت المرجعية الأهم عالميا:** وهي تحظى بقبول واسع النطاق من مختلف الهيئات المهنية والدول، نظرا لشمولها لمجالات التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير، إضافة إلى دورها في تعزيز الثقة في المخرجات المالية وتوحيد منهجيات العمل التدقيقي.

* **تسعى المعايير الدولية إلى تقليص الفجوة بين النظم الوطنية المختلفة:** وذلك عبر تقديم إطار موحد مرن يمكن تكييفه مع السياقات القانونية والتنظيمية للدول، مما يعزز الاتساق والشفافية في بيئة الأعمال الدولية.

* **لا تزال معايير التدقيق الدولية غير إلزامية تطبيقيا:** إلا أن العديد من الدول تبنتها طوعا كليا أو جزئيا، وهو ما يفتح مجالا واسعا للتفاوت في مستوى التطبيق بين البيئات المختلفة، لا سيما في الدول النامية أو التي تعاني من هشاشة في الأطر المهنية والقانونية.

* **الدراسات السابقة كشفت تباينا في واقع تبني المعايير الدولية عربيا:** إذ ركزت الدراسات العربية على الإطار القانوني والتحديات التطبيقية، فيما ركزت الدراسات الأجنبية على الأبعاد الاقتصادية والمحاسبية الأعمق، وقد لوحظ قصور في الدراسات المقارنة العربية الشاملة، مما يبرز أهمية هذه الدراسة.

* **هناك علاقة وثيقة بين جودة البيئة المهنية وكفاءة تطبيق المعايير:** فالنجاح في تبني المعايير لا يتوقف فقط على توفرها، بل على البيئة التشريعية، استقلالية المدقق، كفاءة التكوين المهني، وتفعيل آليات الرقابة والجودة.

* **تعد الدراسة الحالية استكمالا للفجوات البحثية:** حيث تغطي مقارنة ثلاث دول عربية من مناهج مهنية وتنظيمية مختلفة (فرنكوفونية وأنجلوسكسونية)، وتدمج بين الأدبيات النظرية والتحليل المقارن، مما يمنحها قيمة علمية تطبيقية فريدة.

❖ **نتائج دراسة المقارنة:**

في ختام هذه الدراسة وبتتبع مسار تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر، تونس، والسعودية، تبلورت مجموعة من الاستنتاجات التي تعكس واقع الممارسة المهنية وأوجه التفاوت في التنظيم والتبني والتطبيق، نوجزها كما يلي:

* **تفاوت واضح في مستوى التطبيق المعايير:** خاصة بين (مدرسة أنجلوسكسونية تشجع الاستثمار) تمثلها السعودية من حيث التبني الكامل والحوكمة الفاعلة، و(مدرسة فرنكوفونية تعطي أولوية للضرائب) تتبناها كل من تونس بخط إصلاحي متدرج، والجزائر التي لا تزال في طور التهيئة المؤسسية.

* **ضعف تكامل البنية التنظيمية والمهنية في الجزائر:** فرغم الجهود المبذولة لا تزال البيئة المهنية الجزائرية تعاني من تشتت الهيئات التنظيمية، ضعف الإلزام القانوني، وتدني مستوى التكوين، ما يؤثر سلبا على فعالية تطبيق هذه المعايير التي تم تكييفها جزئيا في بلدنا بمجمل 25 معيارا حتى 2024، والتي ظل العمل بها اختياريا ودخولها حيز التنفيذ إلا مع بداية 2026.

* **تجربة تونس تشهد استقرارا مؤسسيا رغم تحديات التطبيق:** دخلت المعايير الدولية في تونس حيز التنفيذ منذ 2010، وتتمتع ببنية مهنية مستقلة، إلا أن بعض جوانب التطبيق لا تزال تواجه صعوبات تتعلق بالرقابة والتكوين المستمر.

* **السعودية كنموذج مهني متكامل:** استفادت السعودية من إصلاحات هيكلية، بيئة قانونية ومهنية مستقرة، ووجود هيئات رقابية مستقلة، وهي عوامل حاسمة في نجاح تبني المعايير الدولية، ما جعل المملكة من الدول العربية القليلة التي تطبقها كليا وبشكل فعال.

* **العوامل التشريعية والبشرية والتقنية هي الفاصلة:** إذ يتوقف نجاح تطبيق معايير التدقيق الدولية على توفر إرادة تشريعية، استقلال مؤسساتي، كفاءة بشرية، وبنية تقنية تدعم التنفيذ.

❖ **الحلول المقترحة:**

انطلاقا من النتائج النظرية والتحليل المقارن، تبرز مجموعة من الحلول الهادفة إلى دعم التبني الفعال لهذه المعايير وتعزيز جودة الممارسة المهنية بما يتناسب مع المتطلبات الدولية والمعايير الحديثة؛ وذلك نخصصه كآلاتي:

* **الجزائر:** حتى تواكب التطورات وتلحق بالركب، يستوجب عليها:

- تسريع إصلاح الإطار القانوني والتشريعي المتعلق بالتدقيق؛
- استكمال إصدار جميع معايير التدقيق الوطنية وضمان توافقها مع ISA؛
- العمل على دعم استقلالية الهيئات المهنية وفصلها عن السلطات العامة؛
- تفعيل الرقابة المهنية عبر لجان متابعة الجودة والتفتيش الميداني؛
- توفير حوافز مهنية لتشجيع مكاتب التدقيق على تبني المعايير ؛
- إدماج التكنولوجيا الحديثة في العمليات التدقيقية بشكل تدريجي ومدروس؛
- الاستثمار في التكوين المستمر للمراجعين، خاصة في المعايير الدولية والتدقيق الرقمي.

* **تونس:** لمواصلة المسار، يجب أن تعمل على:

- استكمال الإصلاحات التشريعية الخاصة بمعايير المحاسبة؛
- نشر الثقافة المهنية وتعزيز مفهوم الجودة لدى المدققين؛
- دعم المؤسسات الرقابية لتطبيق مبدأ الرقابة الفعالة؛
- دعم الرقمنة التدقيقية وتوفير مراجع تطبيقية محلية لمعالجة الفجوة بين النصوص والتطبيق؛
- تشجيع الانفتاح على الشراكات الدولية لتبادل الخبرات المهنية.

* **السعودية:** يبدو أنها في وضع جيد، لكن عليها الاجتهاد في أمور مثل:

- مواكبة تحديث المعايير بالتوازي مع التطورات الدولية؛
- فسح المجال والتشجيع أكثر لمكاتب التدقيق المحلية؛
- مواصلة تطوير منظومة التدريب المهني وربطها بالتقنيات الحديثة؛
- توسيع مبادرات البحث العلمي والتدريب خارج المدن الكبرى لدعم المدققين في مختلف المناطق؛
- توثيق تجربة المملكة في تطبيق المعايير ومشاركتها مع باقي الدول العربية.

* **للدول العربية عامة:** هناك نقاط تدعو للتوحيد العربي نذكر منها:

- العمل على إنشاء مرصد عربي لمتابعة تطبيق المعايير الدولية في المنطقة؛
- توحيد الجهود بين الهيئات المهنية العربية لتعزيز التنسيق والتمثيل الدولي؛
- دعم تكوين نقابات مهنية مستقلة تمثل المهنة وتدافع عن جودة تطبيق المعايير ؛
- تطوير أدوات تقييم ذاتية لمكاتب التدقيق حول مدى التزامها بالمعايير الدولية؛

– تشجيع البحوث التطبيقية حول تحديات ونجاحات تطبيق المعايير في السياق العربي؛

– اعتماد سياسات تحفيزية للاندماج المهني في البيئة الدولية؛

– اعتماد اللغة العربية رسميا في كافة إصدارات المعايير لضمان سهولة الوصول والفهم.

❖ **آفاق البحث:**

يفتح بحثنا آفاقا متعددة لمزيد من الدراسات المستقبلية في ميدان التدقيق الدولي، من بينها:

– توسيع نطاق المقارنة ليشمل دولا عربية أخرى من المشرق والمغرب العربي، مما يسمح ببناء خريطة إقليمية أكثر شمولا لتبني معايير التدقيق الدولية؛

– التحليل القطاعي لتطبيق المعايير الدولية في قطاعات محددة كالمؤسسات المالية أو الشركات المدرجة في البورصات العربية؛

– دراسة العلاقة بين جودة التدقيق والحوكمة المؤسسية في ظل تطبيق معايير ISA، ومدى انعكاسها على تقارير التدقيق؛

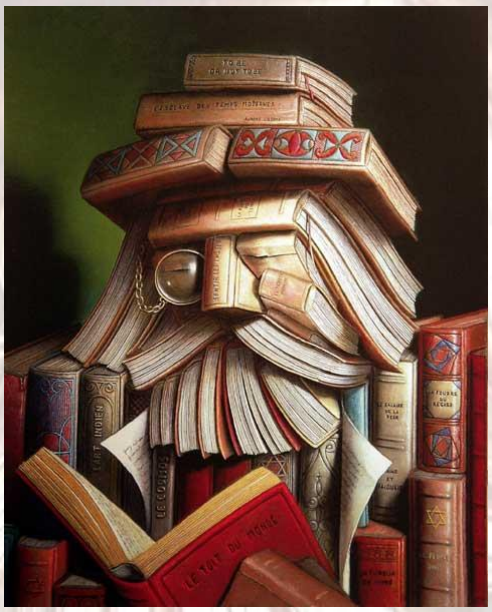
– تقييم فعالية الهيئات المهنية المحلية والإقليمية في دعم التكوين والرقابة على المدققين في ضوء المعايير الدولية؛

– بحث إمكانية تطوير نموذج عربي موحد لتبني وتكييف معايير التدقيق الدولية، يتوافق مع الخصوصيات الاقتصادية والقانونية للمنطقة.

إن ما توصلنا إليه في بحثنا هذا يفتح آفاقا للباحثين والمهنيين والهيئات الرقابية في الدول العربية للعمل سويا من أجل تطوير المهنة وتعزيز دور المدقق في تحقيق الإفصاح المالي الشفاف والمستقل، مما يسهم في دعم الحوكمة الرشيدة وجذب الاستثمار، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية والرقمية المتسارعة؛

وفي الأخير فإن هذه الدراسة لا تدعي الإحاطة بكافة الجوانب المرتبطة بالموضوع، بل تسعى إلى فتح المجال أمام المزيد من الأبحاث التطبيقية والدراسات الميدانية المعمقة التي تتناول قضايا التدقيق في السياق العربي من زوايا جديدة ومتعددة، وبأدوات تحليلية أكثر تنوعا ودقة.

قائمة المراجع



أولا: المراجع العربية

✓ **الكتب:**

1. ألفين أرينز، و جيمس لوبك. (2002). *المراجعة مدخل متكامل* (الإصدار الأول). (محمد محمد عبدالقادر الديسطى، و أحمدحامد حجاج، المترجمون) الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ.

2. أرينز ألفين، و جيمس لوبك. (2005). *المراجعة مدخل متكامل*. (محمد عبد القادر الديسطي، و احمد حامد حجاج، المترجمون) السعودية: دار المريخ.

3. أحمد حلمي جمعة. (2008). *تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة – الكتاب الأول–*. عمان، الأردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.

4. أحمد حلمي جمعة. (2009). *تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة – الكتاب الثاني–* (المجلد الأولى). عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

5. أحمد حلمي جمعة. (2009). *تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة – الكتاب الثالث–* (المجلد الأولى). عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

6. أحمد حلمي جمعة. (2015). *المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق* (المجلد الأولى). عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

7. أحمد لطفي أمين السيد. (1997). *الإتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات*. القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.

8. أحمد لطفي أمين السيد. (1998). *المراجعة في ضوء المعايير الدولية*. القاهرة، مصر: دار النهضة العربية.

9. أحمد لطفي أمين السيد. (2003–2004). *موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها (باللغتين العربية والإنجليزية)*. القاهرة، مصر: جمعية الإستشارات المصرية.

10. أحمد لطفي أمين السيد. (2005). *المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

11. أحمد لطفي أمين السيد. (2005). *نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)*. القاهرة، مصر: دور المكتبات الكبرى.

12. أحمد لطفي أمين السيد. (2005). *نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) الجزء الأول*. القاهرة،

مصر: دور المكتبات الكبرى.

13. أحمد لطفي أمين السيد. (2006). *المراجعة بين النظرية والتطبيق*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

14. أحمد لطفي أمين السيد. (2007). *التطورات الحديثة في المراجعة*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

15. أحمد لطفي أمين السيد. (2008-2009). *فلسفة المراجعة*. القاهرة، مصر: الدار الجامعية.

16. رأفت حسين مطير. (بدون سنة نشر). *المحاسبة الدولية*. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.

17. سعود جايد مشكور. (2014). *المحاسبة الدولية (بالإنكليزية والعربية)* (المجلد الطبعة الثانية). حي عدن، جمهورية العراق: الميزان – حي عدن- النجف الاشرف .

18. سليمان محمد عبد الرؤوف، و أحمد إبراهيم جابر السيد. (2019). *المعايير الدولية لأصول المحاسبة*. الجزائر: دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع.

19. طارق عبد العال حماد. (2004). *موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية- الجزء الثالث-*. الإسكندرية، مصر: الدار العالمية.

20. طارق عبد العال حماد. (2004). *موسوعة معاييرالمراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية – الجزء الأول-*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

21. طارق عبد العال حماد. (2007). *موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية – الجزء الثاني-*. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

22. عبد الرزاق عزيزة. (بدون سنة نشر). *المحاسبة والمراجعة الدولية*. القاهرة، مصر: كلية التجارة.

23. عبد العليم بشيري، و يزيد بن صوشة. (2023). *تقنيات التدقيق*. الجزائر: دار المتنبي للطباعة والنشر.

24. عمر لشهب. (2014). *تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري* (الطبعة الأولى). الإسكندرية، مصر: مكتبة الوفاء القانونية.

25. عيد محمود حميدة. (2010- 2011). *المحاسبة الدولية (2)*. كلية التجارة- جامعة بنها.

26. محمد الفاتح محمود بشير المغربى. (2016). *المراجعة والتدقيق الشرعي* (المجلد الأولى). عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

27. محمد بوتين. (2005). *المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق*. الجزائر، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

28. محمد حولي، و كمال حمانة. (2021). *مراجعة الحسابات وفق معايير المراجعة الدولية*. تلمسان، الجزائر: النشر الجامعي الجديد.

29. محمد عبد الرؤوف سليمان، و إبراهيم جابر السيد أحمد. (2019). *المعايير الدولية لأصول المحاسبة*. الجزائر، الجزائر: دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، دار الجديد للنشر والتوزيع.

30. نورالدين مزياني. (2021). *الإطار الدولي للتدقيق المالي*. قسنطينة، الجزائر: نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع.

31. هادي التميمي. (2008). *مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية* (المجلد الرابعة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

32. حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2011-2012). *المحاسبة الدولية ومعاييرها*. جامعة دمشق كلية الاقتصاد.

33. تسعديت بوسبعين، و عبد الحميد حسياني. (2018). *محاسبة الأدوات المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية*. الجزائر: النشر الجامعي الجديد.

34. S O C P A. (2023). *المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين*. الرياض، السعودية: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

35. محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2006). *المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

36. نور الهدى بهلولي. (2023). *تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر*. المسيلة، الجزائر: دار المتنبي للطباعة والنشر.

✓ **البحوث الجامعية:**

*** الأطروحات ورسائل الماجستير:**

1. الأخضر لقليطي. (2014-2015). معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة). رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير. الشلف،

الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي–الشلف– كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

2. رشيد سفاحلو. (2017/2016). أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة(ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS). أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير. الشلف، الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.

3. ريمة بصري. (2020–2021). المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية شعبة علوم التسيير، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير. الجزائر، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير– قسم علوم التسيير– جامعة الجزائر 3.

4. طاهر لمين بلقاضي. (2019/2018). تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها –دراسة تطبيقية في مكتب مراجعة–. أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.

5. عمر شريقي. (12 جانفي, 2013). التنظيم المهني للمراجعة– دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية–. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية. سطيف، الجزائر: جامعة سطيف 1 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

6. محمد أمين مازون. (2011/2010). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر. رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع : محاسبة وتدقيق. الجزائر: جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية.

7. مسعود صديقي. (2004/2003). نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط الاقتصادي. الجزائر: جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية.

8. مصطفى ميلاد الشكري. (2 مارس, 2013). أثر تطوير أداء المدقق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية في ظل الأزمات المالية العالمية. أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة. عمان، الأردن: جامعة عمان العربية– كلية الأعمال–.

9. نور الهدى بهلولي. (2017/2016). أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر–دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين–. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية وتدقيق. سطيف، الجزائر: جامعة فرحات عباس – سطيف1– كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

10. وسيم خليل جميل الشطرات. (30 ماي, 1999). تخطيط عملية التدقيق في الأردن وفقا لمعايير التدقيق الدولية. رسالة ماجستير في المحاسبة. عمان، الأردن: كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة آل البيت –الأردن–.

*** المقالات:**

1. إيمان عميرش. (جوان, 2019). الإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي، دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا. *مجلة الجامعة الأسمرية: العلوم الشرعية والإنسانية، 32*(الأول)، الصفحات 439–480.

2. الأخضر لقليطي، و عمر ديلمي. (ديسمبر, 2020). دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية. *المجلة العربية للإدارة، 40*(4)، الصفحات 43–70.

3. أحمد يوسف السعيدي. (بدون سنة نشر). ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، الصفحات 21–35.

4. جميلة مروان، و عمر محي الدين محمود. (11 نوفمبر, 2021). القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر– دراسة استطلاعية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين. *مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، 06*(02)، الصفحات 30–50.

5. خالد بن رشيد العدين . (2018). مساهمة تجربة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج العربي لتأطير وتوحيد الممارسات المحاسبية وإثراء الفكر المحاسبي: دراسة تحليلية نقدية. *دار المنظومة، 21*(1)، الصفحات 531–566.

6. خالد عيجولي، عبد الله لسبط، و محمد مريني. (28 أكتوبر, 2021). معايير التدقيق الدولية كآلية لتعزيز حوكمة المؤسسات المالية. *مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية*(02)، الصفحات 231–245.

7. سامي زيادي، ويحي سعيدي.(07, 12, 2021). متطلبات ممارسة مهنة التدقيق في ظل معايير

التدقيق الدولية (دراسة تحليلية). *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 06*(01)،الصفحات 216-227.

8. سامية فقير، و محمد أمين لعروم. (جوان, 2019). معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري. *المجلة الدولية للأداء الاقتصادي*(الثالث)، الصفحات 27-46.

9. سحنون بونعجة، و نبيل بوفليح. (20 جانفي, 2019). متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية. *AL-RIYADA For Business Economics، 05*(01)، الصفحات 110-137.

10. عبد الله بيض القول، و إبراهيم مسلم. (13 نوفمبر, 2021). معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر -دراسة تحليلية-. *مجلة دفاتر اقتصادية، 12*(02)، الصفحات 131-148. تاريخ الاسترداد 07 نوفمبر, 2024

11. عمر عطية، حمزة بن خليفة، و محمد البشير بن عمر. (27 جوان, 2024). واقع العمل بمعايير التدقيق الدولية في الصيرفة الإسلامية- دراسة تحليلية للبيئة الجزائرية-. *المنهل الاقتصادي، 7*(1)، الصفحات 183-200.

12. كريمة بن حواس، و عمر بنية. (ديسمبر, 2016). دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية IAS. *مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الأربعون*(1)، الصفحات 81-114.

13. كهينة قماط. (10 12, 2019). تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (دراسة استطلاعية: الجزائر، تونس، فرنسا). *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale، 13*(03)، الصفحات 1-16.

*** الأوراق البحثية:**

1. خضير خبيطي ، و آخرون. (16 12, 2020). دراسة في كتاب الملتقى الدولي -جامعة غرداية- الجزائر (2020)، واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق. *الكتاب الجماعي بعنوان: متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم العالي وحاجيات الشغل*، 22-32.

غرداية، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- جامعة غرداية-.

2. السعيد قاسمي، و أحمد حيرش. (بدون سنة نشر). محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على

ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية، مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية. *ورقة بحثية*، 329-371. المسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف- المسيلة- الجزائر.

3. صالح علي عبده أحمد العُمري، و آخرون. (بدون سنة نشر). أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية. *ورقة بحثية*، 1-60. صنعاء، اليمن: كلية التجارة - جامعة صنعاء - الجمهورية اليمنية.

4. عبد الحليم بلال، و إيمان أفتيس. (30 أكتوبر, 2024). دور المجلس الوطني للمحاسبة في اصدار معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية. *كتاب الملتقى الوطني مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الجزائرية:التشخيص والعلاج في ضوء التجارب الدولية*، 5-22. سكيكدة، الجزائر: كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة 20أوت - 1955سكيكدة - الجزائر.

5. عبد الرحمان بن عيسى، و يوسف بودلة. (11-12 أفريل, 2018). آفاق وتحديات تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر. *كتاب الأبحاث العلمية للملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية*، 138-154. بومرداس، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير-جامعة أمحمد بوقرة بومرداس- الجزائر.

6. عبد الناصر نور، و طلال الججاوي. (بدون سنة نشر). المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق. *دليل المحاسبين*. الأردن: جامعة الإسراء.

7. عمر شريقي. (بدون سنة نشر). التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي- دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب. *ورقة بحثية*، 6-32. سطيف، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير - جامعة سطيف.

8. فاتح جاري، و آخرون. (11-12 أفريل, 2018). إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر- على ضوء الدراسات السابقة-. *كتاب الأبحاث العلمية للملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية*، 249-258. بومرداس، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- جامعة أمحمد بوقرة بومرداس- الجزائر.

9. محمد مشيد، و آخرون. (11-12 أفريل, 2018). التأكيدات الخارجية بين معايير التدقيق الجزائري ومعايير المراجعة الدولية. *كتاب الأبحاث العلمية للملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية*، 381-388. بومرداس، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير– جامعة أمحمد بوقرة بومرداس– الجزائر.

10. نسيمة أوكيل، و نصيرة سعيدي. (11–12 أفريل, 2018). واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية. *كتاب الأبحاث العلمية للملتقى العلمي الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية*، 205–218. بومرداس، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير– جامعة أمحمد بوقرة بومرداس– الجزائر.

✓ **النصوص التشريعية والتنظيمية:**

1. الأمانة العامة للجكومة الجزائرية، عدد 24. (17 أفريل, 1996). مرسوم تنفيذي رقم 96–136 مؤرخ في 1996/04/15، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

2. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية ،عدد 30. (13 ماي, 1998). قرار مؤرخ في 1998/03/28، يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

3. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 07. (02 فيفري, 2011). مراسيم تنظيمية للقانون 10–01. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

4. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 10. (04 مارس, 1980). قانون رقم 80–05 مؤرخ في 01 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

5. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 11. (20 فيفري, 2011). مراسيم تنفيذية بتاريخ (2011/02/16): رقم 11–72 الذي يحدد شروط الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛ ورقم 11–73 يوضح كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛ ورقم 11–74 يتضمن شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي لشهادة الخبير المحاسب. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

6. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 14. (12 مارس, 1995). قرار مؤرخ في 1994/11/07، يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

7. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 16. (18 أفريل, 1990). قانون رقم 90–10 مؤرخ في 14

أفريل 1990 يتعلق بالنقد والقرض. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

8. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 2. (13 جانفي, 1988). قانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وقانون رقم 88-04 الذي القاعد الخاصة لها، والمؤرخان في 12 جانفي 1988. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

9. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 20. (ماي 01, 1991). قانون رقم 91-08 مؤرخ في 1991/04/27 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

10. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 24. (30 أفريل, 2014). قرار مؤرخ في 2013/06/24 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وقرار مؤرخ في 2014/01/12 يحدد كيفية تسليم هذه التقارير. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

11. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 27. (27 أفريل, 1993). مرسوم رقم 93-08 مؤرخ في 25 أفريل 1993، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

12. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 27. (28 ماي, 2008). مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 2008/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

13. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 3. (15 جانفي, 1992). مرسوم رقم 92-20 مؤرخ في 1992/01/13 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهنيين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

14. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 30. (01 جوان, 2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 2011/05/26، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

15. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 32. (2 ماي, 1999). مقرر مؤرخ في 1999/03/24 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

16. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 39. (23 جويلية, 1995). أمر رقم 95-20 مؤرخ في 1995/07/17، يتعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

17. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 41. (21 جوان, 2006). مقرر مؤرخ في 2006/05/13، الذي يعدل ويتمم القرار (1999/03/24) المتضمن الشهادات والإجازات وشروط الخبرة المهنية التي تخول ممارسة المهنة. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

18. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 42. (11 جويلية, 2010). قانون رقم 10-01 مؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

19. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 43. (25 جويلية, 2012). مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 2012/07/21، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

20. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 43. (27 جوان, 2023). قانون رقم 23-09 مؤرخ في 2023/06/21، يتضمن القانون النقدي والمصرفي. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

21. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 47. (17 أوت, 2008). قرار مؤرخ في 2008/06/25، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 1994/11/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

22. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 50. (01 سبتمبر, 2010). أمر رقم 10-02 مؤرخ في 2010/08/26، يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 والمتعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

23. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 50. (01 سبتمبر, 2010). أمر رقم 10-04 مؤرخ في 2010/08/30، يعدل ويتمم الأمر رقم 03-11 المتعلق بالنقد والقرض. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

24. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 52. (27 أوت, 2003). أمر رقم 03-11 مؤرخ في 2003/08/26، يتعلق بالنقد والقرض. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

25. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 52. (26 جويلية, 2005). أمر رقم 05-05 مؤرخ في 2005/07/25، يتضمن قانون المالية التكميلي. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

26. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 53. (5 ديسمبر, 1990). قانون رقم 90-32 مؤرخ في 1990/12/4 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

27. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 56. (29 سبتمبر, 1996). مرسوم تنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 1996/09/25، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

28. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 64. (11 أكتوبر, 2006). مرسوم تنفيذي رقم 06-354 مؤرخ في 2006/10/09، يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

29. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 65. (30 نوفمبر, 2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 2011/11/24، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر المحاسبين من الخبراء، محافظي الحسابات، والمتربصين. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

30. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 66. (03 نوفمبر, 2010). قانون رقم 10-08 مؤرخ في 2010/10/27، يتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-02 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة؛ وقانون رقم 10-10 مؤرخ كذلك في 2010/10/27 يتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-04 المعدل والمتمم والمتعلق بالنقد والقرض. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

31. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 74. (01 ديسمبر, 1996). مرسوم تنفيذي رقم 96-431 مؤرخ 1996/11/30، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية. الجريدة الرسمية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

32. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 74. (25 نوفمبر, 2007). قانون رقم 07-11 مؤرخ في 2007/11/25، يتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

33. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 76. (29 ديسمبر, 2009). نظام رقم 09-04 مؤرخ في 2009/07/23 يتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، ونظام رقم 09-05 مؤرخ في 2009/10/26 يتضمن إعداد الكشوف المالية لهذه المؤسسات ونشرها. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

34. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 78. (31 ديسمبر, 2009). قانون رقم 09-09 مؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

35. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 80. (7 ديسمبر, 1997). مرسوم تنفيذي رقم 97-457 المتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 الخاص بالممارسة المهنية والمرسوم رقم 97-458 الذي يعدل ويتمم المرسوم رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهنيين، والمؤرخان في 1997/12/01 ،. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

36. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 80. (26 ديسمبر, 2001). مرسوم تنفيذي رقم 01-421 مؤرخ في 2001/12/20، يعدل ويتمم المرسوم رقم 92-20 الخاص بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهنيين. الجريدة الرسمية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

37. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 84. (18 ديسمبر, 2002). نظام رقم 02-03 مؤرخ في 2002/11/14، يتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

38. الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 101. (19 ديسمبر, 1975). الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن القانون التجاري. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

39. الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 107. (30 ديسمبر, 1971). أمر رقم 71-81 يتضمن تحديد شروط ممارسة مستشار جبائي، والأمر رقم 71-82 يختص بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب مؤرخان في 1971/12/29. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

40. الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 110. (ديسمبر 31, 1969). أمر رقم 69-107 مؤرخ في 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. الجزائر:

المطبعة الرسمية الوطنية.

41. الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 33. (25 أفريل, 1972). مرسوم رقم 72-83 المتضمن نظام تدريس شهادة الليسانس علوم مالية، والمرسوم رقم 72-84 المتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، والمؤرخان في 18 أفريل 1972. الجريدة الرسمية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

42. الكتابة العامة للحكومة الجزائرية، عدد 97. (20 نوفمبر, 1970). مرسوم رقم 70-173 مؤرخ في 1970/11/16 يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. الجزائر: المطبعة الرسمية الوطنية.

43. كتابة الدولة للرئاسة التونسية، قانون عدد 129. (3 و6 و10 و13 نوفمبر, 1959). قانون عدد 129 مؤرخ في 5 أكتوبر 1959 يتعلق بادراج القانون التجاري. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

44. مجلس الأمة التونسي، قانون عدد 8. (8-12 مارس, 1968). قانون عدد 8 مؤرخ في 8 مارس 1968 يتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

45. مجلس النواب التونسي، عدد 105. (31 ديسمبر, 1996). قانون عدد 112 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

46. مجلس النواب التونسي، عدد 11. (5 فيفري, 2002). قانون عدد 16 مؤرخ في 4 فيفري 2002 يتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

47. مجلس النواب التونسي، عدد 33. (25 أفريل, 1995). قانون عدد 34 مؤرخ في 17 أفريل 1995 يتعلق بإنقاذ المؤسسات التي تمر بصعوبات اقتصادية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

48. مجلس النواب التونسي، عدد 48. (2 جويلية, 1982). القانون عدد 62 المؤرخ في 30 جوان 1982، والمتعلق بتنظيم مهنة الخبراء ومهنة مراقبي الحسابات لدى الشركات وبإحداث هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات في البلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

49. مجلس النواب التونسي، عدد 56. (26 أوت, 1988). قانون عدد 108 مؤرخ في 18 أوت 1988، يتعلق بتحوير التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

50. مجلس النواب التونسي، عدد 61. (2 أوت, 2005). قانون عدد 65 مؤرخ في 27 جويلية 2005 يتعلق بتنقيح وإتمام مجلة الشركات التجارية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

51. مجلس النواب التونسي، عدد 84. (21 أكتوبر, 2005). قانون عدد 96 مؤرخ في 18 أكتوبر 2005 يتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

52. مجلس النواب التونسي، عدد 89. (7 نوفمبر, 2000). قانون عدد 93 مؤرخ في 3 نوفمبر 2000 يتعلق بإصدار مجلة الشركات التجارية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

53. مجلس النواب التونسي، عدد 90. (15 نوفمبر, 1994). قانون 117 مؤرخ 1994 في 14 نوفمبر 1994، يتعلق بإعادة تنظيم السوق المالية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

54. مجلس النواب التونسي، عدد 98. (7 ديسمبر, 2001). قانون عدد 117 مؤرخ في 6 ديسمبر 2001 يتعلق بإتمام مجلة الشركات التجارية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

55. وزارة التخطيط والمالية التونسية، عدد 25. (7 أفريل, 1987). أمر عدد 529 مؤرخ في 1 أفريل 1987 يتعلق بضبط شروط وطرق مراجعة حسابات المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية والتجارية والشركات التي تملك الدولة كامل رأس مالها. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

56. وزارة التخطيط والمالية التونسية، عدد 84. (31 ديسمبر, 1982). أمر عدد 1642 مؤرخ في 27 ديسمبر 1982 يتعلق بضبط طرق تنظيم وسير هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

57. وزارة المالية التونسية, عدد 56. (9–13 أوت, 1991). قرار من وزير المالية مؤرخ في 26 جويلية 1991، يتعلق بالمصادقة على النظام الداخلي لهيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

58. وزارة المالية التونسية، أمر عدد 846. (5 ديسمبر, 1975). أمر عدد 846 المؤرخ في 3 ديسمبر 1975 يتعلق بإحداث مجلس أعلى للحسابية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

59. وزارة المالية التونسية، عدد 105. (31 ديسمبر, 1996). أمر عدد 2459 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

60. وزارة المالية التونسية، عدد 14. (19 فيفري, 1985). قراران من وزير المالية مؤرخان قي 5 فيفري 1985، يتعلق الأول بالمصادقة على مجلة الواجبات المهنية للخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية الذين تم ترسيمهم بجدول الهيئة، أما الثاني فيتعلق بالمصادقة على القانون الداخلي للهيئة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

61. وزارة المالية التونسية، عدد 14. (16 فيفري, 2018). قرار من وزير المالية مؤرخ في 13 فيفري 2018 يتعلق بالمصادقة على معيار المحاسبة الخاص بالجمعيات والأحزاب السياسية والوحدات ذات الأهداف غير الربحية الأخرى. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

62. وزارة المالية التونسية، عدد 17. (28 فيفري, 2003). قرار من وزيري المالية والسياحة والتجارة والصناعات التقليدية مؤرخ في 28 فيفري 2003، يتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات مدققي الحسابات لدى المؤسسات بالبلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

63. وزارة المالية التونسية، عدد 18. (3 مارس, 2020). قرار من وزير المالية مؤرخ في 20 فيفري 2020 يتعلق بتنظيم المحاسبة العامة للدولة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

64. وزارة المالية التونسية، عدد 20. (8 مارس, 2016). قرار من وزير المالية ووزير التجارة مؤرخ في 1 مارس 2016 يتعلق بتنقيح القرار المؤرخ في 28 فيفري 2003 المتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات مدققي الحسابات بالبلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

65. وزارة المالية التونسية، عدد 33. (25 أفريل, 2003). أمر عدد 863 مؤرخ في 14 أفريل 2003، يتعلق بتنظيم مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية وتسييره وكذلك بتطبيق أحكام الفصول 2 و18 و21 من القانون عدد 16 لسنة 2002 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

66. وزارة المالية التونسية، عدد 38. (15 ماي, 2012). قرار من وزير المالية ووزير التجارة والصناعات التقليدية مؤرخ في 12 ماي 2012 يتعلق بتنقيح القرار المؤرخ في 28 فيفري 2003 المتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات مدققي الحسابات للبلاد التونسية المنقح بالقرار في 24 سبتمبر 2003 و 4 جويلية 2006. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية الونسية.

67. وزارة المالية التونسية، عدد 47. (13 جوان, 2006). أمر عدد 1546 مؤرخ في 6 جوان 2006، يتعلق بتطبيق أحكام الفصول 13 و13 مكرر و13 ثالثا و13 رابعا و256 مكرر من مجلة الشركات التجارية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

68. وزارة المالية التونسية، عدد 48. (5 جويلية, 1991). امر عدد 1017 مؤرخ في 1جويلية 1991 يتعلق بتنقيح واتمام الأمر عدد 846 المؤرخ في 3 ديسمبر 1975 المتعلق باحداث مجلس اعلى للحسابية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

69. وزارة المالية التونسية، عدد 48. (4 ماي, 2022). قرار من وزير المالية ووزير التجارة وتنمية الصادرات مؤرخ في 29 أفريل 2022 يتعلق بتنقيح القرار المؤرخ في 28 فيفري 2003 المتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات مدققي الحسابات بالبلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

70. وزارة المالية التونسية، عدد 55. (11 جويلية, 2006). قرار من وزيري المالية والتجارة والصناعات التقليدية مؤرخ في 4 جويلية 2006 يتعلق بتنقيح القرار المؤرخ في 28 فيفري 2003 المتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات مدققي الحسابات بالبلاد التونسية المنقح بالقرار في 24 سبتمبر 2003. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

71. وزارة المالية التونسية، عدد 60. (19 أكتوبر, 1984). قرار من وزيري الاقتصاد الوطني والمالية مؤرخ في 12 أكتوبر 1984، يتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

72. وزارة المالية التونسية، عدد 9. (31 جانفي, 1995). قرار من وزيري المالية والاقتصاد الوطني والمالية المؤرخ في 23 جانفي 1995، يتعلق بتنقيح القرار المؤرخ في 12 أكتوبر 1984 والمتعلق بالمصادقة على جدول مرتبات الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

73. وزارة المالية التونسية، عدد 97. (5 ديسمبر , 2003). قرار من وزير المالية مؤرخ في أول ديسمبر 2003، يتعلق بالمصادقة على معايير المحاسبة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

74. وزارة المالية للجمهورية التونسية عدد 105. (31 ديسمبر , 1996). أمر عدد 2459 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

75. وزارة المالية للجمهورية التونسية عدد 38. (11 ماي, 2007). أمر عدد 1096 مؤرخ في 2 ماي 2007 يتعلق بضبط تركيبة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد تنظيمه. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

76. وزارة تكنولوجيا الاتصال والنقل للجمهورية التونسية. (4 جوان, 2004). أمر عدد 1250 مؤرخ في 25 ماي 2004 يتعلق بضبط النظم المعلوماتية وشبكات الهياكل الخاضعة إلى تدقيق إجباري دوري للسلامة المعلوماتية والمعايير المتعلقة بطبيعة التدقيق ودوريته وإجراءات متابعة تطبيق التوصيات الواردة في تقرير التدقيق. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، 45. تونس: المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية.

77. وزارة تكنولوجيات الاتصال للجمهورية التونسية. (14 سبتمبر , 2023). قرار من وزير تكنولوجيا الاتصال مؤرخ في 12 سبتمبر 2023 يتعلق بضبط المعايير الفنية للتدقيق في سلامة النظم المعلوماتية وإجراءات متابعة تطبيق التوصيات الواردة في تقرير التدقيق. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، 105. تونس: المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية.

78. وزارة تكنولوجيات الاتصال والنقل. (4 جوان, 2004). أمر عدد 1249 مؤرخ في 25 ماي 2004 يتعلق بضبط شروط وإجراءات المصادقة على خبراء التدقيق في مجال السلامة المعلوماتية وأمر عدد 1250 مؤرخ في 25 ماي 2004 يتعلق بضبط النظم المعلوماتية وشبكات الهياكل الخاضعة إلى تدقيق إجباري دوري للسلامة المعلوماتية والمعايير المت. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، 45. تونس: المطبعة

الرسمية للجمهورية التونسية.

79. مجلس هيئة السوق المالية السعودية، عدد 4939. (1 جويلية, 2022). قرار مجلس هيئة السوق المالية رقم (1-70-2022) لسنة 2022، يتعلق باعتماد قواعد تسجيل مراجعي حسابات المنشآت الخاضعة لإشراف الهيئة المعدلة. جريدة أم القرى للمملكة العربية السعودية. الرياض، السعودية: المطبعة الرسمية السعودية.

80. هيئة الخبراء بمجلس الوزراء السعودي. (2025). نظام المحاسبين القانونيين. تاريخ الاسترداد 25 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://2u.pw/DXMoC

81. وزارة المالية والاقتصاد الوطني السعودي. (2025). نظام مراقبة البنوك الصادر في 21 أفريل 1966، بموجب المرسوم الملكي رقم م/5 وقرار مجلس الوزراء رقم 79. تاريخ الاسترداد 1 مارس, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://goo.su/8w1Mz27

82. الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية . (2025). النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون. تاريخ الاسترداد 26 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://goo.su/FUtPqU

83. الأمانة العامة لمجلس الوزراء السعودي. (2025). تنظيم الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين. تاريخ الاسترداد 27 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://goo.su/HZTjp97

84. الأمانة العامة لمجلس الوزراء السعودي. (2025). نظام ديوان المراقبة العامة. تاريخ الاسترداد 24 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://goo.su/TC1O0

85. الأمانة العامة لمجلس الوزراء السعودي، عدد 4875. (19 مارس, 2021). الموافقة على نظام مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2021 بموجب القرار رقم 416 بتاريخ 9 مارس والمرسوم الملكي رقم م/59 بتاريخ 11 مارس. جريدة أم القرى للمملكة العربية السعودية. الرياض، السعودية: المطبعة الرسمية السعودية. تاريخ الاسترداد 26 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://goo.su/dtKn

86. ديوان رئاسة مجلس الوزراء السعودي. (2025). نظام المحاسبين القانونيين. تاريخ الاسترداد 25 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://2u.pw/DXMoC

87. رئاسة الجمهورية التونسية، عدد 37. (30 ماي, 1989). أمر عدد 541 مؤرخ في 25 ماي 1989، يتعلق بضبط قواعد تنظيم وسير هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية. الرائد الرسمي للجمهورية التونسية. تونس: المطبعة الرسمية التونسية.

88. رئاسة ديوان المراقبة العامة السعودي. (2025). لائحة رقابة الديوان العام للمحاسبة. تاريخ الاسترداد 25 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://2u.pw/pwhug

89. رئاسة مجلس الوزراء السعودي. (2025). النظام التجاري (نظام المحكمة التجارية). تاريخ الاسترداد 26 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://2u.pw/59OVgX

90. رئاسة مجلس الوزراء السعودي، عدد 4940. (22 جويلية, 2022). الموافقة على نظام الشركات بموجب قرار رقم 678 ومرسوم ملكي رقم م/132 لسنة 2022. جريدة أم القرى للمملكة العربية السعودية. الرياض، السعودية: المطبعة الرسمية السعودية. تاريخ الاسترداد 26 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://2u.pw/kaoH6C

91. المجلس الاقتصادي الأعلى السعودي. (2025). نظام السوق المالية. تاريخ الاسترداد 26 فيفري, 2025، من المملكة العربية السعودية هيئة الخبراء بمجلس الوزراء: https://2u.pw/cFD8Ylt

92. المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 002. (04 فيفري, 2016). المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 505،210 ،560 و580. معايير التدقيق الجزائرية. الجزائر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

93. المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 150. (2 نوفمبر, 2016). المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/11/2، يتضمن المعاييرالجزائرية للتدقيق. معاييرالتدقيق الجزائرية. الجزائر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

94. المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، المقرر رقم 23. (15 مارس, 2017). المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، يتضمن المعاييرالجزائرية للتدقيق 520، 570، 610، 620. معاييرالتدقيق الجزائرية. الجزائر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

95. المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 121. (01 جوان, 2024). مقرر رقم 121 المؤرخ في 2024/06/01، يتضمن المعاييرالجزائرية لإدارة الجودة1 وإدارة الجودة2 والمعيار 220. معايير

التدقيق الجزائرية. الجزائر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

96. المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 212. (18 نوفمبر, 2024). مقرر رقم 212 المؤرخ في 2024/11/18، يتضمن المعاييرالجزائرية للتدقيق 701 و705 و706. معايير التدقيق الجزائرية. الجزائر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

97. المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 249. (28 ديسمبر, 2024). مقرر رقم 249 المؤرخ في 2024/12/28 ، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 240 و450 و320. معايير التدقيق الجزائرية. الجزائر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

98. المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، مقرر رقم 77. (24 سبتمبر, 2018). مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، يتضمن المعاييرالجزائرية للتدقيق 230، 501، 530، و540. المعاييرالجزائرية للتدقيق. الجزائر: الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

99. S O C P A. (11 أكتوبر, 2022). وثيقة اعتماد إصدارات المعاييرالدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة للتطبيق في المملكة العربية السعودية. مستند محدث للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (S O C P A). الرياض، السعودية: S O C P A.

100. S O C P A. (13 ديسمبر, 2022). وثيقة اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRSs) والمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) للتطبيق في المملكة العربية السعودية. مستند محدث للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (S O C P A). الرياض، السعودية: S O C P A.

✓ **المواقع الأكترونية:**

1. المجموعة السعودية للمحاسبة والمراجعة الجاسر والدخيل. (2024). معلومات عنا. تاريخ الاسترداد 25 اكتوبر, 2024، من saudiauditors.sa: https://saudiauditors.sa/index.php/about/

2. مكتب حاج علي. (2024). التعرف علينا. تاريخ الاسترداد 25 اكتوبر, 2024، من https://2u.pw/FjF8X

3. ويكيبيديا. (2023). كيه بي إم جي. تاريخ الاسترداد 15 اكتوبر, 2024، من https://ar.wikipedia.org/wiki: كيه بي إم جي الدولية المحدودة (تعرف اختصاراً بـ«كي بي إم جي») (بالإنجليزية: KPMG) هي شركة أنجلو–هولندية متعددة الجنسيات، تعتبر واحدة من أربع أكبر

شركات محاسبة في العالم.

4. Majde Nouri. (4 جوان, 2020). ماذا تعلم عن شركة ديلويت Deloitte. تاريخ الاسترداد 13 اكتوبر, 2024، من https://2u.pw/a2d4w

5. المرسال. (2024). معلومات عن شركة ارنست ويونغ. تاريخ الاسترداد 15 اكتوبر, 2024، من https://www.almrsal.com/post: https://www.almrsal.com/post/810451

6. المعرفة. (2024). Ernest & Young. تاريخ الاسترداد 15 اكتوبر, 2024، من https://2u.pw/R7cPc

7. خضر مجد. (20 مارس, 2016). معايير المراجعة الدولية. تاريخ الاسترداد 7 أوت, 2024، من موضوع: https://2u.pw/XDktp

8. شبكة المحامين العرب. (2021). قرار وزير التجارة رقم 692 بتاريخ 28 أفريل 1985 باعتماد الدراسة المتعلقة بأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعايير المراجعة ومعيار العرض والإفصاح العام مرجعا رسميا يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين. تاريخ الاسترداد 25 فيفري, 2025، من كشاف الجرائد الرسمية: https://index.mohamoon.com/index.php?action=main

9. صندوق النقد العربي. (19 أوت, 2023). نشرة التمويل الإسلامي في الدول العربية- العدد الثاني. تم الاسترداد من صندوق النقد العربي الصفحة الرئيسية: https://www.amf.org.ae/ar

10. IAASB. (10 سبتمبر, 2024). تقرير عام لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي 2022-2023: تحقيق التوازن بين الفعالية والالتزام بالمواعيد في وضع معايير التدقيق والتأكيد. تاريخ الاسترداد 14 نوفمبر, 2024، من IAASB: https://www.iaasb.org/publications/iaasb-2022-2023-public-report-balancing-effectiveness-and-timeliness-audit-and-assurance-standard

11. AFAA. (2023). *الصفحة الرئيسية*. Consulté le 8,10,2024, sur afaa@theafaa.org.eg: https://2u.pw/KJsW8

12. BDO. (2025). *نبذة عن الشركة*. Consulté le 20,01,2025, sur https://www.bdo.global: https://www.bdo.global/en-gb/about

13. COMPAGNIE DES COMPTABLES DE TUNISIE. (2025). *Rapport Moral*.

Consulté le 15 ,02, 2025, sur https://www.cct.tn: https://www.cct.tn/en-pratique/rapport-moral/

14. Deloitte. (2024). *من نحن*. Retrieved 13,10,2024, from Deloitte: https://www.deloitte.com/middle-east/en/about.html?icid=top_about

15. Deloitte IAS Plus. (2024). *لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)*. Consulté le 07,10,2024, sur IAS Plus: https://2u.pw/Nvpml

16. IAASB. (2024). *نبذة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية*. Consulté le 7,10,2024 , sur IAASB: https://www.iaasb.org/

17. IASCA. (2024). *المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)*. Consulté le 8,10,2024, sur iascasociety.org: https://2u.pw/NOP8K

18. IFAC. (2022, NOVEMBRE). *الصفحة الرئيسية*. Consulté le 7,10,2024, sur IFAC: https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose

19. IFAC TUNISIE. (2025). *Tunisia Member Organizations*. Consulté le 15,02,2025, sur Tunisia: https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/ordre-des-experts-comptables-de-tunisie

20. Nouri, M. (2020). *KPMG*. Consulté le 15,10,2024, sur ttps://2u.pw/euGsN

21. OECT. (2025). *NORMES INTERNATIONALES D ́AUDIT*. Consulté le 02 14, 2025, sur Ordre des Experts Comptables De Tunisie: https://oect.org.tn/norme-international-daudit/

22. OECT. (2025). *NOTRE HISTOIRE*. Consulté le 11,02,2025, sur Ordre des Experts Comptables De Tunisie: https://oect.org.tn/notre-histoire/

23. Pi Flow. (2024). *من نحن*. Consulté le 25,10,2024, sur piflow.net: https://www.piflow.net/about

24. PWC. (2024). *معلومات عنا*. Retrieved 15,10,2024, from https://www.pwc.com: https://www.pwc.com/gx/en.html

25. RSM. (2025). *نبذة عن RSM*. Consulté le 20,01,2025, sur https://www.rsm.global: https://www.rsm.global/

26. TAG-Audit. (2024). *عن الشركة*. Consulté le 26,10,2024, sur طلال أبو غزالة وشركاه الدولية: https://www.tagi.com/?lang=ar

27. Wikiwand. (2024). *برايس ووتر هاوس كوبرز*. Consulté le 15,10,2024, sur Wikiwand: https://2u.pw/3botx

ثانيا: المراجع الأجنبية:

✓ **الكتب:**

1. IAASB. (2021). *Handbook of International Quality Control, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements* (1 ed.). New York, USA: International Auditing and Assurance Standards Board.

2. IAASB. (2023-2024). *Handbook of International Quality Management, Auditing,Review, Other Assurance,and Related Services Pronouncements* (1 ed.). Now York, USA: International Auditing and Assurance Standards Board.

3. Belaiboud, M. (2021). GUIDE PRATIQUE d'Audit Comptable & Financier (Vol. 4 e'me). ALGER: BERTI Editions.

✓ **البحوث الجامعية:**

*** الأطروحات ورسائل الماجستير:**

1. Al Tah, M. (2023, September). An Examination of International Financial Reporting Standards (IFRS) Impact on Market Liquidity in the Kingdom of Saudi Arabia. *A thesis submitted in fulfilment of the requirement for the award of Doctor of Business Administration*. London, United Kingdom: Anglia Ruskin University.

2. Ben Yamina, A. (2020/2021). La contribution de l'audit financier A l'amélioration de la qualité Du Reporting Des entreprises Algériennes. *These*

de Doctorat 3eme cycle, Filiere: Sciences Financieres et comptabilite, Option: Comptabilite, Controle et Audit. Sidi Bel-Abbes, Algerie: Universite Djillali Liabes De Sidi Bel-Abbes Faculte Des Sciences De Gestion.

3. Fallatah, R. (2017, july). Factors Affecting External Audit Quality in Non-Financial Listed Companies in Saudi Arabia. *Thesis for the degree of Doctor of Philosophy*. SOUTHAMPTON, United Kingdom: UNIVERSITY OF SOUTHAMPTON, FACULTY OF BUSINESS AND LAW.

4. Kasim Al-Shaikh, S. S. (2019, June). International Accounting and Financial Statements' Quality in the Context of Transitional Developing Countries: The Case of Iraq. *Thesis submitted for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting*. Hull, United Kingdom: Hull University.

*** المقالات:**

1. Abbadi, A., & Hichri, Y. (2024, Sep 12). IMPACT DE LA CONVERGENCE VERS LES NORMES IFRS SUR LA QUALITÉ D'AUDIT : ETUDE EMPIRIQUE DANS LA RÉGION MENA. *HAL open science, 01*, pp. 1-27.

2. Zarrouk, R., & Fakfakh, M. (2011, Jan 21). Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie. *HAL open science, 1*, pp. 1-15.

3. Zarrouk, R., & Fakfakh, M. (2006, May). Etude de l'étendue d'application des normes internationales d'audit "ISA" en Tunisie. *HAL open science*.

4. Zgarni, A., & Chikhaoui, M. (2022, January). AUDIT QUALITY AND REAL EARNINGS MANAGEMENT: EVIDENCE FROM TUNISIAN BANKS. *Indian Journal of Finance and Banking*, pp. 1-12.

5. Boumediene, S., Zarrouk, R., & Tanazefti, I. (2016, May/June). Obstacles To The Adoption Of The IAS/IFRS In Tunisia. *The Journal of Applied Business*

Research, 32(03), pp. 621-636.

6. Boumediene, S., & Al. (2017). THE IMPACT OF FAIR VALUE ON AUDIT QUALITY: EVIDENCE FROM TUNISIA. *IBFR Accounting & Taxation, 9*(01), pp. 29-38.

7. KERMOUNI SERRADJ, Z., & MEHTARI, M. (2023, June 03). L'Impact des Normes Internationales d'Audit sur la Qualité de l'Information Financière et Comptable – Étude de Cas dans un Établissement Public à Gestion Spécifique. *REVUE DES SCIENCES COMMERCIALES, 22*(01), pp. 128-153.

8. DIFADI, M., & DIFADI, A. (2024, June 08). Étude comparative des systèmes comptables dans les pays de l'Union du Maghreb Arabe (UMA). *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME, 05*(06), pp. 226-259.

9. Esam Alharasis, E., & al. (2024, August 08). The Development of International Accounting and Auditing Standards for Fair Value Accounting in the Arab Middle East, Jordan: A Systematic Review. *Cogent Business & Management, 11*(01), pp. 1-17.

10. Klish, A. A., & al. (2024, December 18). Factors Influencing the Adoption of IFRS in the MENA Region: A Neo-Institutional approach. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 58*, pp. 1-18.

*** الأوراق البحثية:**

1. ALLALOU, C., & KERROUCHE, N. (2020, 02 25-26). L'évolution de l'organisation comptable en Algérie. *Premier Forum National sur: L'adoptio du systeme de comptabilite financiere en Algerie: Exigences economiques et institutionnelles*, 257-270. Skikda, Algérie: Faculte des sciences economiques, commerciales et de gestion,Departement des sciences financieres et

comptables, Universite de Skikda.

2. Benmoussa , M., & Sid, M. (2024, 10 30). Is Artificial Intelligence Improving the Audit Process? *Natioal Forum on the Probhem of the Expectations Gap in the Algeria Audit Environment: Diagnosis and Treatment in Light of International Experiences*, 342-352. Skikda, Algérie: Faculte des sciences economiques, commerciales et de gestion,Departement des sciences financieres et comptables, Universite de Skikda.

3. BERRAG, M., & SAIOUD , K. (2020, 02 25-26). Le système comptable financier, contraintes et proposition de révision. *Premier Forum National sur: L'adoptio du systeme de comptabilite financiere en Algerie: Exigences economiques et institutionnelles*, 793-804. Skikda, Algérie: Faculte des sciences economiques, commerciales et de gestion,Departement des sciences financieres et comptables, Universite de Skikda.

4. Chebel, A., & Khiari, M. (2024, 10 30). The audit approach of the external auditor in an IT environment. *Natioal Forum on the Probhem of the Expectations Gap in the Algeria Audit Environment: Diagnosis and Treatment in Light of International Experiences*, 368-385. Skikda, Algérie: Faculte des sciences economiques, commerciales et de gestion,Departement des sciences financieres et comptables, Universite de Skikda.

5. Dadi, A., & Remmache, K. (Sans annee de publication). Réforme et régulation comptables en Algérie : une perspective politico-économique. *Annales, 3, 2*. Bechar, Algeria: université de Béchar des Sciences Economiques.

6. TOUAHRI, M., & Al. (2020, 02 25-26). La normalisation comptable en Algérie. *Premier Forum National sur: L'adoptio du systeme de comptabilite*

financiere en Algerie: Exigences economiques et institutionnelles, 400-413. Skikda, Algérie: Faculte des sciences economiques, commerciales et de gestion,Departement des sciences financieres et comptables, Universite de Skikda.

الملاحق

6 - شهادة محافظي الحسابات حول حسابات شركة سوناطراك لسنة 2020

شهادة محافظي الحسابات

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية،

يشرفنا تبليغكم تقرير مهمة مراقبة الحسابات المخولة لنا بصفتنا محافظي حسابات.

لقد قمنا بفحص البيانات المالية لشركة سوناطراك، مثلما وافق عليها مجلس إدارة الشركة للسنة المالية 2020، بمجموع الميزانية الأصول/الخصوم: اثنا عشر ألف و خمس وخمسون مليار و تسع ملايين ومائتان وسبعة وخمسون ألف و ست مائة وواحد دينار وستة و تسعون سنتيم 601.96 257 009 055 12) دج (وربح صافي قدره عشرون مليار و مائة واثنان وستون مليون و مائتان وتسع وثلاثون ألف و سبع مائة وواحد وثلاثون دينار وتسع وسبعون سنتيم (79. 731 239 162 .20 دج).

انجزت مجمل الأعمال الرقابية على أساس الاستطلاعات وعمليات الفحص الشامل وأنسب التقنيات، موافقة لقواعد الاجتهاد المتعارف عليها.

في ضوء نتائج هذا العمل، نصادق بتحفظ، مراعاة الاخذ بعين الاعتبار، التعليقات والملاحظات المقدمة، أن الحسابات السنوية المعروضة، منتظمة، صادقة وتعكس صورة حقيقية لنتائج الأنشطة والوضع المالي للشركة للسنة المالية المقفلة في 31 ديسمبر 2020.

الجزائر في،10 جوان 2021

محافظي الحسابات

أوزاني سمير	مقلاتي ان شاء الله
عبد الحميد بن خليفة	تركمان رشيد

سوناطراك

sonatrach

Certification des Commissaires Aux Comptes

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale de SONATRACH,

Nous avons l'honneur de vous faire rapport de la mission de contrôle que nous avons effectuée en qualité de Commissaires Aux Comptes.

Nous avons examiné les états financiers, tels qu'arrêtés par le Conseil d'Administration de votre Société au titre de l'exercice 2020, avec un total bilan -actif/passif de douze mille cinquante-cinq milliards neuf millions deux cent cinquante-sept mille six cent un dinars et quatre-vingt-seize centimes (12 055 009 257 601,96 DA) et un résultat net bénéficiaire de vingt milliards cent soixante-deux millions deux cent trente-neuf mille sept cent trente-un dinars et soixante-dix-neuf centimes (20 162 239 731,79 DA).

Nos différents travaux de contrôle, réalisés essentiellement à base de sondages, de recoupements et de techniques qui nous sont apparus les plus appropriés, ont été accomplis conformément aux règles de diligence normale.

Compte tenu des résultats de ces travaux, nous certifions, sous réserve de prendre en charge les remarques et observations formulées, que les comptes annuels présentés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des activités, de la situation financière et patrimoniale de votre société au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2020.

Alger, le 10 juin 2021

Les Commissaires aux Comptes

MEGUELLATI Enchaellah

MEGUELLATI Ene-Cha Ellah
Expert Comptable - Diplômé d'Etat
Commissaire aux Comptes

TERKMANE Rachid

OUZZANI Samir

Samir OUZZANI
EXPERT - COMPTABLE
COMMISSAIRE AUX COMPTES

BENKHLIFA Abdelhamid

Abdelhamid BENKHELIFA
Commissaire aux Comptes Agréé
ARCAM

التقرير العام لمراجع الحسابات
السنة المحاسبية المختومة في 31 ديسمبر 2022

السيّدات والسّادة أعضاء مجلس الهيئة العامة للتأمين،

تقرير حول القوائم المالية :

1 - الرأي :

تنفيذا لمهمّة مراجعة الحسابات، قمنا بمراجعة القوائم المالية للهيئة العامة للتأمين للسنة المحاسبية المختومة في 31 ديسمبر 2022، والتي تتكوّن من الموازنة وقائمة النتائج وجدول التدفقات النقدية والإيضاحات حول القوائم المالية بما في ذلك ملخّصا لأهمّ السياسات المحاسبية وقواعد القياس وعلى بيانات تفسيرية أخرى. وتظهر هذه القوائم مجموعا صافيا للموازنة بمبلغ 27.721.522 دينار ونتيجة صافية إيجابية بـ 1.635.376 دينار.

في رأينا، إنّ القوائم المالية للهيئة العامة للتأمين والمصاحبة لهذا التقرير صحيحة وصادقة وتعبّر بصفة وفيّة من كافة الجوانب الجوهرية، عن وضعيتها المالية وعن نتائج أعمالها وعن تدفقاتها النقدية للسنة المختومة في 31 ديسمبر 2022 وفقا للمعايير المحاسبية التونسية.

2 - أساس الرأي :

لقد قمنا بتدقيقنا وفقا للمعايير الدولية للتدقيق المعمول بها في البلاد التونسية. إنّ مسؤولياتنا وفقا لهذه المعايير موضّحة لاحقا في تقريرنا ضمن فقرة "مسؤولية المدقّق حول تدقيق القوائم المالية".

نحن مستقلّون عن الهيئة وفقا لمتطلّبات معايير السلوك الأخلاقي ذات الصلة بتدقيقنا للقوائم المالية وإنّنا قد أوفينا بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقا لتلك المتطلّبات.

في إعتقادنا أنّ أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة لتوفّر أساسا لإبداء رأينا.

3 - فقرة ملاحظة :

دون التأثير على رأينا المذكور أعلاه، نودّ لفت إنتباهكم إلى أنّ الأصول الجارية الأخرى تحتوي على حسابات عالقة متعلقة بعمليات بنكية 16.722 دينار لم يتم تصفيتها.

4 - تقرير النشاط السنوي :

طبقا لأحكام الفصل 195 من مجلّة التأمين، فإنّ رئيس الهيئة مسؤول عن إعداد تقرير النشاط السنوي للهيئة وبالتالي عن المعلومات المعروضة فيه.

إنّ رأينا حول القوائم المالية لا يشمل المعلومات المعروضة في هذا التقرير وإنّنا لا نبدي أيّ نوع من التأكيد حولها.

مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية

الجلسة العامة السنوية و الانتخابية

02 مارس 2024

التقرير الأدبي لسنة 2023

نزل "رويال تالاسا" بمدينة المنستير

الفهرس

I. تركيبة المجلس الوطني: 1

II. نشاط هياكل المجمع : 2

1. اجتماعات المجلس الوطني: 2
2. نشاط اللجان المنبثقة عن المجلس الوطني: 2
   - لجنة الترسيم 2
   - لجنة الجدول 3
   - لجنة التربص 3
   - لجنة الشؤون القانونية 4
3. نشاط المجلس الوطني على الصعيد الوطني: 4
4. نشاط المكاتب الجهوية: 7
5. نشاط مركز التكوين: 15
6. نشاط المرصد الوطني للتصدي للدخلاء على المهنة: 15
7. نشاط المجلس الوطني على الصعيد الدولي: 16
8. عقد التأمين على المرض: 19
9. الحضور الإعلامي لأعضاء المجمع: 20
10. نشاط دائرة التأديب: 20
11. تو صيات المجلس الوطني 21

الملاحق:

- قرارات المجلس: ملحق عدد 1
- تقرير حول أعمال مركز التكوين: ملحق عدد 2

RAPPORT D'AUDIT FINANCIER DES DEPENSES ENGAGEES DANS LE CADRE DU PROJET « TRACE » POUR LE COMPTE DE L'UTSS ET DE LA SITUATION FINANCIERE DU PROJET PERIODE ALLANT DU 1ER AVRIL 2021 AU 31 DECEMBRE 2021

MONSIEUR LE PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL DE
L'UNION TUNISIENNE DE SOLIDARITE SOCIALE

Rapport d'audit financier des comptes du projet TRACE

1. Opinion avec réserves

En exécution de la mission qui nous a été confiée par l'Union Tunisienne de Solidarité Sociale « UTSS » conformément aux termes de la convention n°28/2021 signée en date du 16 Février 2021, nous vous présentons notre rapport d'audit sur les dépenses engagées dans le cadre du projet « TRACE »pour le compte de l'UTSS et la situation financière du projet pour la période allant du 1er Avril 2021 au 31 décembre de la même période.

Les états financiers ci-joint, qui couvre la période allant du 1er Avril 2021 jusqu'au 31 décembre 2021, font apparaître un total bilan de **68.386,699 TND** et un résultat de **35.356,456 TND** et une variation de trésorerie nette positive de **30.166,446 TND**

À notre avis, et sous réserve du paragraphe fondement de l'opinion avec réserves, les informations financières jointes relatives à la Situation financière du projet pour la période allant du 1er Avril 2021 au 31 décembre 2021 sont régulières et sincères dans tous leurs aspects significatifs.

2. Fondement de l'opinion avec réserves

Nous avons effectué notre audit conformément à la norme internationale d'audit 700 « Formuler un avis et faire un rapport sur les états financiers » et à la norme 705 « Modifications de l'opinion contenue dans le rapport de l'auditeur indépendant ».
Nos responsabilités en vertu de ces dispositions et normes sont décrites plus en détail dans la section « Responsabilités de l'auditeur pour l'audit de l'information financière » de notre rapport.

Nous sommes indépendants de la direction du projet conformément aux exigences du Code de déontologie des professionnels comptables de l'IFAC, et nous nous sommes acquittés des autres responsabilités déontologiques qui nous incombent selon ces règles.

Nous estimons que les éléments probants que nous avons obtenus sont suffisants et appropriés pour fonder notre avis.
Conformément à la norme internationale d'audit 706 : « Énoncé des points importants ou autres paragraphes dans le rapport de l'auditeur indépendant. Notre avis comporte le point suivant :

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
SOCPA

الرقم : صادر/16093/2016
التاريخ : 1437/08/01
الموافق : 08/05/2016
16093

سعادة المحاسب القانوني **حفظه الله**

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

سبق أن صدر قرار من مجلس إدارة الهيئة ينص على "**تطبيق معايير المراجعة الدولية بعد استكمال اعتمادها من الهيئة دفعة واحدة، على أن يبدأ التطبيق على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في 1-1-2017م أو بعده ما لم تستجد أمور تمنع ذلك**".

وحيث ورد استفسار للهيئة حول المقصود بعبارة "أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها"، وهل المقصود تاريخ توقيع عقد الارتباط أم بداية أعمال المراجعة والفحص؟

وبعرض الاستفسار على لجنة معايير المراجعة أصدرت قرارها الآتي:

إن المقصود بعبارة "أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها"هو أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، أو فحص القوائم المالية الأولية المكونة لها، أو أعمال التأكيد، أو الخدمات الأخرى، والتي تبدأ اعتبار من 1-1-2017م أو بعده بغض النظر عن تاريخ التعاقد مع العميل. وعلى ذلك:

1. **تطبق المعايير الدولية على أعمال المراجعة أو الفحص أو التأكيد أوالخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع على أي ارتباط يدخل فيه اعتباراً من 1-1-2017م أو بعده حتى ولو كان لمراجعة قوائم مالية أو فحص أو تأكيد أو خدمات أخرى تتعلق بقوائم مالية سابقة لهذا التاريخ.**
2. **تطبق المعايير الدولية على أعمال المراجعة والفحص للقوائم المالية للأعوام أو الفترات المالية التي تنتهي بعد 1-1-2017م حتى ولو كان الارتباط عليها تم قبل هذا التاريخ.**

لإحاطتكم والعمل بموجبه.

وتقبلوا تحياتي ،،،

الراشد

الأمين العام

د. أحمد بن عبدالله المغامس

Saudi Organization For Certified Public Accountants
P.O.Box 22646 Riyadh 11416 Saudi Arabia
Tle 011 4028555 Fax 011 4025616
E-mail info@socpa.org.sa www.socpa.org.sa

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
صندوق البريد ٢٢٦٤٦ الرياض ١١٤١٦
هاتف ٤٠٢٨٥٥٥ ١١٠ فاكس ٤٠٢٥٦١٦ ١١٠

بيكر تيلي م ك م وشركاه
محاسبون قانونيون
مكتب ٣١٠، مبنى الديوان،
٣٨١٠ طريق الملك فيصل، حي اليرموك،
الخبر ٣٤٤٢٢ - ٧٠٦٣
المملكة العربية السعودية
هاتف: ٠٩٠٦ ٨٣٠ ١٣ ٩٦٦+
فاكس: ٧٥٨٢ ٨٣٤ ١٣ ٩٦٦+

تقرير المراجع المستقل

إلى السادة الشركاء في

شركة مجمع المركز الكندي الطبي العام

التقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأي

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة مجمع المركز الكندي الطبي العام ("الشركة")، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ وقائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

أساس الرأي

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بالتفصيل في قسم *"مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية"* الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية وذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية. وقد وفّينا أيضاً بمسؤولياتنا الأخلاقية وفقاً لهذه القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لإبداء رأينا.

لفت انتباه

دون التحفظ في رأينا نود لفت الانتباه إلى:

- إيضاح (١) المرفق بالقوائم المالية حول تحويل الشركة من شركة ذات مسؤولية محدودة الى شركة مساهمة مقفلة.
- إيضاح (٢ و٤) المرفقين بالقوائم المالية الذي يوضحان أنه تم إعداد القوائم المالية للشركة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية والمعايير والاصدارات الاخرى المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ان هذه القوائم المالية هي القوائم المالية الأولى التي تقوم الشركة باعدادها وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي. فيما تم إعداد القوائم المالية للشركة للسنة السابقة وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم المعتمد في المملكة العربية السعودية.

لم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بالأمور أعلاه.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها بشكل عادل، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ووفقاً لنظام الشركات وعقد تأسيس الشركة، وهي المسؤولة عن الرقابة الداخلية التي ترى انها ضرورية، لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

شركة مهنية مختلطة | المركز الرئيسي - الرياض | المملكة العربية السعودية | ترخيص مهني رقم ٣٢٣ / ١١ / ٤٧٩ | ٩ / ٩ / ١٤٣٣ هـ | سجل تجاري رقم ١٠١٠٤٢٨١٠١.
Email: saudi@bakertillyjfc.com | Website: www.bakertillymkm.com
بيكر تيلي م ك م وشركاه محاسبون قانونيون وعلامتها بيكر تيلي هي عضو مستقل في الشبكة العالمية لشركة بيكر تيلي إنترناشيونال.

ديلويت آند توش (الشرق الأوسط) شراكة ذات مسؤولية
محدودة
الطابق ١١، برج السلع،
مربعة سوق أبوظبي العالمي
جزيرة الماريه
ص.ب: ٩٩٠
أبوظبي
الإمارات العربية المتحدة

هاتف: ٢٤٢٤ ٤٠٨ ٢ (٠) ٩٧١+
فاكس: ٢٥٢٥ ٤٠٨ ٢ (٠) ٩٧١+
www.deloitte.com

تقرير مدقق الحسابات المستقل إلى مساهمي
شركة أدنوك للغاز بي أل سي

تقرير حول تدقيق البيانات المالية الموحدة

الـرأي

قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة أدنوك للغاز بي أل سي ("الشركة") وشركاتها التابعة (يشار إليها معاً بـ "المجموعة") والتي تشـمل بيان المركز المالي الموحد كما في ٣١ ديسـمبر ٢٠٢٤، وكل من بيان الربح أو الخسـارة والدخل الشـامل الآخر الموحد وبيان التغيرات في حقوق الملكية الموحد وبيان التدفقات النقدية الموحد للسـنة المنتهية بذلك التاريخ، والإيضـاحات حول البيانات المالية الموحدة التي تشمل معلومات السياسة المحاسبية الجوهرية.

في رأينـا، إن البيانـات المـالية الموحدة المرفقة تظهر بصـــورة عادلـة، من جميع النواحي الجوهريـة، المركز المـالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية (معايير المحاسبة) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

أساس الـــرأي

لقد قمنا بتدقيقنا وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والمتطلبات المعمول بها وفقاً لقرار رئيس جهاز أبوظبي للمحاسـبة رقم ٨٨ لسـنة ٢٠٢١ بشأن معايير تدقيق البيانات المالية للجهات الخاضـعة. إن مسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضـحة في فقرة *مسؤولية مدقق الحسـابات* حول تدقيق البيانات المالية الموحدة من تقريرنا. كما أننا مسـتقلون عن المجموعة وفق معايير السـلوك الدولية لمجلس المحاسـبين *قواعد السـلوك للمحاسـبين المهنيين* (بما في ذلك معايير الاسـتقلالية الدولية) إلى جانب متطلبات السـلوك الأخلاقي الأخرى المتعلقة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة للمجموعة في سـوق أبوظبي العالمي. هذا، وقد التزمنا بمسـؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقا لهذه المتطلبات ولقواعد السـلوك للمحاسـبين المهنيين. ونعتقد بأن بيّنات التدقيق الثبوتية التي حصـلنا عليها كافية وملائمة لتوفر أساسا لرأينا.

أمور التدقيق الرئيسية

إن أمور التدقيق الرئيســـية بموجب تقديرنا المهني، هي الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة للفترة الحالية. وقد تم تناول هذه الأمور في سـياق تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة ككل، وفي تكوين رأينا حولها، ولا نبدي رأيا منفصـلا بشـأن هذه الأمور.