



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان

تطبيق المعيار 610 "استخدام المراجعين الخارجيين لتقارير المدققين الداخليين" في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة حالة - مكتب محافظ الحسابات

تحت إشراف:
الدكتور شنوف حمزة

من إعداد:
أسماء العايب
خالدة الزروق
رجاء أهناي
زينب ديدي

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر . أ .	يحي عبد اللاوي
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر . أ .	حمزة شنوف
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ مساعد	محمد الصغير عوني

السنة الجامعية: 2024/2023



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان

تطبيق المعيار 610 "استخدام المراجعين الخارجيين لتقارير المدققين الداخليين" في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة حالة - مكتب محافظ الحسابات

تحت إشراف:
الدكتور شنوف حمزة

من إعداد:
أسماء العايب
خالدة الزروق
رجاء أهناي
زينب ديدي

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر . أ .	يحي عبد اللاوي
مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر . أ .	حمزة شنوف
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ مساعد	محمد الصغير عوني

السنة الجامعية: 2024/2023

الآية

بسم الله الرحمن الرحيم

"قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ"

صدق الله العظيم

سورة البقرة الآية "32"

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أعز وأغلى إنسانة في حياتي، التي أنارت دربي بنصائحها
وكانت بحرا صافيا يجري بفيض الحب، وكانت سبيل في مواصلة دراستي إلى من

علمتني الصبر والإجتهاد إلى الغالية "أمي"

إلى سندي ومن شجعني على إكمال دراستي زوجي الغالي "عبد الرزاق"

وإلى إبني الغالي حفظه الله ورعاه "علي"

إلى إخواني وأختي العزيزة وأولادها حفظهم الله عز وجل

إلى كل العائلة الكريمة وزملاء الدراسة متمنية لهم كل التوفيق

إلى صديقتي العزيزة "مسعي سليمة"

وإلى زميلاتي في العمل زينب، رجاء، خالدة

ولكل من أعطاني يد العون من قريب أو بعيد وساعدني في إنجاز هذه المذكرة وأخص

بالذكر المشرف الدكتور "شنوف حمزة"

أسماء

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

إلى من فارقتنا أجسادهم، ولكن روحهم الطاهرة لا تفارق حياتنا

روح والدتي وأخي العزيز رحمهما الله واسكنهما فسيح جنانه

والذي العزيز أطال الله في عمره ووافر الصحة والعافية

إخوتي وأخواتي خاصة الكتاكيت الصغار (فرح، جنان، مرام، أسماء، ندى)

زملائي وأصدقائي الأوفياء

إلى كل من مد لي يد المساعدة من قريب أو بعيد

إلى من ساهم في تلقيني ولو حرف في حياتي

خالدة (خليدة)

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى

من ملكت القلب والحنان إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى

أعلى ما في الكون

أمي الحبيبة - حفظها الله ورعاها -

إلى

سندي في الحياة إلى من علمني أن ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر

أبي العزيز الغالي - حفظه الله -

إلى

جدتي الحبيبة - حفظها الله وأطال في عمرها -

إلى

من منحوني الثقة وساندوني في الحياة أخواني وأخواتي كل واحد باسمه

إلى

عمي وأبي الثاني حفظه الله وعائلته.....

إلى

شموع التي أضاءت البيت ﴿تيسير، ياقوت، أفنان، أميرة، تيم الله﴾

إلى زوجات إخواني

إلى جميع الأصدقاء والزملاء وإلى كل من ساعدني في هذا العمل

إلى من تجمعني بهم مودة والرحمة والحب

رجاء

الإهداء

الحمد لله الذي افتتح بحمده الكلام والحمد لله الذي حمده أفضل ماجرى به الأقلام،
اللهم صلي على سيدنا محمد الفاتح لما أغلق والخاتم لما سبق ناصر الحق بالحق
والهادي إلى صراطك المستقيم وعلى آله حق قدره ومقداره العظيم.

وبعد: أهدي ثمرة هذا الجهد إلى جدتي الغالية التي لم تبخل يوماً بدعائها لي أطال الله
في عمرها.

إلى من أعطاني كل شيء دون مقابل، وعرفت منه أن بالعمل والإرادة يتحقق النجاح،
إلى الذي كان في الحياة قدوتي وسندي "أبي" الغالي حفظه الله وأطال في عمره.
إلى التي حملتني وهنا على وهن، إلى منبع الحنان والعطاء دون مقابل الغالية "أمي" ثم
أمي ثم أمي حفظها الله ورعاها.

إلى من تقاسمت معهم أحزاني وأفراحي وأخوتي وأخواتي الأعزاء وأبنائهم.
إلى اللواتي لم يبخلن عليا بمد يد المساعدة ماديا ومعنويا رفيقات دربي صديقاتي جزاكم
الله كل خير.

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو بقدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام.
إلى كل طالب علم "لا تتسانا من صالح دعائك".

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

زينب

الشكر

دائماً وأبدا الحمد والشكر لله عز وجل على فضله وإِحسانه أسبغ علينا نعمه الظاهرة
والباطنة.

بعد الحمد والشكر والثناء على الله العليّ القدير الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل ولم نكن لنصل
إليه لولا فضله عز وجل علينا.

كما لا يسعنا أن نوجه شكرنا العميق إلى الأستاذ الفاضل " الدكتور شنوف حمزة" لقبوله
الإشراف على هذا العمل وعلى تواضعه اللامتناهي في التعامل فقد كان نعم المشرف في
توجيهاته القيمة ونصائحه التي دلتنا وأرشدتنا طيلة مدة بحثنا هذا، نسأل الله العليّ القدير أن
يجازيه خير جزاء.

كما نقدم شكرنا الخاص للأستاذ الدكتور سالمى محمد الدينوري في تعاونه معنا على إنجاز
الجانب التطبيقي من هذا البحث.

كما نشكر أيضا الدكتورة قاسمي عائشة على مدها لنا يد العون والمساعدة من خلال
تخصيص جزء من وقتها وجهدها الثمين.

وإلى جميع الأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وخاصة قسم العلوم
المالية والمحاسبة.

وأخيرا نتقدم بالشكر لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد..

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المعيار 610 "استخدام المراجعين الخارجيين لتقارير المدققين الداخليين" في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال التطرق إلى إطاره المفاهيمي وعرض محتواه وفقا لما جاء في طيات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ونظيره الدولي، كذلك قياس مدى التطابق بين المعيارين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، ولمناقشة إشكالية الدراسة قمنا باستخدام اختبار t_test ، حيث أشارت النتائج إلى وجود توافق ما يقارب 45% بين المعيار الجزائري 610 والمعيار الدولي 610، مع وجود أيضا فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".

Abstract:

This study aims to find out the extent to which Standard 610 "Use of Internal Auditors' Reports by External Auditors" is applied in the Algerian accounting environment, by addressing its conceptual framework and presenting its content in accordance with the Algerian Standard on Auditing No. 610 and its international counterpart, as well as measuring the extent of conformity between the two standards. To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was adopted, and to discuss the problem of the study, we used the t_test test, where the results indicated that there is a compatibility of approximately 45% between the Algerian standard 610 and the international standard 610, with also statistically significant differences at the level of significance ($\alpha = 0.05$ between the international standard 610 and the Algerian standard 610).

Keywords: International Standards on Auditing, Algerian Standards on Auditing, Standard 610 "Use of the work of internal auditors".

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الآية.....
V-I	الإهداء.....
VI	الشكر.....
VII	الملخص.....
VIII	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
X	قائمة الأشكال.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ - ث	المقدمة.....
35 - 6	الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية
7	المبحث الأول: الادبيات النظرية - الإطار المفاهيمي للدراسة.....
28	المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية - الدراسات السابقة للموضوع.....
53 . 36	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
38	المبحث الأول: الطريقة والأدوات.....
46	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.....
56 . 54	الخاتمة.....
61 . 57	قائمة المراجع.....
69 . 62	الملاحق.....
70	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	عرض معايير التدقيق الدولية	(1 - 1)
18	عرض المعايير الجزائرية للتدقيق	(2 - 1)
25	مهام أنشطة التدقيق الداخلي حسب المعيار الجزائري 610	(3 - 1)
34	المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	(4 - 1)
41	طريقة تقييم مدى تطابق معيار 610 الدولي مع نظيره الجزائري	(1 - 2)
43	يبين الفقرات المحددة لعملية المقابلة	(2 - 2)
46	العرض التفصيلي لتطبيق المعيار 610	(3 - 2)
49	نسب المقاييس	(4 - 2)
50	وصف المعيار للدراسة من حيث، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري المتعلقة بالمعيار الجزائري 610 والمعيار الدولي 610	(5 - 2)
51	نتيجة اختبار T لدراسة مدى تطابق المعيار الدولي 610	(6 - 2)

قائمة الأشكال

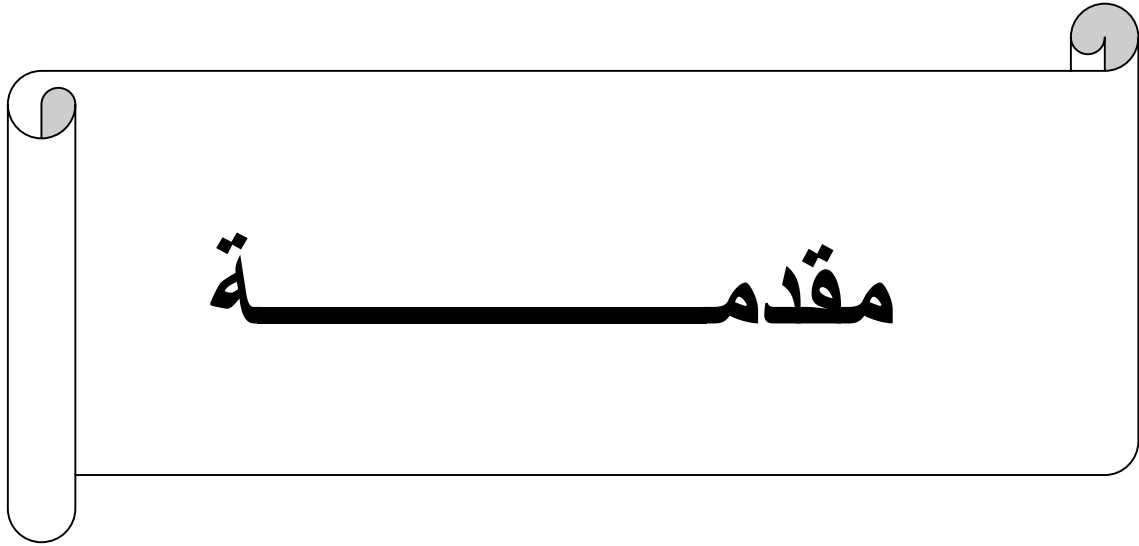
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	عملية التدقيق	(1-1)
12	معايير التدقيق الدولية	(2-1)
16	الهيئات المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية	(3-1)
17	المعايير الجزائرية للتدقيق	(4-1)
39	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	(1 - 2)
39	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	(2 - 2)
42	منهجية الدراسة	(3 - 2)
49	الدائرة النسبية	(4 - 2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
65	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق	الملحق 1
67	عرض تفصيلي لتطبيق المعيار 610	الملحق 2

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية	الاختصار/الرمز
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de la Comptabilité	CNC
معايير التدقيق الدولية	International Standards on Auditing	IAS
مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي	International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB
لجنة ممارسة التدقيق الدولي	International Audit Practice Committee	IAPC
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standard	IFRS
معايير التدقيق الجزائرية	Normes d'Audit Algérienne	NAA
المخطط الوطني المحاسبي	Plan Comptable National	PCN
النظام المحاسبي المالي	System Comptable Financie	SCF
الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين	Saudi Organization for Certified Public Accountants	SOCPA



منذ الاستقلال شهد الاقتصاد الجزائري العديد من الأزمات والتوجهات المختلفة، ولطالما تطلعت الجزائر إلى بناء اقتصاد قوي وعصري ومتطور خال من الريع النفطي، وفي هذا السياق من المنطق عليه أن للمحاسبة والتدقيق أهمية كبيرة للاقتصاد، حيث يقدمان خدمة هامة للعديد من أصحاب المصلحة، بما في ذلك المستثمرين، البنوك والدائنين والحكومة، لهذا أصبح من البديهي اللجوء أكثر لهذه الخدمات نظرا لتطور المؤسسات الاقتصادية وتزايد تعقيد وحجم معاملاتها، بالإضافة إلى الطابع الدولي الذي أصبحت تكتسيه هذه المؤسسات من خلال إنشاء فروع لها في مختلف أنحاء العالم، بأهداف شتى كالبحت على أسواق جديدة أو ميزات تنافسية أو يد عاملة مؤهلة وبأقل تكلفة أو من أجل خلق وضعيات احتكار، وقد فرض هذا التطور المتعدد الأوجه للواقع الاقتصادي تحديات كبيرة على المحاسبة كونها الوسيلة الأساسية لتوثيق حتمية مواجهة هذه التحديات الكبرى، حيث أصبح مطلوبا منها الآن إدارة المتغيرات الاقتصادية والمالية والمحاسبية. وقد أدى هذا التطور الاقتصادي المستمر إلى تدويل التجارة والقفزات النوعية في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وظهور الاقتصاد الرقمي، فضلا عن تطور العديد من الأدوات المالية ومشتقاتها المتعددة، مما أدى إلى تعقيد عملية اتخاذ القرار لدى مختلف الأطراف.

مما لا شك أن أحد مقومات الاقتصاد السليم هو وجود نظام محاسبي قوي قادر على حماية المستثمرين والدولة والمجتمع ككل. وعلى هذا الأساس سعت الجزائر منذ مطلع التسعينات إلى تنظيم كل من مهنتي المحاسبة والتدقيق على حد سواء، وذلك لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية على الصعيد المحلي والدولي، ومن أهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر لتحسين نظامها المحاسبي هو إصدار النظام المحاسبي المالي SCF بموجب القانون 11.07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ويمثل هذا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ويحل محل المخطط الوطني للمحاسبة PCN، وقد دخل القانون 11.07 حيز التنفيذ في 01 جانفي 2009 لكن تطبيقه أجل إلى 01 جانفي 2010 بموجب المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، وقد بدأت الإصلاحات التي تمس مهنة التدقيق بصور القانون رقم 01.10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي حل محل القانون رقم 08.91 المؤرخ في 27 أفريل 1991.

والهدف الرئيسي من هذه الإصلاحات هو مواكبة الاتجاهات الجديدة في اقتصاد السوق، في ضوء التطورات التي شهدتها العالم في هذا المجال مثل وضع معايير دولية للمحاسبة والتدقيق مع التركيز على تحسين الأداء المحاسبي وتقييم أساليب التدقيق وترسيخ الاستقلالية. حيث تطورت مهنة التدقيق في الجزائر منذ ظهورها تحت تأثير البيئة المحيطة بها من أحداث وظروف اجتماعية واقتصادية وسياسية، ولكي تتجاوز المهنة مع هذه الأحداث والظروف لا بد لها من سلسلة من اللبانات الأساسية التي تأتي في مقدمتها الحاجة إلى معايير التدقيق التي تمكن المهنة من تحقيق أهدافها ومراعاة التغيرات الحديثة.

وهناك جهود مبذولة بهدف وضع وصياغة معايير لممارسة مهنة التدقيق على الصعيد الدولي، من خلال الإتحاد الدولي للمحاسبين وإصدار ما يسمى بالمعايير الدولية للتدقيق (IAS)، وهذه الأخيرة تمثل أنماطا ومعايير تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في ممارسة مهنة التدقيق، أما على الصعيد المحلي فقد حظيت المعايير الدولية للتدقيق بإهتمام الأكاديميين والمهنيين في مجال التدقيق وكذلك الهيئات والمنظمات المهنية التي يمثلها كل من المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية، حيث تم إصدار عدد من المعايير تلائم البيئة الجزائرية والمستمدة من المعايير الدولية للتدقيق وذلك ابتداء من سنة 2016 سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA). وحسب إصدارات معايير التدقيق الجزائرية تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين" المتضمن شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدققين الداخليين.

طرح الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية دراستنا في السؤال الرئيسي التالي:
ما مدى تطبيق معيار التدقيق 610 في البيئة المحاسبية الجزائرية؟
التساؤلات الفرعية:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية كما يلي:

- ما هي الاختلافات الجوهرية بين المعيار الجزائري 610 والمعيار الدولي 610؟
- هل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610؟

فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- هناك اختلافات جوهرية بين المعيار الجزائري 610 والمعيار الدولي 610.
- هناك فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610.

مبرر اختيار موضوع البحث:

- الرغبة والмиول الشخصي في دراسة كل ما يتعلق بمواضيع التدقيق.
- محاولة حصول على معلومات حول معيار 610 الدولي والجزائري.
- معرفة مدى تطبيق معيار 610 في البيئة الجزائرية.
- الأهمية التي يكتسبها الموضوع في البيئة الجزائرية.
- موضوع الدراسة يتناسب مع التخصص.

أهداف البحث:

إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو معرفة تطبيق المعيار 610 "استخدام المراجعين الخارجيين لتقارير المدققين الداخليين" في البيئة المحاسبية الجزائرية.

بالإضافة إلى الأهداف التالية:

- الاطلاع على معيار التدقيق 610 الجزائري ومدى ملامته لمعيار 610 الدولي.
- تشخيص واقع البيئة الجزائرية ومدى ملاءمتها لتطبيق معيار 610 الجزائري.
- معرفة متطلبات التطبيق الصحيح لمعيار 610 في الجزائر.

أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة بالتعرف على مضمون المعايير الجزائرية للتدقيق من حاجة المدقق الخارجي لاستخدام أعمال التدقيق الداخلي، في معرفة مدى تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

حدود البحث:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- ❖ الحدود المكانية: شملت الدراسة عينة من المهنيين الذين يزاولون مهنة التدقيق، حيث تم دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات في ولاية الوادي.
- ❖ الحدود الزمنية: انحصرت الدراسة التطبيقية خلال شهر ماي 2024.

منهج البحث:

من اجل التمكن من الإجابة على الإشكالية الرئيسية، وكذا التساؤلات الفرعية واختبار صحة أو نفي الفرضيات، والوصول إلى أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري الذي يتناسب مع طبيعة ونوع الموضوع من خلال وصفه للظاهرة المراد دراستها، وتصوير أهم النتائج التي يمكن الوصول إليها. أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المقابلة في جمع البيانات ثم صياغتها (دراسة حالة).

صعوبات البحث:

خلال انجازنا لهذه الدراسة واجهتنا بعض الصعوبات تمثلت في صعوبة هضم الموضوع وذلك بسبب انقطاعنا عن الدراسة للفترة طويلة، وتمت الدراسة حاليا لفترة قصيرة، وهذا راجع ككوننا نظام كلاسيك ولم نتطرق في الماضي للمعايير الدولية.

هيكل البحث:

سعيًا للإحاطة بجميع جوانب وأساسيات البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة فقد قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي كما يلي:

بداية بمقدمة ثم الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية والذي تم تقسيمه إلى مبحثين تضمن المبحث الأول الأدبيات النظرية. الإطار المفاهيمي للدراسة، حيث تناول الإطار المفاهيمي كل من المعايير الدولية والجزائرية بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي لمعيار التدقيق الدولي والجزائري ذو رقم 610، أما المبحث الثاني فتضمن الأدبيات التطبيقية. الدراسات السابقة للموضوع والذي تناول الدراسات السابقة المحلية والعربية بالإضافة إلى مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

أما الفصل الثاني الدراسة التطبيقية والذي تم تقسيمه إلى مبحثين تضمن المبحث الأول الطريقة والأدوات المتبعة والذي تناول اختيار مجتمع الدراسة مع تحديد المتغيرات وأدوات جمع وتحليل المعطيات، أما المبحث الثاني تضمن النتائج والمناقشة والذي تناول نتائج الدراسة (نتائج التقدير والاختيار) ومناقشة نتائج الدراسة (تفسير وتحليل النتائج) وصولاً إلى اختبار فرضيات الدراسة. اختتمت الدراسة بخاتمة تم التطرق فيها إلى أهم النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى المقترحات والآفاق المستقبلية للبحث.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد:

تسعى الجزائر كغيرها من الدول الى تطوير وتحسين مهنة التدقيق، وجعل ممارسات التدقيق في الجزائر أقرب إلى ممارسات التدقيق الدولية من خلال التفكير في إنشاء معايير ملائمة للبيئة الجزائرية. وذلك من خلال إصدار أربع مقررات من طرف المجلس الوطني للمحاسبة CNC والمتمثلة في معايير جزائرية للتدقيق NAA ومستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق IAS، ومن بين المعايير التي تم اصدارها نجد المعيار 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين حيث يتطرق هذا المعيار إلى شروط وفرص الانتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدققين الداخليين.

وفي هذا الصدد سيتم من خلال هذا الفصل التطرق أولاً إلى الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، بالإضافة إلى الإطار النظري للمعيار الدولي والجزائري للتدقيق ذو الرقم 610، ومن ثم التطرق إلى الدراسات السابقة التي تناولت موضوع استخدام المراجعين الخارجيين لتقارير المدققين الداخليين في البيئة المحاسبية الجزائرية وفق متطلبات تطبيق المعيار رقم 610. ولأجل ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية . الإطار المفاهيمي للدراسة.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية . الدراسات السابقة للموضوع.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية . الإطار المفاهيمي للدراسة:

المعايير الدولية للتدقيق هي نتيجة لجهود المنظمات الدولية المهتمة بتطوير مهنة التدقيق الخارجي، نظرا للطلب المتزايد على معايير التدقيق الخارجي التي تتميز بالقبول العام والدولي. وعلى الرغم من أن المعايير الدولية للتدقيق توفر الشفافية والإجماع في أعمال التدقيق إلا أنها تعرضت لانتقادات من الكثيرين بسبب عدم توافقها مع بيئة بعض الدول، وعدم إمكانية تطبيقها في دول أخرى، ولم تلقى هذه المعايير ترحيبا من بعض الدول لذلك قامت السعي إلى إصلاحات في الجانب المحاسبي وخاصة التدقيق. وتحدد هذه الإصلاحات التي قام بها المجلس الوطني للمحاسبة هوية التنظيم المهني للمحاسبة في الجزائر.

المطلب الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية:

سننظر في هذا المطلب لمفاهيم المعايير الدولية للتدقيق هذا بالنسبة للفرع الأول، أما الفرع الثاني سنتناول مفاهيم المعايير الجزائرية للتدقيق.

أولا: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية:

معايير التدقيق الدولية هي تلك المعايير الصادرة عن جهات دولية والغرض منها تقديم إرشادات وقواعد بهدف تحسين التدقيق على المستوى العالمي، وتقليل الفروقات المحاسبية وتسهيل القيام بالمقارنات المالية الدولية بين ممارسي مهنة التدقيق في مختلف بلدان العالم، التي تقوم بتبني المعايير الدولية للتدقيق.

1 . مفهوم وخصائص المعايير الدولية للتدقيق:

وفيما يلي سننظر إلى مفاهيم وخصائص المعايير الدولية للتدقيق (IAS).

1 . 1 . مفهوم المعايير الدولية للتدقيق:

قبل التطرق لمفهوم المعايير الدولية للتدقيق، لابد من التعرف أولا على مفهوم التدقيق. قد توجد عدة تعريفات لمهنة التدقيق تختلف حسب وجهات نظر المختصين في المجال نجد من أهمها: عرفت لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين أصدرت التدقيق عام 1972 على أنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."¹

وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه: "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإبصال النتائج إلى المستفيدين."²

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص 13.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 20.

نستنتج من خلال التعريفين على أن التدقيق هو: "بحث منهجي يقوم على جمع أدلة الإثبات وتقويمها، من أجل تحديد درجة الثقة في المعلومات المالية المقدمة عن الوحدة الاقتصادية، وتوصيل ذلك النتائج إلى الجهات المعنية."

وبناء على ما سبق نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على أن عملية التدقيق وتشتمل على ثلاث عمليات أساسية هي: الفحص، التحقيق والتقرير حول المعلومات المقدمة والمصورة لنتائج الأعمال كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (1 . 1) عملية التدقيق



المصدر: مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2014، ص 17.

فمن خلال الشكل الذي يبين عملية التدقيق يتبين لنا بأن العملية تشمل ثلاث عمليات وهي:

الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة. ونشير إلى أن عمليات الفحص والتحقيق هما عمليتان مترابطتان، يستطيع المدقق من خلالهما إبداء رأي فني محايد، حول ما إذا كانت عملية قياس الأحداث المالية تؤدي إلى صورة صحيحة وسليمة عن النتائج الحقيقية وحالة المؤسسة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وتمرتها.¹

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 11-12.

أما المعايير الدولية للتدقيق فتوجد عدة تعاريف واختلفت من باحث لآخر كل حسب وجهة نظره إلا أنها تصب في المفهوم نفسه، ويمكن عرض جزء من هذه التعاريف:

تتطبق المعايير الدولية لتدقيق الحسابات (ISAs) على تطبيق البيانات المالية وتدقيق المعلومات والخدمات ذات الصلة، والهدف الرئيسي من إصدارها هو وضع معايير مهنية ومبادئ توجيهية قابلة للتطبيق عالمياً لمراجعة الحسابات والخدمات ذات الصلة.

تعرف المعايير الدولية للتدقيق أنها: تحتوي على المبادئ والإجراءات الجوهرية، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى، وتصدر هذه المعايير عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC).¹

كما تعرف أيضاً على أنها: مجموعة من المعايير التي تمثل إطاراً متكاملاً لعملية التدقيق، يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودته أدائه المهني.²

من التعريفات المذكورة أعلاه، نستنتج أن المعايير الدولية للتدقيق هي مبادئ توجيهية (إرشادات) عامة لمراجعي الحسابات للوفاء بمسؤولياتهم المهنية أثناء مراجعة (تدقيق) القوائم المالية، من أجل تمكين مهنة مراجعة الحسابات (التدقيق) من أداء عملها بفعالية.

1. 2 خصائص المعايير الدولية للتدقيق:

تتميز المعايير الدولية للتدقيق بعدة خصائص منها:³

- _ التركيز على تفاصيل إجراءات العمل الميداني من أجل تقليل الاختلافات والتباينات بين ممارسي التدقيق في نفس البلد وبين البلدان.
- _ وقد استخدمت اللجنة مصطلح "إرشادات التدقيق الدولية" بدلاً من المعايير الدولية للتدقيق، من أجل السماح لمختلف الهيئات المهنية في جميع أنحاء العالم بالاسترشاد بهذه المعايير، والغرض من ذلك هو توفير المرونة الكافية حتى يتسنى للهيئات المهنية المختلفة حول العالم الاسترشاد بهذه المعايير وتكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.
- _ تعتبر المعايير الدولية للتدقيق أكثر عمومية وشمولية من المعايير الأخرى، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، فهي تنظم مهنة التدقيق وتمثل إطاراً عاماً مقبولاً بشكل عام على المستوى الدولي، كما أنها مجموعة من تحدد القواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة.
- _ تتميز المعايير الدولية للتدقيق بمواكبة التطورات في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار.

¹ حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة - الإطار النظري والإجراءات العلمية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص 68.

² رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 105.

³ بصري ريمة، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020-2021، ص 5، 6.

2 . أهمية وأساليب تبني المعايير الدولية للتدقيق :

2 . 1 أهمية المعايير الدولية للتدقيق :

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير التدقيق الدولية على الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني، والتي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق، ولسداد احتياجات مجتمع الأعمال، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة، وتقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم الدول.¹ وتتمثل أهمية معايير التدقيق الدولية، فيما يلي:

- _ الحد من المشاكل التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات في إعداد القوائم المالية الموحدة.
- _ تحسين مستوى العمل الاحترافي وتطويره على مستوى العالمي.
- _ توفير مرجع عالمي موحد وعملي.
- _ تسهيل المقارنات المالية بين البلدان والحصول على نتائج دقيقة وفعالة.
- _ يوفر على البلدان النامية جهد وتكلفة إعداد المعايير المحلية.²

2 . 2 أساليب تبني المعايير الدولية للتدقيق :

هناك عدة أساليب تستخدم لتبني المعايير الدولية للتدقيق، من بينها:

- _ **التبني الكامل للمعايير:** تعتمد بعض المؤسسات على المعايير الدولية للتدقيق بنسبة 100%، وتضيف إليها أي متطلبات تشريعية أو وطنية. وتتبنى بعض الدول هذا النهج بسبب عدم وجود سلطة (جهة) مختصة بوضع المعايير. وينطبق هذا على العديد من البلدان النامية التي تتطلع إلى دخول الأسواق العالمية.
- _ **استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة:** لن تقبل بعض البلدان اعتماد معايير التدقيق الدولية دون إجراء دراسة متأنية للاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية للتدقيق. وفي هذه الحالة يقومون بإجراء عملية مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وإذا لم تحدث اختلافات مهمة يقومون بتدوين ملاحظة في نهاية كل معيار وطني. إن الالتزام بهذا المعيار للأغراض الوطنية يدل على الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، ولا يتطلب إجراءات تدقيق إضافية في إعداد التقرير، مما يدل على أن التدقيق قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية.
- _ **استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة:** إذا كانت هناك اختلافات كبيرة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، تضيف الدول ملاحظة في نهاية كل معيار توضح مدى الفرق بين المعيار الوطني والمعيار الدولي وتشرح الفرق. والغرض من ذلك هو تذكير المدققين بالفروقات التي يجب مراعاتها عند إعداد التقارير، وأوضح أن التدقيق الذي قام به تم إجراؤه وفقا

¹ عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 1994ص33

² وليد عبد السلام، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بادلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر- دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريريج، 2021-2022، ص 17، 18.

لمعايير التدقيق الدولية. إذا كانت المعايير الدولية تتطلب إجراءات إذا أراد المدقق الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.¹

3. الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق:

الهيئات التي تقوم بإصدار معايير التدقيق الدولية تتمثل فيما يلي:

_ **الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):** هو منظمة دولية (عالمية) مكرسة لخدمة المصلحة العامة، تأسس في ميونيخ بألمانيا في 07 يوليو 1977، ويتكون من 63 منظمة مهنية تمثل 49 دولة مختلفة، يقع مقرها الرئيسي في نيويورك، ويضم أكثر من 175 عضوا وشريكا في أكثر من 130 دولة يمثلون ما يقرب من 3 ملايين محاسب في الممارسة والتعليم والخدمات الحكومية والصناعة والتجارة.

_ **مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB):** وهو هيئة مستقلة يخدم المصلحة العامة من خلال وضع معايير تدقيق عالية الجودة، تأسس في مارس 1978، وهو هيئة معترف بها من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، كان يعرف سابقا بلجنة ممارسات المراجعة الدولية.

_ **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):** وهو منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة، تأسس عام 1887 ومسؤوليته الرئيسية هي تنظيم عمل شركات المحاسبة، ووافقت ولاية نيويورك على أول قانون لتحديث المؤهلات المطلوبة للمحاسب القانوني المعتمد في عام 1896.²

4. عرض المعايير الدولية للتدقيق:

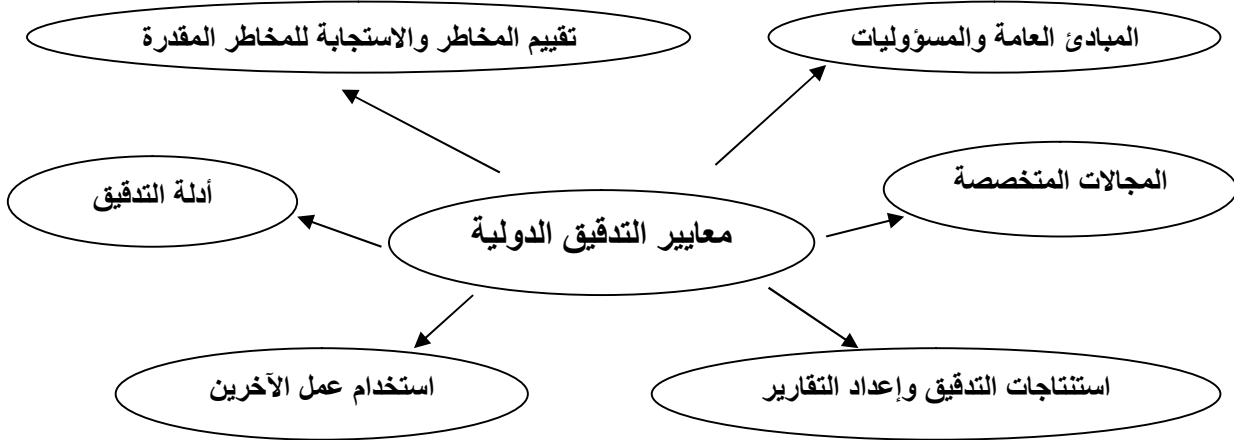
تطورت المعايير الدولية للتدقيق بشكل مستمر عبر العديد من إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتطورت تسمية المعايير ومحتوياتها بشكل متتابع منذ نشأتها في عام 1977، بعد أن كانت ضمن المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، انتقلت تسميتها في عام 2009 إلى المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، ومن ثم في عام 2010 إلى غاية اليوم تحت اسم المعايير الدولية لإدارة الجودة والتدقيق والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة. وفيما يلي سنقوم بعرض مختلف معايير التدقيق الدولية وفق الشكل التالي:³

¹ بوزيدة حميد، سايج فايز، تحسين جودة تبنى المعايير الجزائرية للتدقيق - دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 11، جامعة بومرداس، 2017، ص 42.

² صنهاجي هبية وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، جامعة الشهيد حمى لخضر بالوادي، ديسمبر 2017، ص 427.

³ عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى مواءمتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، الجزائر، المجلد الخامس، العدد الثاني، 2021، ص 44.

الشكل رقم: (1 . 2) معايير التدقيق الدولية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، "المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، الرياض، طبعة 2024.

وبناء على الشكل سوف نعرض المعايير الدولية للتدقيق وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1 . 1) عرض معايير التدقيق الدولية

200 . 299 "المبادئ والمسؤوليات العامة"	
200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"	210 "الإلتفاق على شروط ارتباطات التدقيق"
220 (معدل) "إدارة الجودة لتدقيق القوائم المالية"	230 "توثيق أعمال التدقيق"
240 مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية	250 (معدل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند تدقيق القوائم المالية"
260 "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"	265 "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"
300 . 499 "تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقدرة"	
300 "التخطيط لتدقيق القوائم المالية"	315 (معدل) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"
320 "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق"	330 "استجابات المدقق للمخاطر المقيمة"
402 "إعتبرات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"	450 "تقويم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق"
500 . 599 أدلة التدقيق	
500 "أدلة التدقيق"	501 "أدلة التدقيق . إعتبرات محددة لبود مختارة"
505 "المصادقات الخارجية"	510 "ارتباطات التدقيق لأول مرة . الأرصدة"

الإفتتاحية"	
520 "الإجراءات التحليلية"	530 "العينات في التدقيق"
540 (معدل) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"	550 "الأطراف ذات العلاقة"
560 "الأحداث اللاحقة"	570 "الإستمرارية"
580 "الإفادات المكتوبة"	
600 . 699 استخدام عمل الآخرين	
600 (معدل) "إعتبارات خاصة . عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدقي المجموعة)"	610 "استخدام عمل المدققين الداخليين"
620 "استخدام عمل خبير استعان به المدقق"	
700 . 799 إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير	
700 "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"	701 "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير التدقيق المستقل"
705 "التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل"	706 "فقرات لفت الإنتباه، وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق المستقل"
710 "المعلومات المقارنة . الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة"	720 "مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"
800 . 899 المجالات المتخصصة	
800 «إعتبارات خاصة . عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر ذات غرض خاص"	805 "إعتبارات خاصة . عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية"
810 "الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة"	

المصدر: من إعداد الطلبة (بتصرف) بالاعتماد على: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، مرجع سابق، ص 4.3. نلاحظ من خلال الجدول أن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق آخر إصدار الى 07 (سبعة) مجموعات، حيث أن لكل مجموعة تضم معايير معينة والتي بلغ عددها 36 (ستة وثلاثون) معيار دولي للتدقيق.

ثانيا: الإطار المفاهيمي للمعايير الجزائرية للتدقيق

تعتبر الجزائر من أواخر الدول التي تبنت المعايير الدولية للتدقيق من خلال إصدار مجموعة من المعايير، إلا أن الهيئة المشرفة لم تتطرق إلى الإطار النظري للمعايير الجزائرية للتدقيق، ولهذا سوف نتناول عرض الإطار النظري لمعايير الجزائرية للتدقيق.

1. مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق:

جاءت عدة تعاريف للمعايير الجزائرية للتدقيق ومن بينها ما يلي:

تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها: "إحدى الركائز الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو

خارجيا، وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والتدقيق".¹

كما تعرف أيضا على أنها: "مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذو جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية".²

ومن خلال التعريفين نستنتج أن المعايير الجزائرية للتدقيق هي: "بمثابة مرجع لتوجيه المهنيين في عملية التدقيق من أجل الوصول إلى تقارير عالية الجودة وتوحيد أساليب العمل بين ممارسي مهنة التدقيق.

2. أسباب إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وأهميتها:

2.1 أسباب إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق:

قامت الجزائر بإصدار جملة من المعايير الخاصة بها لعدة أسباب من بينها:³

_ نظرا لرغبة الجزائر في الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية والاندماج مع الاقتصاد العالمي، وفي ضوء العولمة تتجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر من خلال التوقيع على إتفاقية الشراكة الأورومتوسطية، وفتح مجال الاستثمار الأجنبي من خلال التوحيد المحاسبي.

_ قامت الجزائر بالعديد من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

_ بالإضافة إلى ضعف دور الهياكل المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، ودخول الأجانب لممارسة المهنة، وإطلاعهم على تفاصيل الاقتصاد الوطني، والحاجة إلى معايير لرقابتها وإدارتها.

_ خاصة بعد اعتماد النظام المحاسبي وضعف نظام الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات، إصلاح مهنة التدقيق بعد التدهور الذي شهدته عملية التدقيق بسبب عدم كفاءة المحاسبين.

_ صدور القانون 1001 المتعلق بالمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وبموجب هذا القانون قررت الحكومة إعادة هيكلة وتنظيم مهنة المحاسبة عن طريق إنشاء منظمات مهنية، المتمثلة في

¹ العمري أصيلة، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تقرير المدقق الخارجي في الجزائر - دراسة استطلاعية لأراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، جوان 2023، ص 943.

² حمزة ضويفي، عنون فؤاد، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA- دراسة عينة من المراجعين، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01، المركز الجامعي، تسمسليت، 2020، ص 39.

³ بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان: "إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية"، ملتقى علمي وطني حول: واقع التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، يوم 07 أفريل 2018، ص 9.

المجلس الوطني، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

_ رغبة الجزائر بإصدار معايير تتوافق مع بيئة أعمالها ومستمدة من معايير التدقيق الدولية من أجل تحقيق التوافق الدولي وتحسين مهنة التدقيق، بإعتبار أن المعايير دليل يسترشد به المدقق لتحسين من جودة تقارير التدقيق.

_ لا يوجد نص قانوني يلزم مدققي الحسابات في الجزائر بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

2. 2 أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق:

تكتسب المعايير الجزائرية للتدقيق أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين وكذا الشركات التي تكون محل التدقيق وذلك كونها:

_ وهي تمثل إطار عمل المدقق الخارجي ويهدف إلى تحديد الرقابة على كافة جوانب عمله وإرشاده إلى الطريق الصحيح الذي يجب إتباعه.

_ إلزامية الإعتماد على هذه المعايير، وهذا يتماشى مع نية الجزائر في جذب الشركات متعددة الجنسيات للاستثمار في الجزائر، من أجل تعزيز التنمية والنمو الاقتصادي.

_ كما يشجع التواصل والتعاون بين شركات التدقيق الدولية والوطنية.

_ المساهمة في رفع مستوى مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

_ ويعتمد مدقق الحسابات عليها للاسترشاد بها في تنفيذ مهامه.

_ تحدد كلا من واجبات مدقق الحسابات وحقوقه ومسؤولياته.

_ دعم المدققين في عملهم ومنع الأخطاء.

_ زيادة الموثوقية وجودة التقارير.

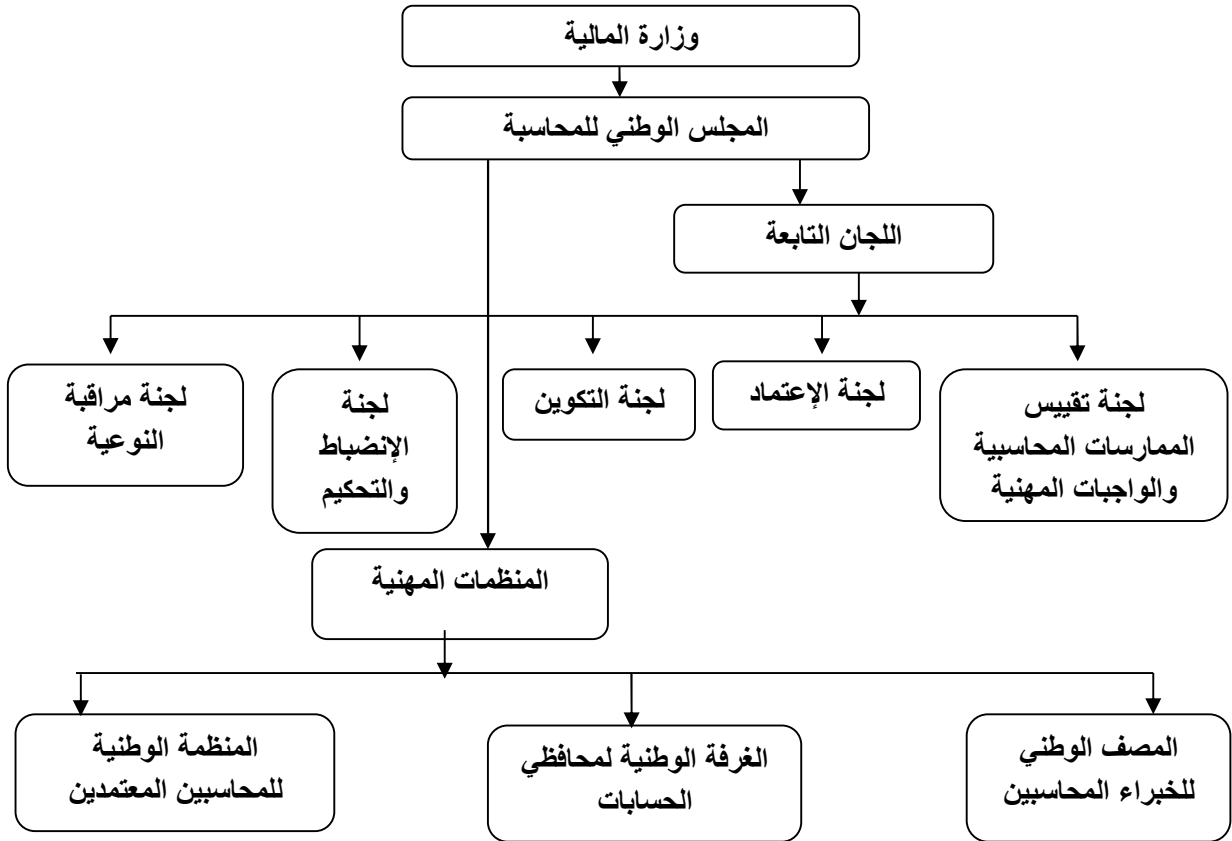
_ كما أنه يزيل الغموض والصعوبات التي قد تواجهها أثناء تدقيق القوائم المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق.¹

3. الهيئات واللجان المشرفة على المعايير الجزائرية للتدقيق:

أعاد القانون رقم: 01.10 الصادر في 29 جوان 2010 عددا من الصلاحيات لوزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، وأنشأ ثلاث تنظيمات مهنية، حيث أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاث مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، والشكل الموالي يوضح الهيئات المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية:

¹ حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، 2022، ص 501.

الشكل رقم: (1 . 3) يوضح الهيئات المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية



المصدر: بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظه الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة

الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، قسم المالية والمحاسبة، جامعة مستغانم، 2017-2018، ص 81.

المجلس الوطني للمحاسبة: يعتبر المجلس أعلى هيئة تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك حسب نص المادة 04 من القانون 01.10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010، ينشأ مجلس وطني تحت سلطة وزير المالية ويتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. ويضم المجلس ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل. وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم. وحسب المادة 05 تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء والتي تحدد هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم وهي كالتالي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛

- لجنة الاعتماد ولجنة التكوين؛

- لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية¹؛

المنظمات المهنية: بموجب المادة 14 من القانون 01.10 تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية وهي: مصف

وطني للخبراء المحاسبين، وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة

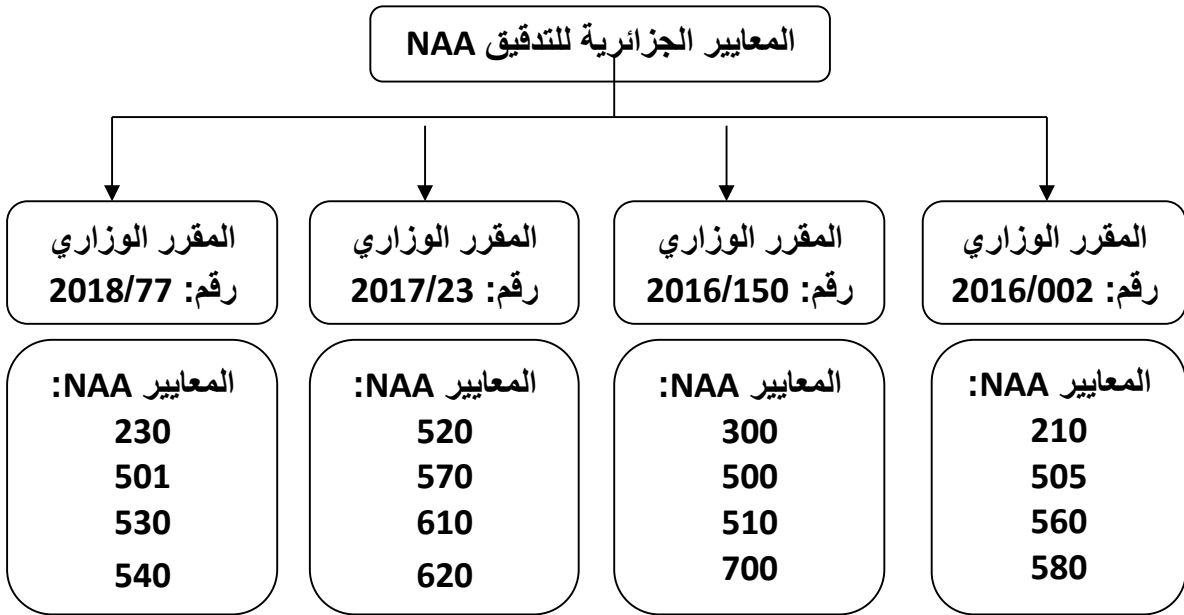
¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المادة 16-14-04، الصادرة في 28 رجب عام 1431 الموافق لـ 11 يوليو سنة 2010، ص 4.

الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون. ويسير كل من هذه المنظمات الثلاث مجلس وطني ينتخبه مهنيون. وحسب المادة 16 من نفس القانون تعمل هذه المنظمات الثلاث بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن لدى مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 ممثلا عنه تحدد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم.¹

4. عرض المعايير الجزائرية للتدقيق:

اجتهدت كل دولة فيما بعد بإصدار معايير التدقيق المحلية، بما يتماشى مع البيئة المحاسبية والمالية المتواجدة فيها، وعلى غرار باقي الدول أصدرت الجزائر من خلال المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) كونه المكلف الرسمي من طرف وزارة المالية، معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق بشكل تدريجي، وذلك انطلاقا من 04 فيفري 2016 إلى غاية 24 سبتمبر 2018، في أربع مقررات والتي شملت 16 معيارا، والشكل الموالي يلخص كل المقررات:

الشكل رقم: (1 . 4) المعايير الجزائرية للتدقيق



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المقرر: 002، 150، 23، 77 الصادرة عن وزارة المالية

وبناء على الشكل سوف نقوم بعرض المعايير الجزائرية للتدقيق في الجدول التالي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 6.

جدول رقم (1 . 2) عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04	
NAA 210 «إتفاق حول أحكام مهام التدقيق»	NAA 505 "التأكدات الخارجية"
NAA 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"	NAA 580 «التصريحات الكتابية»
المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11	
NAA 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"	NAA500 "العناصر المقنعة"
NAA 510 "مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الإفتتاحية"	NAA 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"
المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15	
NAA 520 "الإجراءات التحليلية"	NAA 570 "استمرارية الاستغلال"
NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"	NAA 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"
المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24	
NAA 230 "وثائق التدقيق"	NAA 501 "العناصر المقنعة . اعتبارات خاصة"
NAA 530 "السبر في التدقيق"	NAA 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به"

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المقررات، المرجع السابق

نلاحظ من خلال الجدول أن الهيئة المختصة في إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق قامت بإصدار المقرر الأول رقم: 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 يضم أربع معايير جزائرية للتدقيق، حيث تستهدف هذه المعايير المرفقة في هذا المقرر جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أو تعاقدية. والمقرر الثاني رقم: 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يضم أيضا أربع معايير جزائرية للتدقيق، ونفس الشيء بالنسبة للمقرر الثالث رقم: 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، والمقرر الرابع رقم: 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يضم أربع معايير جزائرية للتدقيق. ومن خلال ذلك فإن المعايير الجزائرية للتدقيق البالغ عددها 16 (سنة عشرة) معيارا تتوافق بشكل كبير مع المعايير الدولية للتدقيق، وذلك من حيث الرقم والتسمية والمحتوى، حيث جاءت أرقام المعايير الجزائرية للتدقيق مطابقة لمعايير التدقيق الدولية، إلا أن هناك بعض الاختلافات والفروقات في المصطلحات نتيجة اختلاف الترجمة من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية من طرف مجلس معايير التدقيق الدولية، أما من ناحية أخرى قامت الجزائر بترجمة النسخة الفرنسية لمعايير

التدقيق الدولية إلى اللغة العربية لذا هناك اختلافات طفيفة في المصطلحات، وتبين أيضا أن الجزائر رفضت أو تحفظت عن 20 (عشرون) معيارا من أصل 36 (ستة وثلاثون) معيار دولي للتدقيق، وسبب ذلك راجع إلى البيئة الاقتصادية الخاصة بالجزائر وخاصة المتعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمؤسسات الاقتصادية، حيث نجد أن بعض المعايير تتعارض وتتناقض مع التشريع الوطني.

المطلب الثاني: الإطار النظري لمعيار التدقيق الدولي رقم 610:

أكدت لجنة معايير التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أهمية وظيفة التدقيق الداخلي للمدقق الخارجي، بإصدارها معيار التدقيق الدولي 610 بعنوان "استخدام عمل المدققين الداخليين"، وجاء هذا المعيار ضمن مجموعة المعايير الخاصة بالاستفادة من أعمال الآخرين من المعايير الدولية للتدقيق، وينظم هذا المعيار عملية إتماد المدقق الخارجي على عمل المدققين الداخليين.

أولاً: مقدمة المعيار:

1. نطاق تطبيق المعيار 610 الدولي:

تناول هذا المعيار مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين، ويشمل استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي للحصول على أدلة التدقيق، حيث أن المعيار لا يعالج حالات التي يقدم فيها المدققين الداخليين مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.¹

2. مسؤولية المدقق الخارجي عن التدقيق:

بين المعيار أنه وعلى الرغم من أن وظيفة التدقيق الداخلي قد تنفذ إجراءات تدقيق مماثلة لتلك التي ينفذها المدقق الخارجي، إلا أن كلاهما ليس مستقلا عن المؤسسة حسب ما هو مطلوب من المدقق الخارجي، ومن هذا فإن المدقق الخارجي يتحمل وحده المسؤولية عن إبداء رأيه، وليجد من هذه المسؤولية استخدامه لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، أو الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.²

ثانياً: أهداف المعيار:

إذا كان لدى المؤسسة وظيفة تدقيق داخلي، وكان المدقق الخارجي يتوقع استخدام هذه الوظيفة لتغيير أو تقليل طبيعة أو نطاق إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي مباشرة، أو لاستخدام المدقق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف المدقق الخارجي من خلال التزامه بمتطلبات هذا المعيار كما يلي:

تحديد مدى إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، أو يمكن طلب المساعدة المباشرة من المدقق الداخلي، وإذا كان ذلك ممكناً في أي مجالات وإلى أي مدى، وبعد تحديد ذلك عليه القيام بـ:
_ تحديد ما إذا كان عمل التدقيق الداخلي يعد كافياً لأهداف التدقيق، في حالة استخدام ذلك العمل.

¹ حنان واكر، حاج قويدر قورين، شروط وفرص الاستفادة من أعمال التدقيق - دراسة مقارنة بين معيار الجزائري (NAA610) والمعيار الدولي (IAS610)، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، 2022، ص 117.

² طبشوش سارة، أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق - دراسة حالة عينة من المدققين الخارجيين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2022-2023، ص 128.

_ توجيه المدققين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بالشكل المناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.¹

ثالثاً: متطلبات المعيار:

يحدد المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 متطلبات استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي والمتمثلة في:

1. تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، ومجالات هذا الاستخدام ومداه:

1.1 تقييم وظيفة التدقيق الداخلي:

أ. يجب على المدقق الخارجي تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي لأهداف التدقيق من خلال تقييم:

_ مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخلين.

_ تقييم مستوى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي.

_ معرفة مدى تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي بصفة منتظمة ومنضبطة ومنهجية، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة.

ب. يوضح المعيار أن المدقق الخارجي لا يمكنه أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي إذا لم يتم استيفاء الشروط المذكورة أعلاه.

1.2 تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة التدقيق الداخلي والذي يمكن استخدامه:

يجب على المدقق الخارجي تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة التدقيق الداخلي الذي يمكن استخدامه من خلال:

_ لمعرفة مجالات التي يمكن فيها استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة وحدود العمل الذي نفذته وظيفة التدقيق الداخلي.

_ على المراجع الخارجي اتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء التدقيق، وذلك لمنع الاستخدام الغير مبررة لعمل وظيفة التدقيق الداخلي، ويجب عليه أن يقلل من استخدام عمل الوظيفة وزيادة تنفيذ الأعمال بشكل مباشر.

_ يجب على المراجع الخارجي، إبلاغ المكلفين بالحوكمة عن النطاق والتوقيت المخطط له للمراجعة، وعن الطريقة التي يخطط أن يستخدم بها عمل وظيفة التدقيق الخارجي.

_ يجب على المراجع الخارجي أيضاً، تقييم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي بالمدى

المخطط له، مازال يؤدي إلى إشراك المراجع الخارجي بشكل كاف في عملية التدقيق، لأنه هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق الذي سيتم إبدائه.²

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين السعوديين (SOCPA)، معيار المراجعة (610): استخدام عمل المراجعين الداخليين، الفقرة 13، ص 5,4.
² المرجع نفسه، ص 6.

2. استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية:

في حالة كان المدقق الخارجي يخطط لاستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي، ينبغي عليه مناقشته مع الوظيفة لاستخدام المخطط له كأساس لتنسيق نشاطاتهم المختلفة، كما يجب على المراجع الخارجي قراءة تقارير قسم التدقيق الداخلي المتعلقة بعمل القسم، وذلك لفهم طبيعة ونطاق إجراءات المراجعة التي قام بأدائها بالإضافة إلى النتائج.

إن وجود تدقيق داخلي فعال، يسمح عادة بإجراء تعديل في حالة وتوقيت الإجراءات المنجزة من قبل المدقق الخارجي واختصارها، مع كل هذا فإن المدقق الخارجي في بعض الحالات وبعد مراعاته لأعمال التدقيق الداخلي قد يقرر عدم وجد تأثير للتدقيق الداخلي على الإجراءات التدقيق الخارجي.¹

3. تحديد إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداهها:

حدد المعيار الدولي متطلبات الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة (المجال والمدى) والمتمثلة في:

3. 1 تحديد إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق:

قد تمنع الأنظمة واللوائح المدقق الخارجي من الحصول على مساعدة مباشرة من المدققين الداخليين، وإذا كانت هذه الأنظمة واللوائح لا تمنع الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة، ويعتزم المدقق الخارجي بالاستعانة فيجب عليه تقييم وجود تهديدات تواجه الموضوعية وأهميتها، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدمون هذه المساعدة، ويجب أن يضمن تقييم المدقق الخارجي الاستفسار من المدققين الداخليين بشأن المصالح والعلاقات التي تشكل تهديدا لموضوعيتهم. وفي حالة وجود لهذه التهديدات لا يجوز للمدقق الخارجي الاستعانة بمدقق داخلي لتقديم المساعدة مباشرة عند:

_ تهديدات كبيرة لموضوعية المدققين الداخليين؛

_ لا يتمتع المدقق الداخلي للكفاءة الكافية لأداء العمل المقترح؛

3. 2 تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمدققين الداخليين الذين يقدمون مساعدة مباشرة:

أ. عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي سيسند إلى المدققين الداخليين، وطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص المناسبين في هذه الظروف، فيجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

_ مقدار الأحكام المتخذة في الجانبين (تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ذات الصلة، وتقييم أدلة الإثبات التي تم جمعها)؛

_ المخاطر المفترضة للتحريفات الجوهرية؛

_ تقييم المدقق الخارجي لوجود وأهمية التهديدات التي تهدد الموضوعية ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة؛

¹ نور الدين مزباني، الإطار النظري للتدقيق المالي، بدون طبعة، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، 2021، ص 177.178.

ب . لا يجوز للمدقق الخارجي الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة مباشرة في تنفيذ الإجراءات التي:

_ تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال التدقيق؛

_ تتعلق بتقديرات التي تنطوي على مخاطر مرتفعة من التحريفات الجوهرية، حيث يكون الحكم المطلوب في تنفيذ إجراءات التدقيق المناسبة، أو في تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها أكثر من مجرد حكم محدود؛
_ يتعلق العمل الذي شارك فيه المدقق الداخلي، والذي تم أو سيتم التقرير عنه للإدارة أو المكلفين بالحوكمة من خلال وظيفة التدقيق الداخلي؛

_ تتعلق بالقرارات التي يتخذها المدقق الخارجي وفقاً لهذا المعيار، والتي تتعلق باستخدام وظيفة التدقيق الداخلي وعملها، أو فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة؛

ج . يجب على المدقق الخارجي عند إبلاغ المكلفين بالحوكمة تقديم لمحة عامة عن النطاق والتوقيت، وهذا بعد إجراءه للتقييم المناسب لإمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة في مجال التدقيق وإلى أي مدى.

4 . الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة:

يجب على المدقق الخارجي قبل الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة لأغراض التدقيق مراعاة ما يلي:

_ الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثل مرخص له من المؤسسة يقر فيها بأن المدققين الداخليين، سيسمح لهم بإتباع تعليمات المدققين الخارجيين، وأن المؤسسة لن تتدخل في العمل الذي يقوم به المدققون الداخليون للمدققين الخارجيين؛

_ الحصول على موافقة مكتوبة من المدقق الداخلي بأنه سيحافظ على سرية الأمور بتوجيه من المدقق الخارجي، وأنه سيخطره بأي تهديد لموضوعيته؛

_ يجب أن يكون توجيه المدقق الخارجي وإشرافه وفحصه للعمل الذي يقوم به المدقق الداخلي كافياً لإقناع المدقق الخارجي، بأن المدقق الداخلي قد حصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات المستندة إلى ذلك العمل.¹

5 . التوثيق:

أ . في حالة استخدام المراجع الخارجي لعمل وظيفة التدقيق الداخلي يجب أن يوثق أعمال المراجعة:

_ تقويم ما إذا كان الموقع التنظيمي لعمل والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافي موضوعية المدققين الداخليين؛

_ مستوى كفاءة عمل المراجع الداخلي؛

_ ما إذا كانت الوظيفة تطبق منها منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة؛

¹ فاتح سردوك، محاضرة 5 مجموعة المعايير (600-699) استعمال عمل الآخرين، مقياس المعايير الدولية للتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، السنة الجامعية 2021-2022، ص 87.86.

- _ طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه ذلك القرار؛
- _ إجراءات مراجعة التي نفذها المراجع الخارجي لتقويم مدى كفاية العمل المستخدم؛
- ب. في حالة استعانة المراجع الخارجي بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال المراجعة، فيجب عليه توثيق الأعمال وتقييم:
- _ مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجع الداخلي، وأهمية هذه التهديدات ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين تمت الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة؛
- _ أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل الذي ينفذه المدققون الداخليون؛
- _ أسماء الذين قاموا بفحص العمل المنفذ وتاريخ التنفيذ وفقاً لمعيار التدقيق؛
- _ الموافقات المكتوبة التي تم الحصول عليها من ممثل المؤسسة المفوض والمدققين الداخليين؛
- _ أوراق العمل التي أعدها المدققون الداخليون الذين قادموا بالمساعدة المباشرة؛¹
- المطلب الثالث: الإطار النظري لمعيار التدقيق الجزائري رقم 610:**

المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، تم إصداره من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 من وزارة المالية، ويوضح المعيار الجزائري للتدقيق 610 شروط وكيفيات الاستفادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.

أولاً: مقدمة المعيار:

1. مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي عندما يكون لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي، ويشمل استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي للحصول على أدلة التدقيق، ووظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات علاقة للقيام بمهمة التدقيق الداخلي. يستثني هذا المعيار الحالات المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق التي يقدمها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي من مجال تطبيقه.²

2. العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

تنص الفقرة الثالثة من هذا المعيار على أن الإدارة تحدد أهداف وظيفة التدقيق الداخلي، وكلما أمكن المكلفين بالمراقبة تحديد الظروف التي تختلف فيها أهداف وظيفة التدقيق الداخلي عن هدف المدقق الخارجي، وقد تتشابه بعض الطرق التي تحقق فيها وظيفة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي أهدافهما، وفي الفقرة الرابعة يحدد المعيار أهداف وظيفة التدقيق الداخلي مع ملاحظة أنها تختلف بشكل كبير عن التدقيق الخارجي، وتعتمد على شكل وحجم المؤسسة ومتطلبات الإدارة، وتنص نفس الفقرة على أن نشاطات وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تشمل واحد أو أكثر مما يلي:

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين (SOCPA)، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، طبعة 2023، الفقرة 37,36، ص 760.

² وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017، الفقرة 2,1، ص 3.

- _ الإشراف على الرقابة الداخلية؛
- _ فحص المعلومات المالية والتشغيلية؛
- _ مراجعة الأنشطة التشغيلية؛
- _ مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة؛
- _ إدارة المخاطر؛
- _ تقييم الحوكمة؛

وتنص الفقرة الخامسة من هذا المعيار على الاستقلالية المحدودة للتدقيق الداخلي، بالقدر الذي يتمتع به المراجع الخارجي في إبداء الرأي في البيانات المالية، أين يتحمل المراجع المسؤولية الحصرية عن تقديم رأي في التدقيق ولا تقل تلك المسؤولية عن استعادة المراجع الخارجي من عمل المدقق الداخلي.¹

ثانياً: أهداف المعيار:

وجدت لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وكان بإمكان المدقق الخارجي الاستفادة منها للاحتياجات التدقيق، وتتمثل أهداف المعيار فيما يلي:

- _ تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
 - _ في حالة استخدام أعمال المدققين الداخليين، تحديد مدى ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق؛²
- ثالثاً: الواجبات المطلوبة**

بين المعيار الجزائري للتدقيق 610 الواجبات المطلوب إتباعها من طرف المدقق الخارجي للاستفادة من أعمال المدققين الداخليين، وتتمثل الواجبات المطلوبة من المدقق الخارجي حسب هذا المعيار في:

1. تحديد إمكانية وإمتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين:

يجب على المدقق تحديد احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق، مع الأخذ بعين الإعتبار طبيعة الأنشطة التي لها صلة بالتدقيق الداخلي، وفي حالة ما إذا أكد ذلك يتم تحديد النتيجة المتوقع للأعمال المدققين الداخليين على طبيعة خطة وإمتداد إجراءات التدقيق الخارجي.³

2. مهام أنشطة التدقيق الداخلي حسب المعيار الجزائري 610:

قد تشمل وبشكل عام أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي مهمة أو عدة مهام، والجدول التالي يوضح هذه المهام:

¹ أحمد نفاز، دراسة أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 610، مجلة دولية علمية محكمة - دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15، العدد 1، جامعة الأغواط، 2018، ص 220.219.

² وزارة المالية، المرجع السابق، الفقرة 6، ص 3.

³ وزارة المالية، المرجع السابق، الفقرة 7، ص 3.

الجدول رقم (1 . 3) مهام أنشطة التدقيق الداخلي حسب معيار 610 الجزائري

المهام	التعريف
متابعة المراقبة الداخلية	تستند مسؤوليات خاصة لوظيفة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بإستعراض المراجعات ومتابعة أدائها والتوصيات إلزامية لتحسينها.
فحص المعلومة المالية العملية	قد تقوم وظيفة التدقيق بمهمة إعادة النظر في الوسائل المستخدمة لتحديد، تقدير، تصنيف وتقديم المعلومة المالية العملية، والقيام بمحاولة معرفة خاصة حول الجوانب الفردية بما فيها القيام بفحص تفاصيل المعاملات أرصدة الحسابات والإجراءات.
إعادة النظر في الأنشطة العملية	قد تضاف إلى وظيفة المراجع الداخلي مهمة إعادة النظر في اقتصاد، فعالية ونجاح الأنشطة العملية بما فيها الأنشطة الغير مالية للمؤسسة.
فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية	إضافة إلى مهام وظيفة المراجعة الداخلية مهمة فحص مدى التزام النصوص التنظيمية والتشريعية أو الواجبات الخارجية، وكذلك سياسات وتوجيهات الإدارة وأمور أخرى داخلية.
إدارة المخاطر	قد تساعد وظيفة التدقيق الداخلي التنظيم من خلال، تحديد وتقييم المخاطر الكبرى التي تعترض لها المؤسسة والمساهمة في تحسين أنظمة المراجعة وإدارة المخاطر.
الحوكمة	يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تقييم سير حوكمة بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم وأخلاقيات المؤسسة فعالية الإدارة وشفافية تسيرها.

المصدر: حنان واكر، حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص 119.

وأوضح المعيار أنه ومن أجل معرفة إذا ما كانت أعمال التدقيق الداخلي ملائمة لاحتياجات التدقيق فإن

المراجع الخارجي يقوم بتقييم العناصر التالية:

_ تتجلى موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، والقيود المفروضة عليه، وتبعيته

للإدارة أو المجموعة المسيطرة داخل المؤسسة؛

_ احتمالية وجود تواصل فعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية؛

_ مدى موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي؛

_ مدى كفاءة وخبرة التقنية للمدققين الداخليين؛

- _ إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسة تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة وإمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيرتها؛
- _ إذا لم يكن هناك مسؤوليات متضاربة للمدققين الداخليين؛
- _ إذا كانت إدارة المؤسسة هي القائمة على إشراف قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي؛
- _ وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على المدققين الداخليين؛
- _ ممكن أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط والمراجعة والتوثيق لهذه الأعمال)؛
- وقصد تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين حسب رزنامة وإمتداد إجراءات المدقق الخارجي، وعليه أن يأخذ بالحسبان ما يلي:
- _ طبيعة وإمتداد الأعمال الخاصة بالمنجزة والتي تم إنجازها من طرف المدققين الداخليين؛
- _ تقييم مخاطر الإختلالات المعتمدة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة الحسابات الخاصة والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال القوائم المالية؛
- _ تقييم العناصر الدالة التي جمعها المدققين الداخليين إستنادا إلى التأكيدات المعنية؛
- 3. استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة:**
- حتى يتمكن المدقق الخارجي من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، يقوم بتقييم وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد وملاءمتها لاحتياجاته الخاصة، وتحتوي هذه الإجراءات على ما يلي:
- _ النظر في إجراءات التدقيق الموضوعة من طرف المدققين الداخليين؛
- _ فحص عناصر سابقة وإن راجعها المدققون الداخليون؛
- _ معالجة عناصر مشابهة أخرى؛¹
- ولتحديد ملائمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجاته الخاصة على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:
- _ الأعمال التي أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية بصفتهم مدققين داخليين؛
- _ الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح؛
- _ جمع المعلومات الملائمة والمقنعة لتساعد المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛
- _ النتائج المتوصل إليها تكون ملائمة للظروف والتقارير التي أعدها المدققون الداخليون ومتناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛
- _ معالجة كل الاستثناءات ونقاط الغير اعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين؛
- عندما تعتبر أعمال المدقق الداخلي واحد من العوامل المحددة لطبيعة، رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق الخارجي، قد يكون من المجدي الإتفاق المسبق مع المدقق الداخلي حول النقاط التالية:

¹ وزارة المالية، المرجع السابق، الفقرة 8-9-10، ص 5.4.

_ جدول أعمالهم؛

_ إمتداد تغطية التدقيق؛

_ الطرق المقترحة لإختيار العناصر؛

_ توثيق الأعمال المنجزة،

_ إجراءات استعراض الأعمال وتقريرها.

_ عتبة الدلالة بالنظر إلى الكشوف المالية في مجملها.

ومما سبق يمكن القول إن على المدقق الخارجي تقييم مجموعة من العناصر والنقاط الإجراءات قبل وأثناء

استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة.¹

3 . 4 التوثيق

بين المعيار الجزائري في هذه الفقرة أنه وفي حالة اعتماد واستغلال المدقق الخارجي للأعمال الخاصة

المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه

الأعمال في وثائق التدقيق وكذا إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها، ومن هناك يمكن القول إن عملية

التوثيق تعتبر مرحلة مهمة في عملية التدقيق.²

¹ وزارة المالية، مرجع سابق، الفقرة 12.11، ص 6.5.

² طبشوش سارة، مرجع سابق، ص 138.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية . الدراسات السابقة للموضوع

المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية:

دراسة (شيماء خالدي وآخرون سنة 2019)¹: هدفت هذه الدراسة إلى تقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل ممارسي مهنة المراجعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بالجزائر، بالإضافة إلى معرفة معايير المراجعة الجزائرية التي تتوافق مع معايير المراجعة الدولية وإبراز أهمية تطبيقها، خلال الفترة (شهر مارس 2017)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي وذلك من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة مجتمع الدراسة، بحيث تم توزيع 30 استمارة في ولاية الوادي و30 في ولاية ورقلة و30 في ولاية غرداية، بحيث كانت 90 استمارة شملت كل من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، ثم القيام بتحليل أسئلة الاستمارة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج (EXCEL)، و برنامج (SPSS)، وأبرزت هذه الدراسة أن نسبة الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية هي 14.9% والتي تمثل نسبة ضعيفة، ويعود هذا إلى أن معايير المراجعة الجزائرية مازالت تحتاج إلى تطور لتتوافق بشكل كامل مع معايير المراجعة الدولية، كذلك أغلب عينة الدراسة ليس لها دراية كافية بمعايير المراجعة الدولية.

دراسة (إسماعيل طويل أحمد يوسف السعيد سنة 2021)² : هدفت هذه الدراسة إلى معالجة أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 على جودة التدقيق، وذلك من خلال التعرف على مهنة التدقيق في الجزائر، وإبراز أهمية جودة التدقيق الخارجي والتعريف به، بالإضافة إلى تبيان كيفية مساهمة المعيار الجزائري للتدقيق 610 في جودة التدقيق، حيث تم استخدام أداة الاستبيان لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين النشطين في ولاية الجزائر، ونظرا لحجم مجتمع الدراسة محدود فقط تم الاعتماد على أسلوب إحصائي لحساب حجم عينة الدراسة بتطبيق معادلة ستيفن ثامبسون، وبعد تفرغ ومعالجة الاستبيان، تم تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة باستخدام برنامج (IBM SPSS) الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمستخرجات الاستبيان، وبعد التحليل توصلت النتائج إلى أن الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي لا تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، بينما باقي عناصر المعيار 610 المعتمد عليها في هذه الدراسة تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

دراسة (مريم وكر عبد القادر عيادي سنة 2021)³: هدفت هذه الدراسة إلى تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالاعتماد على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات الأولية من

¹ شيماء خالدي وآخرون، تقييم واقع معايير المراجعة الدولية من قبل ممارسي مهنة المراجعة في البيئة المحاسبية . (دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري)، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 05 العدد 01، 2019.

² إسماعيل طويل، احمد يوسف السعيد، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام اعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي (دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر)، مجلة المدير، المجلد 08، العدد 01، 2021.

³ مريم وكر، عبد القادر عيادي، أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على اعمال التدقيق الداخلي، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02، 2021.

أفراد عينة الدراسة، حيث تم توزيع 221 استمارة على عينة عشوائية من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات موزعين على مناطق مختلفة من الجزائر، ثم القيام بتحليل أسئلة الاستمارة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، وأن خاصية كفاءة المدقق الداخلي هي أكثر الخصائص التي تؤثر على قرار المدقق الخارجي قبل اتخاذ قرار الاعتماد.

دراسة (طبشوش سارة، مشري حسناء سنة 2022):¹ هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وكذا إبراز أهمية التكامل بين كل من التدقيق الداخلي والخارجي ومزايا التنسيق وتبادل المعلومات بينهما، بالإضافة إلى التعرف على درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي أثناء تنفيذ مهمته، وتعزيز العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين ومجالات التعاون بينهم، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية من أفراد عينة الدراسة، حيث وزع 30 استمارة على المدققين الخارجيين في ولاية سطيف، ثم القيام بتحليل أسئلة الاستمارة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج EXCEL وبرنامج SPSS V25، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود التزام من طرف المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 بدرجة أعلى من المتوسط، كما بينت الدراسة أيضا أن موضوعية واستقلالية المدقق الداخلي من أهم العوامل التي ينظر إليها المدقق الخارجي لاتخاذ قرار الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي من عدمه.

دراسة (بوسعدية مسعود، قمان مصطفى سنة 2023):² هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، بالإضافة إلى التعرف على الجانب النظري للتدقيق الداخلي والخارجي وتحديد علاقة التكامل بينهما، وتحديد درجة قيام المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم وظيفة المدقق الداخلي واستخدام أعمال المدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي وذلك من خلال الاعتماد على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات الأولية وتكونت عينة الدراسة من 31 فردا موزعين بين محافظي الحسابات وخبراء محاسبين في الجزائر، ثم القيام بتحليل أسئلة الاستمارة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج SPSS، للوصول إلى نتائج الدراسة والتي تتمثل في عدم وجود فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة حول قيام المدقق الخارجي في الجزائر بتقييم وظيفة المدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وبينت الدراسة أيضا عدم وجود فروق في إجابات المبحوثين حول قيام المدقق الخارجي في الجزائر باستخدام أعمال المدقق الداخلي.

¹ طبشوش سارة، مشري حسناء، مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 (دراسة حالة مكاتب التدقيق سطيف)، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2022.

² بوسعدية مسعود، قمان مصطفى، التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 (دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين)، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 07، العدد 01، 2023.

دراسة (طواف فاتح، عز الدين فؤاد سنة 2023):¹ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، بالإضافة إلى التركيز على مهنتي التدقيق الخارجي والداخلي والعلاقة التي تربطهما في ظل حوكمة الشركات، وتسليط الضوء على واقع التدقيق الخارجي في ظل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، ولتحقيق هذا الغرض تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تصميم استبيان كأداة أساسية لجمع البيانات الأولية من أفراد عينة الدراسة، حيث تم توزيع 98 استمارة على عينة من محافظي الحسابات في الشرق الجزائري، ثم القيام بتحليل أسئلة الاستمارة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج (SPSS23)، وبعد التحليل توصلت الدراسة أن محافظي الحسابات دور إيجابي في تفعيل حوكمة الشركات بالتزامه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".

دراسة (حميداتو صالح سنة 2023):² هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر، بالإضافة إلى الاطلاع على معايير التدقيق الجزائرية ومدى ملائمتها لمعايير التدقيق الدولية، مع تشخيص واقع البيئة الجزائرية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما تم إعداد استبيان كأداة أساسية لجمع البيانات الأولية من أفراد عينة الدراسة، حيث تم توزيع 380 استمارة على مهنيين (خبراء محاسبين ومحافظي حسابات) وأكاديميين (أساتذة متخصصين في المحاسبة والمراجعة)، ثم القيام بتحليل أسئلة الاستمارة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج (SPSS25)، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بمهنة المراجعة، وذلك بإصدار معايير تدقيق جزائرية تغطي احتياجات المهنة مع الزامية تطبيقها ميدانيا، هذه المعايير تكون مستمدة من معايير التدقيق الجزائرية وملائمة البيئة الجزائرية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة العربية:

دراسة (علي عبد القادر ذنبيات وباسل خالد شناق سنة 2006):³ هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (610)، في تقويمهم لوظيفة التدقيق الداخلي من وجهة نظر كل من المدققين الخارجيين والداخليين، وهدفت كذلك إلى بيان مدى الاختلاف في تطبيق المعيار باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين، وكذلك قياس الأهمية النسبية للعوامل التي حددها المعيار المذكور في الأردن، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، بالاعتماد على استبيانين خلال الفترة ما بين شهري (ماي وجويلية) وقد خصصت الاستبانة الأولى للمدققين الخارجيين والثانية للمدققين الداخليين، ثم القيام بالتحليل الإحصائي باستخدام الأساليب الإحصائية والتي تتمثل في: الإحصاء الوصفي، اختبار مان . وينتي، اختبار كرسكال . والس، وبعد التحليل توصلت الدراسة

¹ طواف فاتح، عز الدين فؤاد، مدى مساهمة التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 10، العدد 01، 2023.

² حميداتو صالح، معايير التدقيق الدولية والبيئة الجزائرية، مجلة الأفق للدراسات الاقتصادية، المجلد 08، العدد الاول، 2023.

³ علي عبد القادر ذنبيات، باسل خالد شناق، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610 (دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، العدد 2، 2006.

التوافق بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول مدى تطبيق المدققين الخارجيين لمعيار التدقيق الدولي رقم (610) لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، حيث أشارت النتائج إلى أن آراء المدققين الحسابات الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق بدرجة أعلى من المتوسط، بينما آراء المدققين الداخليين تشير إلى وجود تطبيق بدرجة أقل من المتوسط، وبينت الدراسة كذلك عدم وجود اختلاف في مدى تطبيق المدققين الخارجيين للمعيار بسبب الاختلاف في العوامل الشخصية للمدققين الخارجيين، من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، وكذلك عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول الأهمية النسبية للعوامل التي حددها المعيار لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي، وبينت النتائج أن معيار الوضع التنظيمي هو الأهم من بين العوامل التي حددها المعيار الدولي للتدقيق رقم (610) لتقويم وظيفة التدقيق الداخلي.

دراسة (عمر إبراهيم محمود الأشقر سنة 2008)¹: هدفت هذه الدراسة إلى تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610، بالإضافة إلى دراسة عملية التنسيق والتعاون بين المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين، بما يحقق الكفاءة والفاعلية في عمل المراجعة الداخلية في ضوء مفهوم القيمة المضافة، والتعرف على العوامل التي أدت إلى الاهتمام بالمراجعة الداخلية وتوضيح أثر الاستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية في أعمال المراجع الخارجي لخفض التكلفة والوقت اللازم لأداء عملية المراجعة في قطاع غزة بفلسطين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما تم استخدام استبانة مكونة من خمسة (5) أجزاء موزعة على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة بفلسطين، وعددهم (59) مراجعا خارجيا وبلغ الاسترداد (50) أي بنسبة (85%)، ثم القيام بتحليل وعرض الاستبتيان من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، وباستخدام الاختبارات الإحصائية المختلفة وبعد التحليل تم الوصول إلى النتائج التالية :

. أظهرت الدراسة الميدانية التزام المراجعين الخارجيين بشكل كبير بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610 في قطاع غزة؛
كما أظهرت الدراسة أيضا ترتيب أهمية الاعتبارات الواجب اعتبارها عند تقويم وظيفة وأعمال المراجعة الداخلية، حيث احتل الوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية المرتبة الأولى، تليها نطاق الوظيفة في المرتبة الثانية، والعناية المهنية الواجبة في أعمال المراجعين الداخليين في المرتبة الثالثة، أما الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين فقد احتلت المرتبة الرابعة والأخيرة.

دراسة (وليد يوسف حجه سنة 2017)²: هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير طبقا لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة

1 عمر ابراهيم محمود الأشقر، تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610 (دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة)، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008.

2 وليد يوسف حجه، تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والضريبة، جامعة القدس، كلية الإدارة والاقتصاد، القدس، 2017.

وهي (610 ، 620)، بالإضافة إلى تقييم مدى التزام المدقق الفلسطيني من عمل المدقق الداخلي بما ينسجم مع معيار التدقيق الدولي (610)، واختيار مدى الاختلاف في الحكم على درجة الاستفادة بين أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة والشهادات المهنية، وتقييم أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بالاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير ذات الأرقام (610،620)، على إجراءات التدقيق واختبار مدى الاختلاف في الحكم على درجة الاستفادة بين أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات: المؤهل العلمي، التخصص الصفة الوظيفية، سنوات الخبرة والشهادات المهنية، مع تشخيص المعوقات التي تواجه مدققي الحسابات الخارجيين في فلسطين (الصفة الغربية) في الالتزام بنص وروح معايير التدقيق الدولية ذات الأرقام (610،620). ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات ووزعت على عينة مكونة من (70) مدققاً خارجياً في الضفة الغربية بفلسطين، شكلت ما نسبته (36%) من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بجمع وتحليل البيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني في الضفة الغربية بمعيار التدقيق الدولي رقم (610) والخاص بمراعاة عمل التدقيق الداخلي كان بدرجة منخفضة. أما تقييم مدى التزام المدقق الخارجي الفلسطيني في الضفة الغربية بمعيار التدقيق الدولي رقم (620) والخاص بالاستفادة من عمل خبير فقد كان أيضاً بدرجة منخفضة.

. أن تقييم الأثار المتوقعة من استفادة المدقق الخارجي من تطبيق معايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم الاستفادة من استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير كان بدرجة منخفضة، وحل مجال الأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي رقم (620) في المقام الأول وبدرجة منخفضة. تلاه في المقام الثاني المجال الأول المتعلق بالأثر المتوقع من تطبيق المعيار الدولي رقم (610).

دراسة (تركيبية سعيد علي الأحمري سنة 2016):¹ هدفت هذه الدراسة إلى الكشف على مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين، عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية، مع تحديد العوامل التي تؤثر على مدى اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم اعتماد الاستبان كأداة لجمع البيانات اللازمة موزعة على 130 مدقق خارجي الذين يعملون في مكاتب التدقيق الدولية والمحلية الكبرى في المملكة العربية السعودية، حيث تم استرداد 105 أي بنسبة 80،86%، ثم القيام بتحليل أسئلة الاستمارة بعد أن تم معالجة البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 20.0) للحصول على النتائج التالية:

¹ تركيبية سعيد علي الأحمري، العوامل المؤثرة في اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة المملكة العربية السعودية، كلية الشرق العربي للدراسات العليا قسم المحاسبة، السعودية، 2016.

. يعتمد المدققون الخارجيون عند القيام بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية على المدققين الداخليين بنسبة (74.10%).

. أن أبرز جوانب اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين عند قيامهم بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية تمثلت في: القيام بفهم طبيعة العمل الذي يقوم به التدقيق الداخلي والمهام المسندة إليه، والاعتماد على موظفي قسم التدقيق الداخلي في فهم طبيعة النظام المحاسبي للمنشأة، إضافة إلى القيام بتقييم تأدية قسم التدقيق الداخلي لعمله بالعناية المهنية المطلوبة.

. أن هناك تأثير لاعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بنسبة (65.20%).

. أن أبرز تأثيرات اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية تمثلت في: المساعدة في جمع الأدلة اللازمة، والإسهام في تقويم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، والإسهام في تأكيد المدقق الخارجي من نتائج أعماله، إلى جانب التأثير في الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي لتقدير المخاطر.

. أن من أبرز العوامل التي تفسر اعتماد المدققين الخارجيين عند قيامهم بتقدير مخاطر الرقابة على المدققين الداخليين ما يلي: استقلال المدقق الداخلي ضمن المنشأة بما يمنح له القدرة على العمل بالموضوعية، المؤهلات العلمية التي يحملها المدقق الداخلي، تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة والتدريب الفني الكافي، وكذلك تمتعه بالصلاحيات الملائمة للرقابة، فضلا على عدد سنوات خبرة المدقق الداخلي في مجال التدقيق.

. يوجد تواصل وتشاور فعال ومنظم بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية بنسبة (78.40%).

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

تكمن الاستفادة من الدراسات السابقة في وضع الإطار النظري للدراسة في كونها أسهمت في إثراء وإعداد الأدبيات النظرية وصياغة فرضيات الدراسة، بالإضافة إلى تحديد متغيرات الدراسة من المتغير المستقل والمتغير التابع، مع المساعدة على تحديد مشكلة الدراسة وبيان الهدف والأهمية منها، وعلى تصميم أداة الدراسة، وتحديد منهج الدراسة وانتقاء الأساليب الإحصائية المناسبة في عملية التحليل، بالإضافة إلى الاستفادة من نتائج وتوصيات الدراسات السابقة في مناقشة نتائج الدراسة.

الجدول رقم (1 . 4) يوضح المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسات الحالية

الدراسات السابقة	الدراسات الحالية	
تمت هذه الدراسات في بيئات محلية وعربية خلال السنوات من 2006 إلى 2023 حيث شملت الأماكن الجزائر، الأردن، فلسطين، السعودية	أنجزت دراستنا خلال السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2024/2023، أما بالنسبة للحدود المكانية فكانت في ولاية الوادي	من حيث الزمان والمكان
ركزت معظم الدراسات على عينات عشوائية موجهة إلى فئة معينة من مجتمع الدراسة	ركزنا في دراستنا على دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات	من حيث العينة
معظم الدراسات السابقة استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، بالاعتماد على أداة الاستبيان وبرنامج SPSS	اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، وحاولنا إسقاط النظري على الواقع بالاعتماد على دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات	من حيث منهج الدراسة
استهدفت الدراسات السابقة من خلال الدراسة الميدانية وذلك بتسليط الضوء على المراجعين الخارجيين	استهدفت دراستنا من خلال الدراسة التطبيقية بتسليط الضوء على محافظي الحسابات	من حيث نوع القطاع
معظم الدراسات السابقة اشتركت في هدفها حول هدف رئيسي الا وهو مدى التزام أو اعتماد أو تقويم المراجع الخارجي على أعمال المدقق الداخلي	تهدف دراستنا إلى معرفة تطبيق المعيار 610 في البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث الهدف

المصدر: من اعداد الطلبة بناءا على الدراسات السابقة

خلاصة الفصل:

نستخلص وبعد التطرق في هذا الفصل من دراستنا جملة من النتائج، بداية بتطور التدقيق وظهور المعايير الدولية للتدقيق، حيث أنها ظهرت نتيجة لتطور الواقع الاقتصادي عقب ظهوره في أوروبا، حيث تسارعت الأحداث بتطور الشركات الكبرى، هذا ما تطلب وجود طرف خارجي مستقل يقوم بعملية الرقابة والفحص لهذه العمليات، لكن ليس الغاية منها اكتشاف الأخطاء أو الغش، وهو إبداء رأي حول ما إذا احترمت فيه القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية، وفي صحة وصدق هذه العمليات التي تمثل الوضعية المالية، ولإبداء الرأي المستقل والمقصود به مدقق الحسابات، فإنه ولا بد أن تمر العملية بعدة خطوات حتى يكون هذا الرأي مقبول وذو مصداقية من طرف العملاء، حيث تكون البداية من التخطيط إلى التدقيق، ثم إيجاد أدلة إثبات قوية وكافية لإبداء الرأي في التقرير النهائي.

وفي محاولة المختصين عولمة الاقتصاد ظهرت هيئات ومنظمات تبنت المعايير الدولية للتدقيق لتوحيد الجهود وريخ الوقت، ويرجع الفضل للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، في بداية تنظيم مهنة التدقيق وإعطائها صبغة عالمية، حيث أن هذه المعايير تبنتها جل الدول أين تلتقت قبولا عاما لما تميزت به من مرونة، ومن بين هذه الدول نجد الجزائر تبنت مجموعة من المعايير على شكل مقررات أصدر كل مقرر أربع معايير، حيث تتماشى مع البيئة الجزائرية.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

اعتمادا على ما تم دراسته في الجانب النظري لموضوع تطبيق المعيار 610 "استخدام المراجعين الخارجيين لتقارير المدققين الداخليين"، سيتم في هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الواقع العملي وهذا بإجراء دراسة تطبيقية على إحدى مكاتب محافضي الحسابات الناشطة محليا، حيث وقع الاختيار على تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 610، والذي يهدف إلى مدى إمكانية تطبيق هذا المعيار "استخدام المراجعين الخارجيين لتقارير المدققين الداخليين في البيئة المحاسبية الجزائرية".

وفي هذا الصدد سيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى توضيح الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية، وذلك بالتطرق أولا إلى مجتمع الدراسة بالإضافة إلى المتغيرات وكيفية قياس هذه المتغيرات، ومن ثم التطرق إلى الأدوات والبرامج المستخدمة.

ولأجل ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات:

إن مهنة محافظ الحسابات من أنواع التدقيق الخارجي، حيث يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالمؤسسة وتتمثل في المهمة الموكلة له، وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد حول النتائج المتوصل إليها، إذ هو: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

وحسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري بأن: "المراجع القانوني هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".

يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا.

ونظرا لمهام وأهمية ودور محافظ حسابات سلطنا الضوء في هذا الجزء على إعطاء صورة عامة عن محافظ حسابات، ومدى تطبيقه لمعيار التدقيق 610 في البيئة الجزائرية، من خلال التطرق لمجتمع وعينة الدراسة والأدوات والبرامج المستخدمة في ذلك.

المطلب الأول: الطرق المستخدمة:

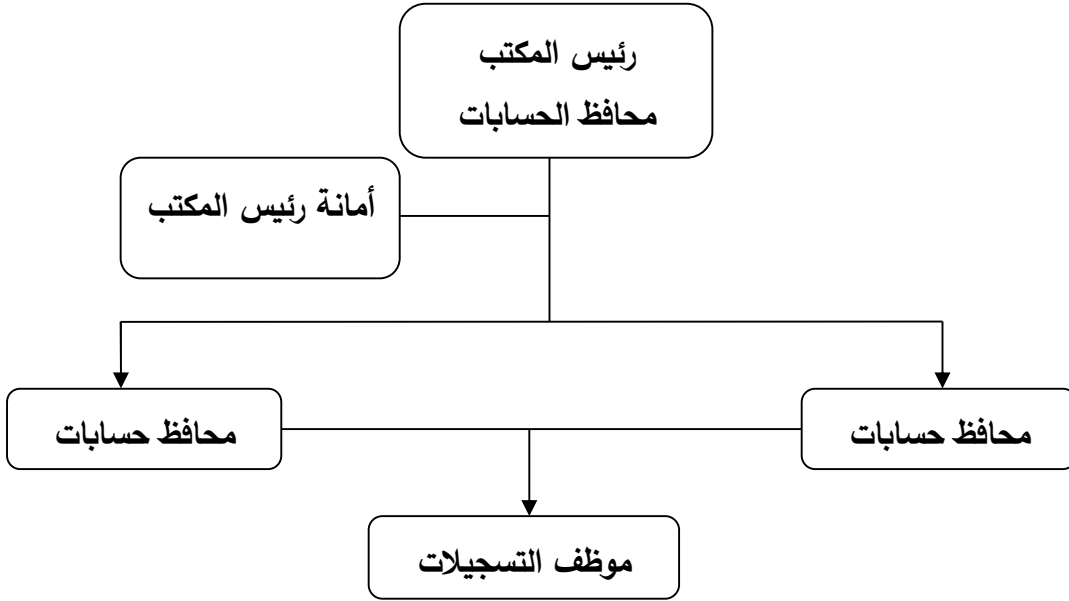
سيتم في هذا الجزء التطرق لعينة الدراسة التي اعتمدها لحل إشكالية بحثنا عن طريق استخدام أداة البحث (جمع الوثائق، المقابلة)، إضافة إلى جميع الأدوات والبرامج المستخدمة في هاته الدراسة.

أولا: دراسة حالة:

باعتبار أن منهج الدراسة هو دراسة حالة فإن عينة الدراسة تتمثل في محافظي الحسابات، وتم تسليط الضوء على مكتب محافظ حسابات في ولاية الوادي، وذلك بهدف تقييم مدى تطبيق المعيار 610 في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وكتعريف لمكتب محافظ الحسابات محل الدراسة فقد تأسس في سبتمبر 2005 من خلال رئيس المكتب (سالمي محمد الدينوري)، بمعية الأستاذين زيدان يوسف، وعماري بشير ومقره بالنزلة، وفي سنة 2010 حدثت تحسينات للمكتب حيث تم تحويله إلى شارع السعيد عبد الحي، كما تمت هيكلة المكتب كما يلي:

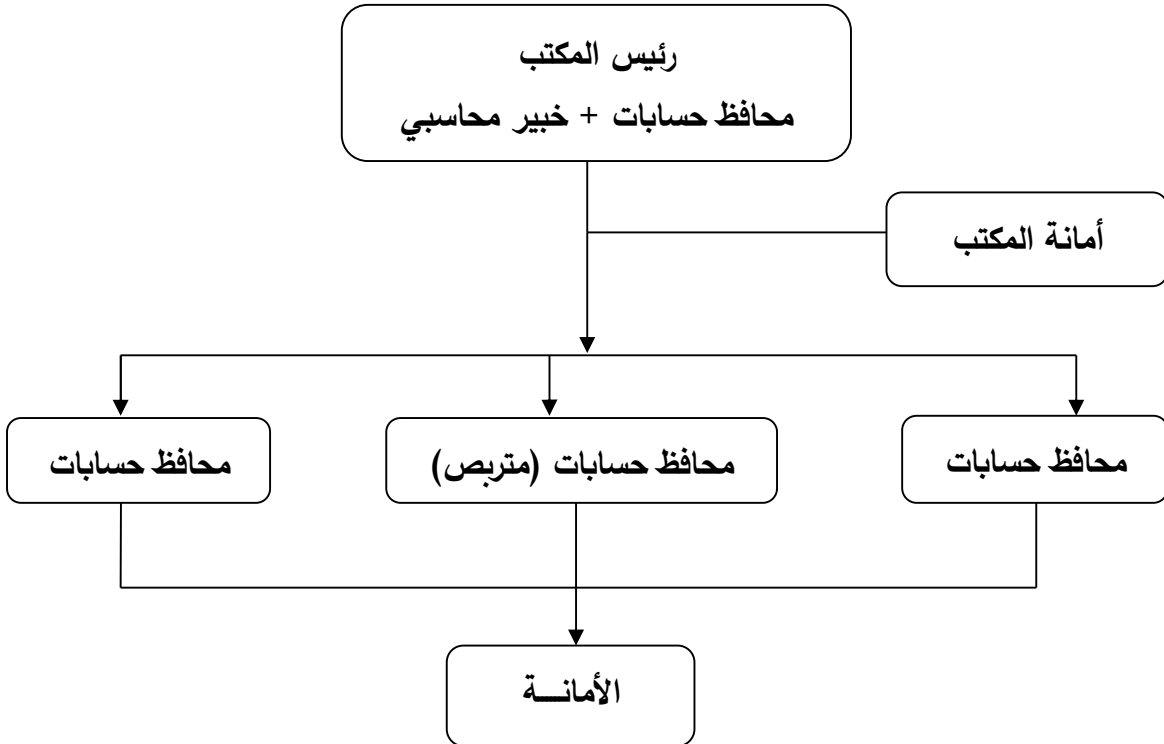
الشكل رقم: (1-2) الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ حسابات



المصدر: مكتب محافظ الحسابات

وفي سنة 2020 تم تحويل المكتب إلى 400 مسكن، كما تم تعديل الهيكل التنظيمي ليصبح:

الشكل رقم (2-2) الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ حسابات



المصدر: مكتب محافظ الحسابات

تحصل المكتب على سمعة لا بأس بها نظرا لوجود طاقة شبانية مميزة، كما أنه يمارس المهام التالية:

- محاسب معتمد.
- محافظ حسابات.
- التصريحات الجبائية.
- التصريحات شبه جبائية (الضمان الاجتماعي).
- دراسات الجدوى الاقتصادية.

يوجد بالمكتب ملفات:

- مقاولين.
- مستوردين.
- عيادة متخصصة.
- صيدليات.
- شركات صناعية.
- مهن حرة.

ثانيا: متغيرات الدراسة: سيتم في هذا الجزء عرض متغيرات الدراسة والطرق والمراحل المستخدمة لحل إشكالية الدراسة.

2. 1 تحديد متغيرات: يقوم أساس هذه الدراسة على مدى استخدام أعمال المدققين الداخليين وتطبيقها في البيئة الجزائرية، وبصور أخرى مدى تطبيق المعيار 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين) في البيئة الجزائرية، باستخدام أداة المقارنة بين المعيار 610 الدولي ونظيره الجزائري.

2. 1. 1 المتغير المستقل الأول: ويتمثل في المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين)، الذي تم إصداره من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد (LAASB)، وجاء هذا المعيار ضمن مجموعة المعايير الخاصة بالاستفادة من أعمال الآخرين (600-699) من المعايير الدولية للتدقيق، وينظم هذا المعيار عملية اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدققين الداخليين.

ولي شرح عملية اعتماد المدقق الخارجي للأعمال المدقق الداخلي في البيئة الجزائرية، ومعرفة مدى تطبيق محافظ حسابات لمعيار التدقيق 610 في البيئة الجزائرية، تم استناد على الدراسات السابقة، وسيتم التقييم مدى تطبيق هذا المعيار من خلال عملية مقارنة تطابق المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 مع نظيره الجزائري استنادا على مقاييس يتم شرحها في الجدول الرقم:

الجدول رقم (2 - 1) طريقة تقييم مدى تطابق معيار 610 الدولي مع نظيره الجزائري

وصف العلامة	العلامة	النسبة المئوية
يطبق بشكل كامل	2	100%
يطبق بشكل شبه كامل	1	50%
لا يطبق	0	0%

المصدر: استنادا على الدراسات السابقة¹

ومن خلال الجدول يمكننا تفسيره:

- عند تطبيق المعيار بشكل كامل يأخذ علامة (2) وهي تمثل النسبة المئوية كاملة 100%.
 - عند تطبيق المعيار بشكل شبه كامل أو جزئي يأخذ علامة (1) وهي تمثل النسبة المئوية 50%.
 - عند عدم تطبيق المعيار بشكل كلي يأخذ العلامة (0) وهي تمثل النسبة المئوية معدومة 0%.
- 2 - 1 - 2 المتغير المستقل الثاني:** ويتمثل في المعيار الجزائري للتدقيق 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين)، تم إصداره من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 من وزارة المالية (المجلس الوطني للمحاسبة). يوضح المعيار الجزائري للتدقيق 610 شروط وكيفيات استعادة المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.

ثالثا: كيفية قياس متغيرات الدراسة:

سيتم قياس وتحديد طريقة جمع متغيرات الدراسة من خلال الوقوف على مدى تطبيق محل الدراسة للمتغير المستقل (المعيار الدولي للتدقيق رقم 610)، وذلك من خلال استعمال تحليل الوثائق، المقابلة، المقارنة كأدوات من أدوات البحث، والتي من خلالها سيتم تحليل جميع عناصر المعيار الدولي، من أجل معرفة مدى تطبيق المعيار في البيئة الجزائرية، وذلك بالاعتماد على البرامج والأدوات الإحصائية ومن ثم تحليل النتائج بغرض معرفة تطابق المعيار الدولي والجزائري من خلال مقارنة.

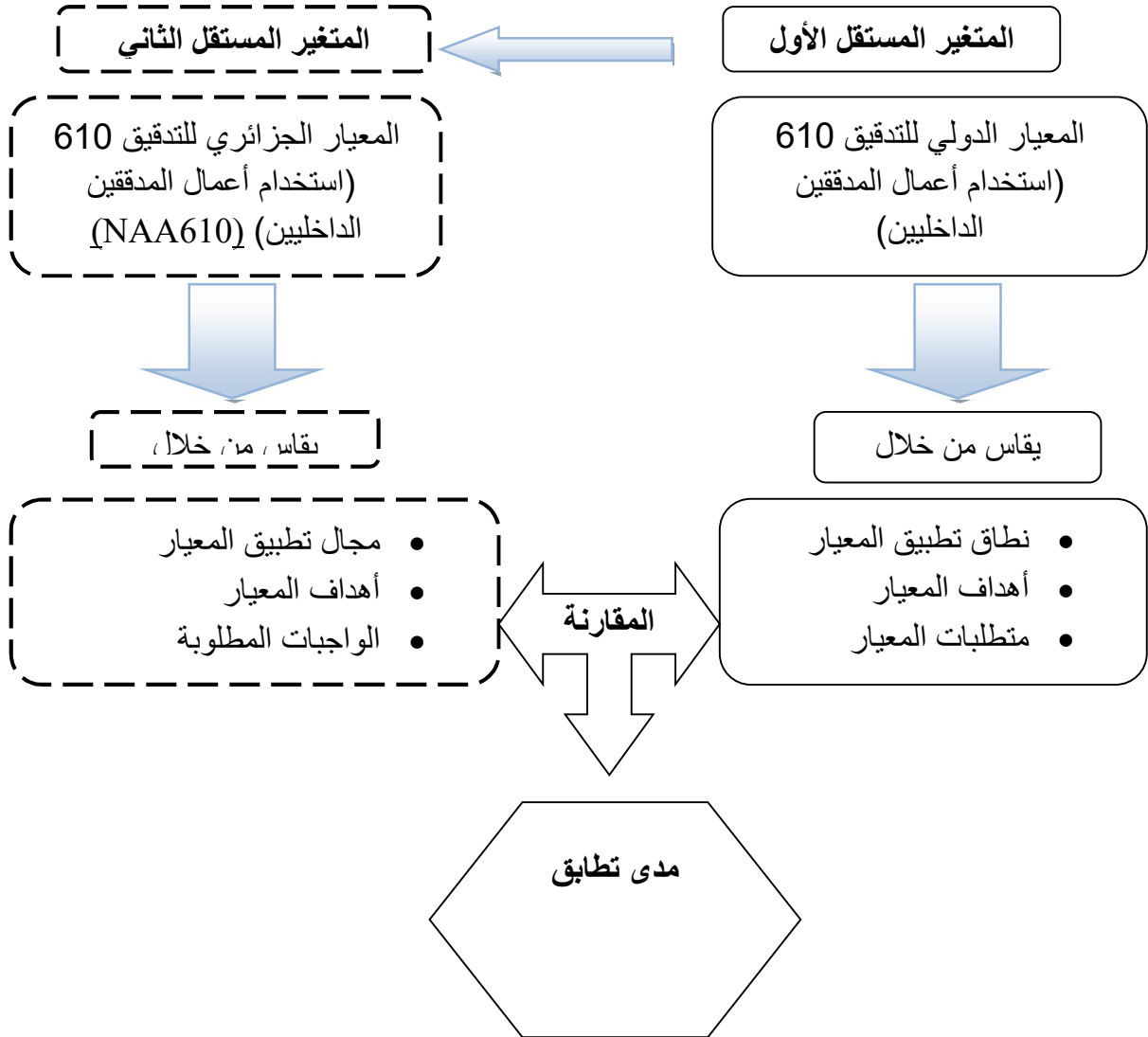
ومن خلال ما ذكر يتم تمثيل منهجية الدراسة على شكل التالي:

¹ تتمثل الدراسات السابقة في:

- مصطفى حمدان حسن حمدان، مدى التزام المدن الصناعية الأردنية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، مذكرة تخرج استكمالاً لمتطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، أبريل 2010.

- شنوف حمزة، قياس مدى استجابة القوائم المالية المجمعته المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي، دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017.

الشكل رقم (3.2): منهجية الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: الأدوات والبرامج المستخدمة:

سيتم في هذا الجزء عرض الأدوات المستخدمة لمعرفة مدى تطابق المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 مع المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، بالإضافة إلى البرامج المستخدمة لحل إشكالية الدراسة.

أولاً: الأدوات المستخدمة:

قصد القيام بالتحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث اشتملت الدراسة على أداتين رئيسيتين وهما:

ـ جمع الوثائق:

وقد تم اعتمادنا على عملية جمع الوثائق كأداة من أدوات البحث العلمي، و تمكنا من الحصول على الوثائق الخاصة بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 من المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المقابلة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على أداة المقابلة، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة المحدد أو الغير محددة أو فقرات حول الموضوع ثم طرحها على محافظ حسابات.

تهدف المقابلة إلى التعرف البيانات الموضوعية الخاص بالدراسة، وكانت مقابلتنا في بحثنا مع محافظ حسابات لمعرفة مدى تطبيق معيار 610 الدولي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكذا مدى تطابق المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 مع معيار الجزائري للتدقيق رقم 610، وهذا لغرض الخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات على ضوء ما يتم تحليله، والجدول التالي يوضح الفقرات المحددة لعملية المقابلة:

الجدول رقم (2 . 2) يبين الفقرات المحددة لعملية المقابلة

نص معيار 610 الدولي	مدى تطابق معيار 610 الجزائري مع نظيره الدولي
نطاق المعيار	
يتضمن مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين	
يتضمن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق	
يتضمن الاستعانة المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي	
لا يطبق هذا المعيار في حالة عدم إيجاد في المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي	
لا تطبق مسؤوليات الوظيفة وأنشطتها ليس لها علاقة بالتدقيق في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي	
لا يمكن للمدقق الخارجي تطبيق استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي للحصول على أدلة الإثبات في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة	
لا تطبق إذا لم يخطط المدقق الخارجي الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة	
مسؤوليات المدقق الخارجي عن التدقيق	
المدقق الداخلي قد ينفذ إجراءات تدقيق مماثلة لتلك التي ينفذها المدقق الخارجي	

	يعتبران كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مستقلان عن المؤسسة
	يتحمل المدقق الخارجي وحده المسؤولية عن إبداء الرأي
	الأهداف
	يتحقق هدف المدقق الخارجي من خلال متطلبات هذا المعيار
	المتطلبات
	تحديد إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي (المجال، المدى)
	تقييم المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي
	تحديد المدقق الخارجي طبيعة ومدى استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي
	استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي
	يناقش مع الوظيفة هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطتها
	يقرأ تقارير وظيفة التدقيق الداخلي عن العمل الذي يخطط لاستخدامه
	تحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض التدقيق
	إجراءات التدقيق التي يضعها المدقق الخارجي تستجيب في طبيعتها ومداه لتقييم المدقق
	تقييم استنتاج المدقق الخارجي بشأن وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد طبيعته ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض التدقيق لا تزال مناسبة
	تحديد إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
	يتم تحديد إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق
	تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده لمدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة مباشرة
	الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
	الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المؤسسة بأن

	يسمح للمدققين الداخليين إتباع تعليمات المدقق الخارجي
	عدم تدخل المؤسسة في عمل الذي ينفذه المدقق الداخلي بالنيابة عن المدقق الخارجي
	الحصول على موافقة مكتوبة من المدققين الداخليين بأنهم يحافظون على سرية الأمور
	توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي لعمل الذي يقوم به المدقق الداخلي كافيًا لكي يقتنع على أنه قد حصل على أدلة إثبات كافية وملائمة
	التوثيق
	إدراج المدقق الخارجي توثيق أعمال التدقيق في حالة استخدام لعمل وظيفة التدقيق الداخلي
	إدراج المدقق الخارجي في توثيق أعمال التدقيق في حالة استعانة بالمدقق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة

المصدر: من إعداد الطلبة

ثانياً: البرامج والمعالجات المستخدمة:

لتسهيل عملية التحليل النتائج مدى تطابق المعيار الدولي مع الجزائري تم تجميع البيانات المحصلة وتفرغها في برنامج SPSS23، وهو يعتبر من البرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ويستخدم في جميع منهاج البحث العلمي، وذلك حسب طبيعة المعلومات.

ولجمع وتبويب المعلومات التي تخص الدراسة، تم إعداد جدول تم استخلاصه بالاعتماد على برنامج SPSS23، وبنفس البرنامج تم تمثيل الجدول، وتمت عملية تحليل النتائج من خلال الأدوات الإحصائية التالية:

_ **المتوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، لذا هو المؤشر الأكثر أهمية لقياس المواضع المركزية، ويستخدم بكثرة في مختلف الدراسات والحسابات.

_ **الانحراف المعياري:** مقياس احصائي لمدى تشتت مجموعة من القيم حول وسطها الحسابي.

_ **اختبار T:** يستخدم لاختبار فرضيات الدراسة، وهو من الاختبارات الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وهو الأكثر شيوعاً في البحوث والدراسات الإنسانية والاجتماعية، ويستخدم في اختبار الفروق بين المتوسطات الحسابية المتغيرة والفرضية، إذ أن الهدف الأساسي من اختبار T الوصول إلى وجود أو عدم وجود فروق أو توافق ذا دلالة إحصائية بين المعيارين.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة:

في هذا المبحث سنتطرق إلى عرض وتحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها بشكل دقيق، وتلخيصها في أشكال بيانية مناسبة.

المطلب الأول: عرض النتائج:

سيتم في هذا المطلب عرض البيانات وتحليل نتائج الدراسة للمحاور التي تتناول مدى توافق المعيارين، هل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المعيارين.

أولاً: مدى توافق المعيار الجزائري 610 مع المعيار الدولي 610:

سنقوم في هذا الجزء بعرض وتفسير قيم ونسب التطبيق للمعيار الجزائري 610، وذلك من خلال ترجمة الجدول رقم (2 . 1)، والجدول من الملحق رقم 02 إلى أرقام كمية باستخدام برنامج EXCL، بغية الحكم على مدى توافق المعيار الجزائري 610 مع المعيار الدولي 610، وتوصلنا إلى النتائج من خلال الجدول التالي:

جدول رقم: (2 - 3) العرض التفصيلي لتطبيق المعيار 610

نسبة التنفيذ الكلية	نسبة التنفيذ	التنفيذ الفعلي	التنفيذ المعياري	نص معيار 610 الدولي
0.9		9	20	نطاق المعيار
	50%	1	2	يتضمن مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين
	50%	1	2	يتضمن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق
	0%	0	2	يتضمن الاستعانة المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي
	100%	2	2	لا يطبق هذا المعيار في حالة عدم إيجاد في المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي
	0%	0	2	لا تطبق مسؤوليات الوظيفة وأنشطتها ليس لها علاقة بالتدقيق في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي
	0%	0	2	لا يمكن للمدقق الخارجي تطبيق استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي للحصول على أدلة الإثبات في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة
	0%	0	2	لا تطبق إذا لم يخطط المدقق الخارجي الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة في حالة وجود وظيفة التدقيق

				الداخلي في المؤسسة
				مسؤوليات المدقق الخارجي عن التدقيق
	100%	2	2	المدقق الداخلي قد ينفذ إجراءات تدقيق مماثلة لتلك التي ينفذها المدقق الخارجي
	50%	1	2	يعتبران كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مستقلان عن المؤسسة
	100%	2	2	يتحمل المدقق الخارجي وحده المسؤولية عن إبداء الرأي
1		1	2	الأهداف
	50%	1	2	يتحقق هدف المدقق الخارجي من خلال متطلبات هذا المعيار
0.87		13	30	المتطلبات
				تحديد إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي (المجال، المدى)
	50%	1	2	تقييم المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي
	50%	1	2	تحديد المدقق الخارجي طبيعة ومدى استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي
				استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي
	50%	1	2	يناقش مع الوظيفة هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطتها
	0%	0	2	يقرأ تقارير وظيفة التدقيق الداخلي عن العمل الذي يخطط لاستخدامه
	100%	2	2	تحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض التدقيق
	50%	1	2	إجراءات التدقيق التي يضعها المدقق الخارجي تستجيب في طبيعتها ومداهما لتقييم المدقق
	50%	1	2	تقييم استنتاج المدقق الخارجي بشأن وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد طبيعته ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض التدقيق لا تزال مناسبة
				تحديد إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
	0%	0	2	يتم تحديد إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق

	0	2	تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده لمدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة مباشرة
			الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
0%	0	2	الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المؤسسة بأن يسمح للمدققين الداخليين إتباع تعليمات المدقق الخارجي
50%	1	2	عدم تدخل المؤسسة في عمل الذي ينفذه المدقق الداخلي بالنيابة عن المدقق الخارجي
50%	1	2	الحصول على موافقة مكتوبة من المدققين الداخليين بأنهم يحافظون على سرية الأمور
100%	2	2	توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي لعمل الذي يقوم به المدقق الداخلي كافيا لكي يقتنع على انه قد حصل على أدلة إثبات كافية وملائمة
			التوثيق
100%	2	2	إدراج المدقق الخارجي توثيق أعمال التدقيق في حالة استخدام لعمل وظيفة التدقيق الداخلي
0%	0	2	إدراج المدقق الخارجي في توثيق أعمال التدقيق في حالة استعانة بالمدقق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة
2.77	23	52	نسبة التنفيذ لكل الفقرات
45%		100%	نسبة تنفيذ المئوية لكل الفقرات

المصدر: من إعداد الطلبة

من خلال الجدول أظهرت النتائج الخاصة بنسب تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 في البيئة المحاسبية الجزائرية، أن نسبة التنفيذ الكلية للمعيار ما يقارب 45%.
ومن خلال الجدول السابق يتبين لنا نسب التنفيذ الفعلي للمعيار الجزائري من خلال المقاييس المعمول بها توصلنا إلى النتائج المبين في الجدول التالي:

جدول رقم: (2 - 4) يبين نسب مقاييس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid لا يطبق	9	34.6	34.6	34.6
يطبق بشكل شبه كامل	11	42.3	42.3	76.9
يطبق بشكل كامل	6	23.1	23.1	100.0
Total	26	100.0	100.0	

المصدر: مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن نسب تنفيذ الفعلي المعياري الجزائري من خلال المقاييس المعمول بها مقارنة بالمعيار الدولي نجد:

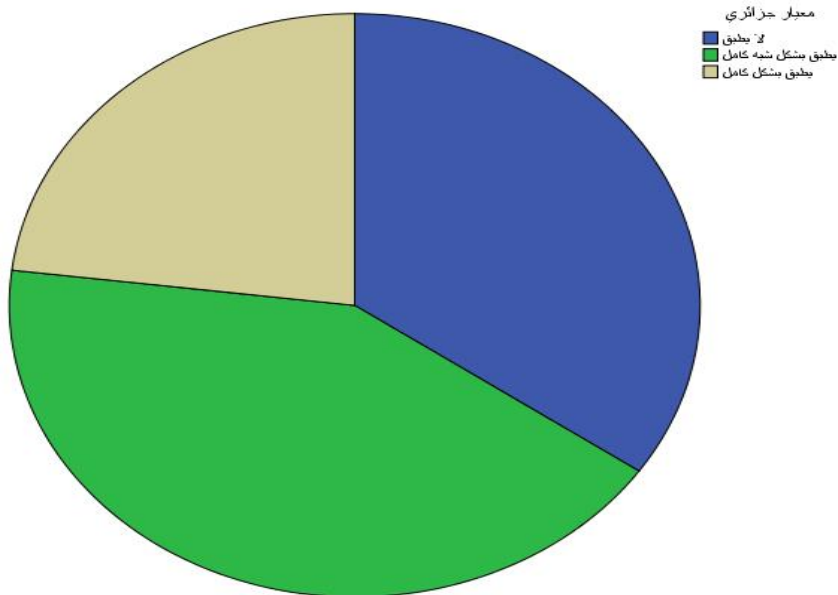
_ نسبة 34.6% لا يطبق المعيار.

_ نسبة 42.23% يطبق بشكل شبه كامل.

_ نسبة 23.1% يطبق بشكل كامل.

ومثلنا نتائج جدول رقم (2 - 4) في دائرة نسبية.

شكل رقم: (2 - 4) تبين نسب المقاييس



المصدر: مخرجات SPSS

ثانيا: هل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610 سنقوم في هذا الجزء بعرض نتائج اختبار (ت) ، قصد معرفة وجود أو عدم وجود فروق بين المعيار الدولي رقم 610 والجزائري 610.

جدول رقم: (2 - 5) وصف المعيار الدراسة من حيث، المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري المتعلقة بالمعيار الجزائري 610 والدولي 610

Descriptive Statistics

		Statistic	Bootstrap ^a			
			Bias	Std. Error	95% Confidence Interval	
					Lower	Upper
معيار جزائري	N	26	0	0	26	26
	Mean	.88	.00	.00	.88	.88
	Std. Deviation	.766	.000	.000	.766	.766
Valid N (listwise)	N	26	0	0	26	26

a. Unless otherwise noted, bootstrap results are based on 1000 stratified bootstrap samples

Paired Samples Statistics

		Statistic	Bootstrap ^a				
			Bias	Std. Error	95% Confidence Interval		
					Lower	Upper	
Pair 1	معيار	Mean	.88	.00	.00	.88	.88
	جزائري	N	26				
		Std. Deviation	.766	.000	.000	.766	.766
		Std. Error Mean	.150				

معيار دولي	Mean	2.00	.00	.00	2.00	2.00
	N	26				
	Std. Deviation	.000	.000	.000	.000	.000
	Std. Error Mean	.000				

a. Unless otherwise noted, bootstrap results are based on 1000 stratified bootstrap samples

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن نتائج تحليل البيانات بالنسبة للمعيار الجزائري 610، بلغ المتوسط الحسابي 0.88 مع انحراف معياري 0.766 وخطأ الانحراف 0.150، وهذا يدل على أن المعيار الجزائري 610 ملائم لتطبيق المعيار الدولي 610 والذي بلغ المتوسط الحسابي 2 مع انحراف معياري 0 وخطأ الانحراف 0.

والجدول (2 - 6) يوضح نتائج اختبار (ت) على النحو التالي:

جدول رقم: (2 - 6) نتيجة اختبار T لدراسة مدى تطابق المعيار الدولي 610

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
معيار جزائري - معيار دولي	1.115	.766	.150	-1.425	-.806	-7.429	25	.000

المصدر: مخرجات البرنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن نتائج تحليل البيانات المتعلقة بنتيجة اختبار T والتي بلغت 7.429، حيث تمثل الفرق بين متوسطي المعيارين وكذا الفرق بين الانحراف المعياريين ودرجة الحرية ومستوى دلالة التوافق.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج:

لقد تم في المطلب الأول التوصل إلى مجموعة من النتائج، لذا سنقوم في هذا المطلب بتحليلها وتفسير نتائجها، ثم القيام باختبار صحة الفرضيات من عدمها.

أولاً: اختبار صحة الفرضية الأولى: مدى توافق المعيار الجزائري 610 مع المعيار الدولي 610:

من خلال الجدول رقم (2 . 3) يتضح لنا أن نسبة التنفيذ لكل الفقرات والتي بلغت 2.77 أي بنسبة تطبيق 45% وهذا يعني أن هناك توافق نسبي وهذا راجع إلى البيئة الاقتصادية الخاصة بالجزائر وخاصة المتعلقة بالقوانين والتشريعات حيث نجد أن بعض المعايير تتعارض وتتناقض مع تشريع الوطني، ومن خلال نسبة التنفيذ لكل الفقرات نجد:

_ نسبة التنفيذ للفقرة الأولى المتعلقة بنطاق المعيار بلغت 0.9 أي بنسبة تطبيق 45%.

_ نسبة التنفيذ للفقرة الثانية المتعلقة بالأهداف المعيار بلغت 1 أي بنسبة تطبيق 50%.

_ نسبة التنفيذ للفقرة الثالثة المتعلقة بمتطلبات المعيار بلغت 0.87 أي بنسبة تطبيق 43,34%.

ومن خلال الجدول رقم (2 . 4)، تطرقنا كذلك إلى حساب نسب المقاييس المعتمد فلاحظنا أن:

_ مقياس لا يطبق كانت نسبته 34.6% وتفسيرها عدم تطرق المعيار الجزائري إلى بعض الفقرات التي تطرق إليها المعيار الدولي وهذا راجع للبيئة الجزائرية.

_ مقياس يطبق بشكل شبه كامل 42.3% وتفسير هذا أن المعيار الدولي كان مدعم بتفسيرات وتوضيحات عكس المعيار الجزائري الذي يشير إلى الفقرات بصور مختصرة.

_ مقياس يطبق بشكل كامل 23.1% يعود تفسيرها إلى تماثل المعيارين في بعض الفقرات وأن المعيار الجزائري مستمد من الدولي.

ثانياً: اختبار صحة الفرضية الثانية: هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي

610 والمعيار الجزائري 610:

يوضح الجدول رقم (2 . 5) معلومات حول المعيار المدروس إذ أوضح أن حجم الفقرات الخاصة بالمعيار الدولي تقدر بـ 26، أن المتوسط الحسابي له هو 2 وبانحراف معياري معدوم، أما الفقرات الخاصة بالمعيار الجزائري مساوي لفقرات المعيار الدولي وقدر متوسطه الحسابي 0.88، انحراف معياري 0.766 وقدر الخطأ المعياري للوسط 0.150.

وقد أظهرت نتائج الجدول رقم (2 . 6) قيمة اختبار T بلغت 7.429 ودرجة الحرية $DF = 25$ وأن فرق بين متوسطي المعيارين 1.115 ومن خلال ما سبق نلاحظ أن قيمة الدلالة تساوي صفر وهي أقل من 5% وبعبارة أخرى $sig = 0.000$ أقل من $\alpha = 0.05$

وهذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610.

وبالتالي ومما سبق نقبل الفرضية الثانية، أي هناك فروقات بين المعيارين من ناحية الشكل ومن ناحية مضمون.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل معرفة مدى تطابق المعيار الدولي 610 مع نظيره الجزائري، وذلك لمعرفة هل هناك دلالة إحصائية تبين وجود أو عدم وجود فروق بين المعيارين، ولإجابة على ما سبق تم الاستعانة بجمع الوثائق، والمقابلة كأدوات مستخدمة لجمع المعلومات، وتحليل ذلك اعتمدنا على مجموع من الأدوات الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار T، لحل مشكلة الدراسة وذلك بالاستعانة ببرنامج SPSS23 و EXCL.

والأخير تأكدنا من وجود دلالة إحصائية، أي أن هناك فروق بين المعيار الدولي IAS610 والمعيار الجزائري NAA610، وأن نسبة تطابق المعيار الجزائري مقارنة بالمعيار الدولي 45%، وهذا ما تم التوصل إليه من خلال اختبار T، وتفسير وجود الدالة هو اختلاف البيئة الجزائرية عن البيئة الدولية.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة التطرق إلى تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم 610 في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من منظور مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من محافظي الحسابات، وتمت الدراسة من خلال جزأين جزء نظري والآخر تطبيقي، لذا حاولنا من أجل حل إشكالية الدراسة، وتقريب الجانب النظري من الجانب العملي تقسيم البحث إلى فصلين حيث تناولنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية باعتباره تمهيدا للجزء التطبيق، من خلال الاطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية، ومعيار التدقيق رقم 610 الدولي والجزائري، أما الفصل الثاني تم التطرق إلى دراسة حالة مكتب محافظ حسابات ومدى تطبيقه بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات المقترحة نوجزها فيما يلي:

نتائج إختبار الفرضيات:

على ضوء ما تم التوصل إليه في الجانب التطبيقي من الدراسة تم اختبار كل فرضية كما يلي:

_ الفرضية الأولى: مدى توافق المعيار الجزائري 610 مع المعيار الدولي 610:

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن هناك توافق نسبي بين المعيارين، وهذا يدل على أن المعيار الجزائري 610 مستمد المعيار الدولي 610، نظرا لوجود نقاط الاختلاف والتي لم تؤثر بشكل كبير في مضمون المعيار، وهذا يعني قبول صحة الفرضية الأولى.

_ الفرضية الثانية: هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610:

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610، وهذا يعني قبول صحة الفرضية الثانية.

الاقتراحات والتوصيات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نرى عدم بلوغ عملية تطبيق المعيار الجزائري رقم 610 بدرجة كاملة بالرغم من الزاميته لدى نقترح ما يلي:

_ ضرورة إرفاق المعيار الجزائري 610 بتفسيرات توضح كيفية الممارسة والتطبيق ميدانيا.

_ تعزيز درجة تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

_ ضرورة تكيف المعايير الدولية للتدقيق مع البيئة الجزائرية.

_ ضرورة الالتزام بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وخاصة المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.

_ ضرورة التحديث المستمر للمعايير الجزائرية للتدقيق ومواكبة التحديثات التي تطرأ على المعايير الدولية للتدقيق بما يتماشى مع البيئة الجزائرية.

_ القيام بتحديث المعايير الجزائرية الصادرة لكي تتماشى مع التطورات، وليس كما هو الحال بالنسبة للنظام

المحاسبي المالي، الذي مازال على حاله رغم تطور المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (اعداد التقارير المالية).

أفاق الدراسة:

- في نهاية هذا البحث ونظرا للنقائص التي لا يخلو منها البحث، نقترح بعض المواضيع التي من شأنها أن تكون كأفاق بحثية يمكن الخوض فيها لتزيد من إثراء هذه الدراسة، والمتمثلة في:
- _ المشاكل المتعلقة بتطبيق المعيار 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" في البيئة المحاسبية الجزائرية.
 - _ واقع مهنة محافطي الحسابات في ظل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.
 - _ تقييم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال التدقيق الداخلي وفقا للمعيار الدولي رقم 610.



قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، الأردن، 2009.
2. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة . الإطار النظري والإجراءات العلمية، الجزء الاول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009.
3. رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.
4. عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الادارة العامة للبحوث، الريام، الرياض 1994.
5. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
6. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2014.
7. نور الدين مزياي، الإطار النظري للتدقيق المالي، بدون طبعة، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة، 2021.
8. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

الأطروحات والمذكرات:

9. بصري ريمة، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2020.2021.
10. بن نعمة سليمة، النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، قسم المالية والمحاسبة، جامعة مستغانم، 2017.2018.
11. تركية سعيد علي الاحمري، العوامل المؤثرة في اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة المملكة العربية السعودية، كلية الشرق العربي للدراسات العليا قسم المحاسبة، السعودية، 2016.

12. شنوف حمزة، قياس مدى استجابة القوائم المالية المراجعة المعدة وفق SCF للمعايير المحاسبية الدولية، وانعكاسات تطبيقها على نتائج التحليل المالي، دراسة حالة مجمع صيدال خلال المرحلة الانتقالية 2009، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017.
13. طبشوش سارة، أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق . دراسة حالة عينة من المدققين الخارجيين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2022-2023.
14. عمر ابراهيم محمود الأشقر، تقويم مدى التزام المراجع الخارجي بفحص أعمال المراجعة الداخلية وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم 610 (دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة)، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008.
15. مصطفى حمدان حسن حمدان، مدى التزام المدن الصناعية الأردنية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، مذكرة تخرج استكمالاً لمتطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة ا لشرق الأوسط، عمان، أبريل 2010.
16. وليد عبد السلام، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر. دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعرييج، 2021-2022.
17. وليد يوسف حجه، تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والضريبة، جامعة القدس، كلية الإدارة والاقتصاد، القدس، 2017.
- المقالات، الدوريات والملتقيات
18. أحمد نغاز، دراسة أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 610، مجلة دولية علمية محكمة . دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 15، العدد 1، جامعة الأغواط، 2018.
19. إسماعيل طويل، احمد يوسف السعيد، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام اعمال المدققين الداخليين" على جودة التدقيق الخارجي (دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر)، مجلة المدبر، المجلد 08، العدد 01، 2021.

20. العمري أصيلة، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تقرير المدقق الخارجي في الجزائر . دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، جوان 2023.
21. بختة مفتاح، حمزة مفتاح، مداخلة بعنوان: "إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية"، ملتقى علمي وطني حول: واقع التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، يوم 07 أبريل 2018.
22. بوسعدية مسعود، قمان مصطفى، التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 (دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين)، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد 07، العدد 01، 2023.
23. بوزيدة حميد، سايح فايز، تحسين جودة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق . دراسة ميدانية لعينة من المدققين القانونيين، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 11، جامعة بومرداس، 2017.
24. حراث نخلة، بن حمو عصمت محمد، المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11، العدد 02، جامعة مستغانم، 2022.
25. حمزة ضويفي، عنون فؤاد، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA. دراسة عينة من المراجعين، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 01، المركز الجامعي، تسميلت، 2020.
26. حميداتو صالح، معايير التدقيق الدولية والبيئة الجزائرية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 08، العدد الاول، 2023.
27. حنان واكر، حاج قويدر قورين، شروط وفرص الاستفادة من أعمال التدقيق . دراسة مقارنة بين معيار الجزائري (NAA610) والمعيار الدولي (IAS610)، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، 2022.
28. شيماء خالدي وآخرون، تقييم واقع معايير المراجعة الدولية من قبل ممارسي مهنة المراجعة في البيئة المحاسبية . (دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري)، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 05 العدد 01، 2019.
29. صنهاجي هيبه وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، جامعة الشهيد حمى لخضر بالوادي، ديسمبر 2017.
30. طبشوش سارة، مشري حسناء، مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 (دراسة حالة مكاتب التدقيق سطيف)، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2022.
31. طواف فاتح، عز الدين فؤاد، مدى مساهمة التزام محافظي الحسابات بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 10، العدد 01، 2023.

32. علي عبد القادر ذنيبات، باسل خالد شناق، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610 (دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، العدد 2، 2006.
33. عيجولي خالد، عيجولي عبد الله، المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى مواءمتها لمعايير المراجعة الدولية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، الجزائر، المجلد الخامس، العدد الثاني، 2021.
34. مريم واكر، عبد القادر عيادي، أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على اعمال التدقيق الداخلي، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 06، العدد 02، 2021.

القوانين والمراسيم

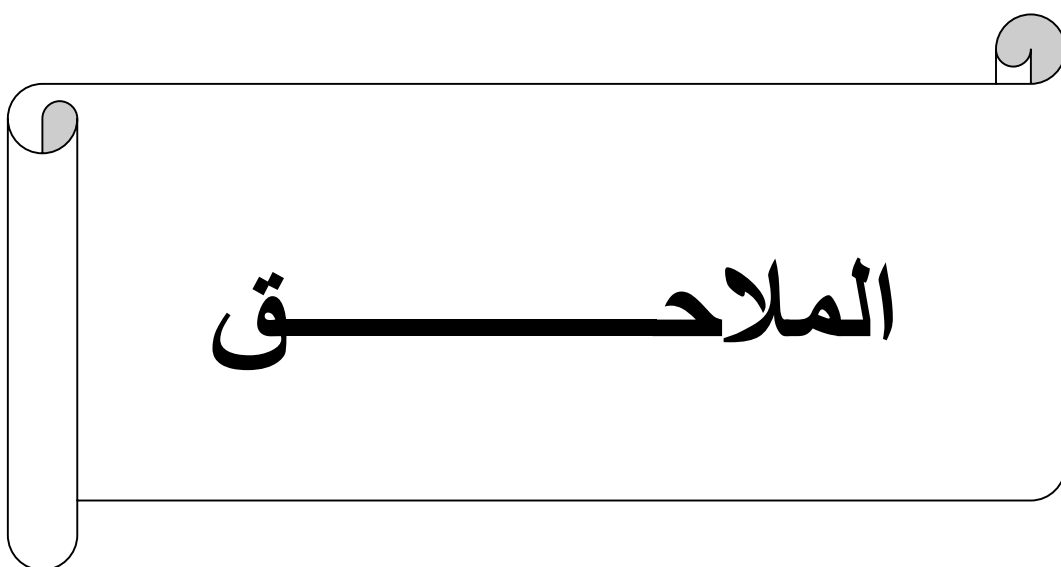
35. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون رقم 01.10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المادة 16.14.04، الصادرة في 28 رجب عام 1431 الموافق لـ 11 يوليو سنة 2010.
36. وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
37. وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
38. وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610.
39. وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المحاضرات

40. فاتح سردوك، محاضرة 5 مجموعة المعايير (699.600) استعمال عمل الآخرين، مقياس المعايير الدولية للتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، السنة الجامعية 2021-2022.

إصدارات الهيئات:

41. الهيئة السعودية للمحاسبين (SOCPA)، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، طبعة 2023، الفقرة 36، 37.
42. الهيئة السعودية للمحاسبين السعوديين (SOCPA)، معيار المراجعة (610): استخدام عمل المراجعين الداخليين، الفقرة 13.



الملحق رقم 1

المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

-----000-----

MINISTRE DES FINANCES
LE MINISTRE

وزارة المالية
الوزير

يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

15 MARS 2017

المؤرخ في

23

مقرر رقم

السيد الوزير المكلف بالمالية ،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- وبمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة؛ المعدل
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 يحدد صلاحيات وزير المالية؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر 2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعده سيره؛
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعده سيره؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 المحدد لنعوية الوظائف المنظمة لقواعد العمل للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛

- ومقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها؛
- ومقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و المحدد لمحتوى و معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- ومقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و المحدد لإجراءات إرسال تقارير محافظ الحسابات؛

يقرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا القرار إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق:

- المعيار الجزائري للتدقيق - 520 - " الإجراءات التحليلية "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 570 - " استمرارية الإستغلال "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 610 - " استخدام أعمال المدققين الداخليين "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 620 - " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

المادة الثانية:

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية المرفقة بهذا القرار، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

المادة الثالثة:

ينشر هذا القرار في النشرة الرسمية لوزارة المالية .

حرر بالجزائر في،

15 MARS 2017

حاجي بابا عمي

الوزير المكلف بالمالية

وزير المالية
حاجي بابا عمي



الملحق رقم 2

عرض تفصيلي لتطبيق المعيار المعيار 610

عرض تفصيلي لتطبيق المعيار رقم 610

مدى تطابق المعيار الجزائري 610 مع نظيره الدولي	نص معيار 610 الدولي
مجال تطبيق المعيار	نطاق المعيار
يعالج شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي (تم الإشارة لها)	يتضمن مسؤولية المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين
وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته (تم الإشارة لها)	يتضمن استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق
لا يعالج الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق (لم يتطرق إليها)	يتضمن الاستعانة المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي
هدف المعيار يتحقق إذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي (مماثل)	لا يطبق هذا المعيار في حالة عدم إيجاد في المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي
لم يتطرق المعيار لها	لا تطبق مسؤوليات الوظيفة وأنشطتها ليس لها علاقة بالتدقيق في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي
لم يتطرق المعيار لها	لا يمكن للمدقق الخارجي تطبيق استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي للحصول على أدلة الإثبات في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة
لم يتطرق المعيار لها	لا تطبق إذا لم يخطط المدقق الخارجي الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة
	مسؤوليات المدقق الخارجي عن التدقيق
المدقق الداخلي قد ينفذ إجراءات تدقيق مماثلة لتلك التي ينفذها المدقق الخارجي (مماثل)	المدقق الداخلي قد ينفذ إجراءات تدقيق مماثلة لتلك التي ينفذها المدقق الخارجي
مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فإنها ليست مستقلة عن الكيان (تم الإشارة	يعتبران كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي مستقلان عن المؤسسة

	إليها
يتحمل المدقق الخارجي وحده المسؤولية عن إبداء الرأي	المدقق الخارجي هو المطلوب للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه (مماثل)
الأهداف	الأهداف
يتحقق هدف المدقق الخارجي من خلال متطلبات هذا المعيار	تتحقق حسب الواجبات المطلوبة (تم الإشارة إليها)
المتطلبات	الواجبات المطلوبة
تحديد إمكانية استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي (المجال، المدى)	تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين
تقييم المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي	تحديد مهام أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي (تم الإشارة إليها)
تحديد المدقق الخارجي طبيعة ومدى استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي	تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين ملائمة لاحتياجات التدقيق تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين (تم الإشارة إليها)
استخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي	استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة
يناقش مع الوظيفة هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطتها	تقييم المدقق الخارجي وضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق حول الأعمال (تم الإشارة إليها)
يقرأ تقارير وظيفة التدقيق الداخلي عن العمل الذي يخطط لاستخدامه	لتحديد ملائمة الأعمال لاحتياجات الخاصة يجب تقييم المدقق الخارجي مجموعة من النقاط (لم ينطرق إليه)
تحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض التدقيق	في حالة استخدام أعمال المدقق الداخلي تحديد مدى ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق (مماثل)
إجراءات التدقيق التي يضعها المدقق الخارجي تستجيب في طبيعتها ومداهما لتقييم المدقق	تقييم وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول الأعمال لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة (تم الإشارة إليها)
تقييم استنتاج المدقق الخارجي بشأن وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد طبيعة ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض التدقيق لا تزال مناسبة	تقييم تناسق النتائج المستخرجة للظروف والتقارير التي أعدها المدققين الداخليين مع نتائج الأعمال المنجزة (تم الإشارة إليها)

	تحديد إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
لم يتطرق إليه	يتم تحديد إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق
لم يتطرق إليه	تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده لمدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة مباشرة
	الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة
لم يتطرق إليه	الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المؤسسة بأن يسمح للمدققين الداخليين إتباع تعليمات المدقق الخارجي
تم الإشارة إليها	عدم تدخل المؤسسة في عمل الذي ينفذه المدقق الداخلي بالنيابة عن المدقق الخارجي
تم الإشارة إليها	الحصول على موافقة مكتوبة من المدققين الداخليين بأنهم يحافظون على سرية الأمور
فحص المدقق الخارجي لعناصر سبق وإن راجعها المدقق الداخلي والنظر في إجراءات التدقيق الموضوعية من طرف المدقق الداخلي (مماثل)	توجيه وإشراف وفحص المدقق الخارجي لعمل الذي يقوم به المدقق الداخلي كافيًا لكي يقتنع على أنه قد حصل على أدلة إثبات كافية وملائمة
التوثيق	التوثيق
إدراج المدقق الخارجي في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة الأعمال الخاصة بالمنجزة من طرف المدققين الداخليين (مماثل)	إدراج المدقق الخارجي توثيق أعمال التدقيق في حالة استخدام لعمل وظيفة التدقيق الداخلي
إدراج إجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حول الأعمال الخاصة (لم يتطرق إليه)	إدراج المدقق الخارجي في توثيق أعمال التدقيق في حالة استعانة بالمدقق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة

الموسم الجامعي: 2024/2023.....

الوادي في: 2024/10/08.....

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



إلى السيد سالمي.. البدينوري..م.. البدينوري.. مكتب
محاسب معتمد ومحافظ حسابات

الموضوع : طلب تسهيل الحصول على معلومات

في إطار إعداد بحث الذي يقوم بها طلبة ماستر قسم العلوم المالية والمحاسبية للحصول على المعلومات النظرية في الوسط العلمي المهني.

نطلب من سيادتكم إمكانية استقبال الطلبة الآتية أسمائهم:

- اسم واللقب: أهناي رجاء تاريخ ومكان الميلاد 1988/02/09 سيدي عمير رقم التسجيل: 23089060670
- اسم واللقب: البعايب أسماء تاريخ ومكان الميلاد 1986/09/15 الوادي رقم التسجيل: 23059052823
- اسم واللقب: جبالدة البزدوق تاريخ ومكان الميلاد 1986/08/09 سيدي عمران رقم التسجيل: 23059061002
- اسم واللقب: زينب ديدي تاريخ ومكان الميلاد 1987/04/17 الوادي رقم التسجيل: 23069051613

- التخصص: ماستر.. محاسبة.. وتدقيق.....
- موضوع البحث: تطبيق معيار 610 استخدام المراجعين الخارجيين لتقارير المدققين الداخليين في البيئة المحاسبية الجزائرية

- الأستاذ المشرف: د. د. شنوف حمزة.....

في مؤسستكم وذلك لمدة: يوما.

ابتداء من:

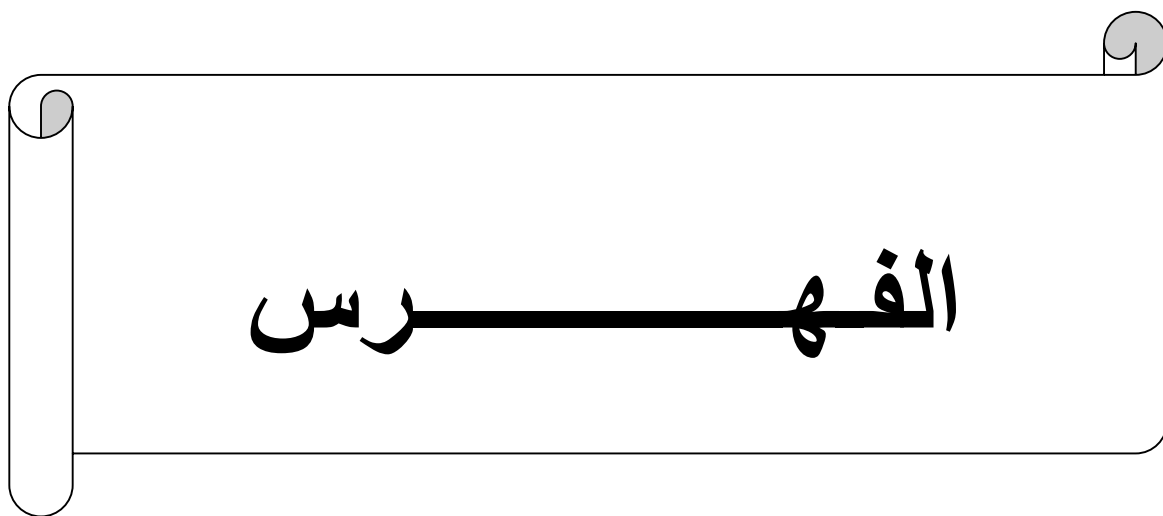
إلى غاية:

رئيس القسم

نائب رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبية
المكلف بالتدريس والتعليم في التدرج
د. عقبة خضير

موافقة المؤسسة المستقبلة





الفهرس

الصفحة	العنوان
I	.....الآية.....
V-I	.....الإهداء.....
VI	.....الشكر.....
VII	.....الملخص.....
VIII	.....قائمة المحتويات.....
IX	.....قائمة الجداول.....
X	.....قائمة الأشكال.....
X	.....قائمة الملاحق.....
XI	.....قائمة الاختصارات والرموز.....
أ - ث	.....المقدمة.....
35 - 5	.....الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية.....
6	.....تمهيد.....
7	.....المبحث الأول: الأدبيات النظرية - الإطار المفاهيمي للدراسة.....
7	.....المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية.....
7	.....أولاً: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية.....
14	.....ثانياً: الإطار المفاهيمي للمعايير الجزائرية للتدقيق.....
19	.....المطلب الثاني: الإطار النظري لمعيار التدقيق الدولي رقم 610.....
19	.....أولاً: مقدمة المعيار.....
19	.....ثانياً: أهداف المعيار.....
20	.....ثالثاً: متطلبات المعيار.....
23	.....المطلب الثالث: الإطار النظري لمعيار التدقيق الجزائري رقم 610.....
23	.....أولاً: مقدمة المعيار.....
24	.....ثانياً: أهداف المعيار.....
24	.....ثالثاً: الواجبات المطلوبة.....
28	.....المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية - الدراسات السابقة للموضوع.....
28	.....المطلب الأول: الدراسات السابقة المحلية.....
30	.....المطلب الثاني: الدراسات السابقة العربية.....
33	.....المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....

35	.....خلاصة الفصل
36	.....الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية
37	.....تمهيد
38	.....المبحث الأول: الطريقة والأدوات
38	.....المطلب الأول: الطرق المستخدمة
38	.....أولا: مجتمع الدراسة
40	.....ثانيا: متغيرات الدراسة
41	.....ثالثا: قياس وطريقة جمع متغيرات الدراسة
42	.....المطلب الثاني: الأدوات والبرامج المستخدمة
42	.....أولا: الأدوات المستخدمة
45	.....ثانيا: البرامج والمعالجات المستخدمة
46	.....المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها
46	.....المطلب الأول: عرض النتائج
46	.....أولا: مدى توافق المعيار الجزائري 610 مع المعيار الدولي 610
50	.....ثانيا: هل هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610
52	.....المطلب الثاني: مناقشة النتائج
52	.....أولا: اختبار صحة الفرضية الأول: مدى توافق المعيار الجزائري 610 مع المعيار الدولي 610
52	.....ثانيا: اختبار صحة الفرضية الثانية: هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المعيار الدولي 610 والمعيار الجزائري 610
53	.....خلاصة الفصل
55	.....الخاتمة
58	.....قائمة المراجع
62	.....الملاحق
63	.....الملحق 1 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائري للتدقيق..
66	.....الملحق 2 عرض تفصيلي لتطبيق المعيار 610
70	.....الفهرس