جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: تدقيق ومر اقبة التسيير

دور معايير التدقيق الجز ائرية في تحسين جودة التدقيق في الجز ائر
دراسة حالة خبراء ومحافظين الحسابات في ولاية الجز ائر

مقدمة من طرف الطالب

سنينة قادة

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	حيمور مصطفى	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	خليفة حاج	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مشرفا	معرفية الطيب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية

2022/2021

شكـــر وعرفـــان

بسم الله الرحمن الرحيم، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أزكى الصلاة والتسليم.

ما سعينا في نهاية هذا العمل المتواضع إلا أن نشكر الله ونحمده على توفيقه لنا فإن أصبنا فبفضله وإن أخطأنا فمن أنفسنا.

نتقدم بالشكر الجزيل وأخص التقدير للأستاذ "معرفية الطيب" الذي قبل الإشراف على مذكرتي التي أسالت حبر أقلامها واستوقدت ساعات أيامه، فوضعنا على المسار الصحيح، نسأل الله أن يجعله نبراسا وذخرا للطلبة،

كما لا ننسى أن نعطر ونزكي عبارات الشكر والعرفان لكل الأساتذة الكرام بقسم العلوم المالية والمحاسبة الذين رافقونا في مشوارنا الجامعي.

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن نقول لمن ساعدنا وأنصفنا أو دعانا جزاكم الله خيرا وبارك الله فيكم.

الإهـــــداء

ما أجمل أن يقطف المرء ثمرة النجاح والأجمل أن يهديها لأحبته، ولو سئل القلب عن الأحبة بعد الله ورسوله صلى الله عليه وسلم، لا يعرف إلا هؤلاء الذين قال فيهم الخالق"... واخفض لهما جناح الذل من الرحمة"...

إلى من رعتنا وحمتنا وغمرتنا بجناحها، إلى أمي الغالية وإلى من تحمل المشقة وتعب لأجلنا، إلى عماد أسرتنا أبي الغالي، وإلى العائلة الكريمة صغيرا وكبيرا، إلى أخي "عمار" إلى أروع ما عرفنا من أصدقاء مخلصين إلى كل من سعتهم الذاكرة ولم تسعهم مذكرتي.

الفـــهرس

الإهداء	
شكر وعرفان	
الفهرس	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة عامة	أ-ب
الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية	
تمهيد	04
المبحث الأول: مدخل لمراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر	05
المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر	05
الفرع الأول: الفترة قبل الاستقلال	05
الفرع الثاني: الفترة عقب الاستقلال	05
الفرع الثالث: الفترة 1969 – 1980	05
الفرع الرابع: الفترة 1980 – 1988	06
الفرع الخامس: الفترة 1988 – 1991	07
الفرع السادس: مرحلة 1991 – 2010	08
الفرع السابع: جانفي 2011	09
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة عن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	09
الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة	09
الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	12
الفرع الثالث: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة	13
الفرع الرابع: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين	14
الفرع الخامس: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين	14
المطلب الثالث: اللجان المشرفة على إصدار المعايير	15
الفرع الأول: لجنة مراقبة الجودة	15
الفرع الثاني: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية	16
الفرع الثالث: اللجنة المتخصصة	16
المطلب الرابع: كيفية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق	17

الفـهرس

المبحث الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية	17
المطلب الأول: المعيار الوطني رقم (210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق)	17
الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار	17
الفرع الثاني: الشروط الأساسية والمسبقة لعملية التدقيق التعاقدية حسب معيار 210	18
الفرع الثالث: محتوى والأحكام الأساسية لرسالة المهمة حسب المعيار (210)	18
الفرع الرابع: التدقيقات المتكررة لأحكام رسالة المهمة عبر المعيار (210)	19
الفرع الخامس: التعديلات الخاصة بمهمة التدقيق التعاقدية	19
الفرع السادس: أحكام رسالة المهمة في حالة عملية التدقيق المشتركة	20
الفرع السابع: مسؤوليات مدقق الحسابات ضمن المعيار (210)	20
الفرع الثامن: مسؤولية المسيرين والمسؤولين الاجتماعيين في المؤسسة	20
المطلب الثاني: المعيار الوطني للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية	21
الفرع الأول: كيفية الحصول على التأكيدات الخارجية ومجال تطبيقها	21
الفرع الثاني: إجراءات التأكيدات الخارجية	21
الفرع الثالث: العوامل الواجب مراعاتها عند إعداد طلب التأكيد	22
الفرع الرابع: معوقات الحصول على تأكيدات خارجية	22
الفرع الخامس: نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية	22
الفرع السادس: التأكيدات الضمنية " السلبية "	24
الفرع السابع: الفوارق في الرد بين طلب التأكيد والرد على التأكيد	24
الفرع الثامن: تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها	24
الفرع التاسع: أهداف المعيار	25
المطلب الثالث: المعيار الوطني للتدقيق (560) الأحداث اللاحقة	25
الفرع الأول: الأحداث اللاحقة	25
الفرع الثاني: التواريخ التي لها علاقة بالأحداث اللاحقة	25
الفرع الثالث: الإجراءات المطلوبة لمواجهة الأحداث اللاحقة	26
الفرع الرابع: إجراءات عملية التدقيق بعد الأحداث اللاحقة	26
الفرع الخامس: الإجراءات الواجبة لمعالجة الأحداث اللاحقة بين تاريخ تقرير مدقق الحسابات واعتماد الكشوفات المالية	27
الفرع السادس: أهداف المدقق من المعيار الوطني للتدقيق (560)	28

الفـهرس

المطلب الرابع: المعيار الوطني للتدقيق رقم (580) التصريحات الكتابية	28
الفرع الأول: التصريحات الكتابية كعنصر مقنع ومجال تطبيقها	28
الفرع الثاني: أنواع التصريحات الكتابية	28
الفرع الثالث: تاريخ ومدة التصريحات الكتابية	29
الفرع الرابع: التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية	30
الفرع الخامس: شكل التصريحات الكتابية	32
المبحث الثالث: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها	32
المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق	32
الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق	33
الفرع الثاني: أنواع جودة التدقيق	33
الفرع الثالث: الجوانب الأساسية لجودة التدقيق	34
الفرع الرابع: جودة التدقيق من منظور المستثمر	34
المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق والأطراف المستفيدة منها	35
الفرع الأول: أهمية جودة التدقيق	35
الفرع الثاني: أهداف جودة التدقيق	37
الفرع الثالث: الأطراف المستفيدة من جودة التدقيق	38
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	39
الفرع الأول: العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق المرتبطة بالمدققين	40
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق	41
الفر ع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية	43
الفرع الرابع: العوامل المرتبطة بعملية التدقيق	43
الفرع الخامس: العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق	43
المطلب الرابع: الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية التدقيق	44
الفرع الأول: الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبة	45
الفرع الثاني: اتحاد المحاسبين الدولي	45

الفـــهرس

الفرع الثالث: الإرشادات الصادرة عن مجمع القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة التدقيق	46
الفرع الرابع: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	46
الفرع الخامس: إشارات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين	46
الفرع السادس: هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي العربية	47
خلاصة	48
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية	
تمهيد	50
المبحث الاول: محتويات ومنهجية الدراسة	51
المطلب الاول: مجتمع الدراسة	51
المطلب الثاني: عينة الدراسة	51
المطلب الثالث: حدود الدراسة	51
المطلب الرابع: صعوبات الدراسة	52
المبحث الثاني: إعداد استبيان وتفريغ بيناته	52
المطلب الاول: إعداد الاستبيان	52
المطلب الثاني: هيكل الاستبيان	52
المطلب الثالث: مقياس الاستبيان تفريغ بيناته	52
المطلب الرابع: عرض خصائص العينة	53
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان	55
المطلب الأول: ضرورية إصدار معايير التدقيق الجزائرية	55
المطلب الثاني: مميزات معايير التدقيق الجزائرية	56
المطلب الثالث: نتائج جدول (02-06) المتعلقة بضرورة إصدار معايير التدقيق الجزائرية	57
المطلب الرابع: نتائج جدول (02-07) المتعلقة بمميزات معايير التدقيق الجزائرية	57
خلاصة	59
خاتمة عامة	61
قائمة المصادر والمراجع	
ملاحق	

قائمة الجـــــداول والأشكـــال

الرقم	عناوين الجداول والأشكال	الصفحة
	الجـــــــداول	
01	إحصائية تمثل استمارات الاستبيان	**51**
02	مقياس ليكارت	**53**
03	أفراد العينة حسب الفئة العمرية	**53**
04	أفراد العينة حسب الجنس	**54**
05	توزيع الأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	**55**
06	نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورية إصدار معايير التدقيق الجزائرية	**55**
07	نتائج الاستبيان المتعلقة بمميزات معايير الجزائرية لتدقيق	**56**
	الأشـــــكال	
01	جودة التدقيق من منظور المستثمر	**34**
02	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	**44**

مقدمة عامة

مقدمة عامة

لقد شهد العالم تطور كبير في مجال المؤسسات الاقتصادية وبالتالي تعتبر مهنة التدقيق من بين أهم الوسائل الرقابية التي تعتمد عليها الدولة بصفة عامة والمؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة وللوقوف على حقيقة الوضعية المالية التي تسود أعمال المؤسسات الاقتصادية، فالتدقيق وما يتميز به عن غيره من المهن الحرة له دور فعال في وقاية وكشف الأخطاء، حيث سعت العديد من الدول إلى تبني هذه المهنة التي تطورت بمرور الوقت وفق احتياجات كل عصر والجزائر كباقي الدول أبت اهتماما بهذه المهنة به الاستقلال حيث حاولت إعطائها إطارا قانونيا وقامت بإصدار قوانين و تشريعات مختلفة كان لهدف منها تنظيم مهنة وكذلك قامت بإصدار معايير التدقيق جزائرية الهدف منها هو تحسين واقع الممارسة المهنية ورفع مستوى أداء المهني مما سيعطي معايير التدقيق جودة عالية في التدقيق وزيادة الثقة لدى المهنيين المدققين.

إشكالية الدراسة

على ضوء ما تقدم يمكن لنا تحديد مشكلة الموضوع كالآتي: **"هل إصدار معايير التدقيق الجزائرية سيعطي ويحسن جودة التدقيق في الجزائر"؟**

وحيث يتسنى لنا الإلمام الموضوع لابد أن نقسم الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يمكن أن تمنح معايير التدقيق الجزائرية الكفاءة في واقع الممارسة المهنية في الجزائر؟
- هل من خلال إصدار معايير التدقيق الجزائرية تحسين في جودة التدقيق في الجزائر؟

الفرضيات

من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية يمكن أن تمنح معايير التدقيق الجزائرية الكفاءة في واقع الممارسة المهنية في الجزائر إصدار معايير التدقيق الجزائرية تحسن في جودة التدقيق في الجزائر

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في أن موضوع له دور كبير وهو معايير التدقيق الجزائرية وأثرها تحسين جودة التدقيق في الجزائر.

أهداف الدراسة

من خلال أهداف التي قامت عليها الدراسة

- تسليط الضوء على تاريخ المهنة في الجزائر
- معرفة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية الأولى

- بيان أهمية جودة التدقيق في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها

أسباب اختيار الموضوع

يعود اختيار هذا الموضوع لأسباب معرفية واقتصادية

- من أجل زيادة الزاد المعرفي في مجال معايير التدقيق الجزائرية.
- الوقوف على ضرورة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودته.
- تطور الكبير من الناحية الاقتصادية ومعرفة مدى تجاوب معايير التدقيق الجزائرية.

صعوبات الدراسة

من أهمها:

- قلة المراجع على مستوى المكتبات خاصة في جودة التدقيق.
- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية.
- صعوبة توزيع الاستبيان وعدم تجاوب العديد من الأفراد خاصة المهنيين.

الفصل الأول

الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

تمهيد

تسعى الجزائر للاندماج في الاقتصاد العالمي وتسعى جاهدة للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة وهو ما أجبرها للقيام بالعديد من الإصلاحات على النظام المحاسبي وتطويره، حيث قامت بإصلاح منظومة التدقيق من خلال إصدارها القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2011 والمتعلق بمهن خبير ومحافظي الحسابات ولأن المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق، قامت الجزائر بتبني هذه المعايير من أجل تسهيل عمل المدققين وتعميم الاستفادة من تقاريرهم ومحاولة الوصول إلى جودة في عملية التدقيق. والجزائر بدورها قامت بتبني وإصدار معايير تدقيق جزائرية وهنا حاولنا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: مدخل لمراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر؛

المبحث الثاني: الإصدار أولي لمعايير التدقيق الجزائرية؛

المبحث الثالث: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها.

المبحث الأول: مدخل لمراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر

شهدت مهنة المراجعة والتدقيق في الجزائر خلال مراحل تطورها العديد من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المختلفة وجاء اختيارنا لهذا لمهنة التدقيق في الجزائر من أجل التعرف على واقع المهنة في ظل قانون 10/01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 جوان سنة 2010 م المتعلق بمهنة المحاسب والمراجعة والتدقيق وسوف نتطرق في المطلب الأول إلى أهم وجميع المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر

لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بالعديد من المراحل نوجزها فيما يلي[1]

الفرع الأول: الفترة قبل الاستقلال

عرفت الجزائر مهنة التدقيق في القرن العشرين، حيث مورست هذه المهنة في الجزائر وفق القوانين الفرنسية نذكر منها قانون 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين المعتمدين وقد بقي هذا القانون معمولا به حتى الاستقلال .

الفرع الثاني: الفترة عقب الاستقلال

كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل إن على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات وظلت مهنة التدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من القانون الأساسي.

الفرع الثالث: الفترة 1969 – 1980

لقد بدأ تنظيم المراجعة في الجزائر سنة 1969 حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي حسابات المؤسسة الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في المؤسسات التي تملك الدولة

[1] أمين الشيخ بلال، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى تكييفها مع معايير المراجعة الدولية**، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة وتدقق، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013/2012، ص 45.

فيها حصصا من رأسمالها وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم[1].

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة إلى الأطراف التالية[2]:

مراقبو المالية، مفتشو المالية.

أما المراقبين فأوكلت لهم المهام التالية:

- المراقبة البعدية: لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديري طبقا لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

الفرع الرابع: الفترة 1980 – 1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي أجبر المشرع الجزائري على أن يبين آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وكان ذلك بفعل القانون رقم 80-05 المؤرخ في 30/10/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته رقم 05 نص على ما يلي[3]: " مجلس المحاسبة يراقب جميع الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها".

لقد ترتب على القانون 80 -05 إلغاء المادة 39 من الأمر 69 -107 وضمنيا المرسوم 70-173 وأعطى هذا القانون لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق

[1] الأزهر عزة، **مجلة الدراسات المالية والاقتصادية**، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 20.

[2] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة**، دراسة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، 2012، ص ص115.114.

[3] أمين الشيخ بلال، **مرجع سابق**، ص 47.

والمؤسسات والهيئات التي تسير الأصول العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني ومنه أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر تعيش فراغ قانوني من حيث شروط التعيين والمهام والواجبات والمسؤوليات[1].

لقد استمر هذا الفراغ القانوني إلى غاية سنة 1984 تاريخ إصدار قانون المالية لسنة 1985 والذي جاء ليعيد تكييف المهنة، لكن هذا القانون بقي حبرا على ورق ولم يتم تطبيقه على أرض الواقع لعدة أسباب منها[2]:

- النقص الحاد في عدد المدققين المؤهلين لممارسة المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة إليهم؛
- غياب التنظيم المهني والذي كان بمقدوره إذا ما توفر أن يحرك معايير هذه المهنة، وتنبيه السلطات العمومية لدور هذا القطاع في التحكم في التسيير وسياسة إعادة هيكلة القطاع العمومي. لقد تطلب الأمر انتظار سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلالية المؤسسات وبالتالي إعادة الاعتبار للتدقيق في المؤسسات العمومية.

الفرع الخامس: الفترة 1988 – 1991

إن تطور المراجعة والتدقيق في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88 -01. إن هذا القانون حرر الشركة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها في الماضي، كما أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات[3].

وقد تلي صدور القانون 88-01 المتعلق بالاستقلالية صدر القانون 90 -32 المتعلق بمجلس المحاسبة يراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة المالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة

---

[1] حسام الدين حماني، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبقها في الجزائر**، دراسة مقدمة للحصول على شهادة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مالية ومحاسبة، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013/2012، ص 45.

[2] زيادي سامي، **أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائروتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**، دراسة مقدمة للحصول على شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، دراسات مالية، محاسبة معمقة، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013/2012، ص05.

[3] شمس الدين أحمد، مداخلة: **مدى تو افق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 10-01**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13، 14 ديسمبر، 2011، ص 04.

العمومية وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانوني المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص المحاسبة[1].

الفرع السادس: مرحلة 1991 – 2010

من 1991 – 2001: تميزت هذه الفترة النصوص القانونية لتنظيم المهنة كما يلي:

- القانون رقم 91-08: حيث بموجبه شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات وأنشأت من خلاله المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظ الحسابات والمحاسبين المهنيين[2].
- المرسوم التنفيذي رقم 92-20: المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ولضبط قواعد عمله ثم تحديد أعضاء المجلس[3].
- المرسوم المؤرخ في 7 نوفمبر 1994: بجدول أتعاب محافظ الحسابات والذي عدل بالقرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 الذي حدد أجور وأتعاب محافظي الحسابات في إطار ما يسمح به القانون[4].
- المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136: والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات، حيث حدد هذا المرسوم الأخلاق والقواعد الواجب الالتزام بها من طرف أعضاء المنظمة الوطنية وبالخصوص حق وواجبات المحاسب المهني.
- المرسوم التنفيذي رقم 96 – 318: والذي بموجبه يتم استحداث مجلس المحاسبة وتنظيمه[5].
- المرسوم التنفيذي رقم 96 – 431: حدد طرق تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية وكذلك من مراكز الأبحاث والمؤسسات غير مستقلة[6].
- المرسوم التنفيذي رقم 97 – 457: ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات نشر معايير تقرير الشهادات والألقاب التي تسمح بممارسة مهنة المحاسبة[7].

---

[1] قانون 90-32 المؤرخ في 1999/04/12، **يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1990، العدد 05، المادتين 04/03.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 92 -20، مؤرخ في 1992/01/13، **المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء محاسبين**.

[3] قرار مؤرخ في 2006/12/06، المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 1994/11/07، **المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات**.

[4] مرسوم تنفيذي رقم 36 -136، المؤرخ في 1996/04/15، **المتضمن قانون أخلاقيات المهنة**.

[5] مرسوم تنفيذي رقم 96 -318 المؤرخ في 1996/12/25 **المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة**.

[6] مرسوم تنفيذي رقم 457/97 المؤرخ في 1997/12/01 **المتضمن كيفية تقييم محافظي الحسابات**.

[7] مرسوم تنفيذي 97-458 المؤرخ في 1997/12/1 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 20/92.

- المرسوم التنفيذي رقم 97 – 458: إضافة ممثل للسلطة العمومية داخل مجلس المحاسبة يعينه وزير المالية[1].
- القرار المؤرخ في 24 مارس 1999: والمتضمن الموافقة على الإيجارات والشهادات وكذلك شروط الخبرة المهنية.

الفرع السابع: جانفي 2011

قامت الجزائر بحل المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وإنشاء ثلاث منظمات جديدة وهي: الصف الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المهنيين، إضافة إلى إصدار قانون جديد منظم لمهنة التدقيق والمراجعة 10 – 01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظي الحسابات المعتمدين[2].

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة عن تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

إن الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر لا يمكن فصلها عن التطور التاريخي ولا عن المحاسبة لاعتبار أن التدقيق مرحلة متقدمة يتم تناوله عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديين من المحاسبة .

لهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم التدقيق والمحاسبة فيها وعليه سوف نطرق إلى أهم الهيئات.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

1. تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة[3]

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989 وهو هيئة عليا للرقابة البعدية عن أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية تسري عليها أحكام المادة 170 من دستور 1996 المعدل بالقانون رقم 02 – 03 المؤرخ في 10 أفريل 2002[4] والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008[5].

---

[1] حسام الدين حماني، **مرجع سابق**، ص47.

[2] احمد شمس الدين، **مرجع سابق**، ص05.

[3] www.ccompte.org.dz. 23/03/2022, 14 :12

[4] الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 2002/04/14.

[5] الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 2008/11/16.

تأسس المجلس سنة 1980 بصدور الأمر 80 05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة رقابية، ويخضع حاليا في تسييره للأمر رقم 95 – 20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10 – 02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وسيره وإجراء تحرياته .

يتمتع المجلس في إطار ممارسة مهامه بالاستقلالية اللازمة التي تضمن حياد وموضوعية أعماله مثلما تؤكده إجراءات تسييره والقانون الأساسي الخاص بقضاته، يشارك المجلس من خلال نتائج أعماله في إرساء السير الصحيح للأموال العمومية من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد ويساهم بحكم صلاحيته في تدعيم الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات الغير قانونية أو الغير شرعية ومكافحتها .

يقوم المجلس بإعداد تقرير سنوي ويتم توجيهه إلى رئيس الجمهورية خلال انعقاد مجلس الوزراء برئاسة رئيس الجمهورية لمراجعة التقرير المالي والإداري للمجلس .

2. تنظيمات المجلس الوطني للمحاسبة

يتكون المجلس الوطني للمحاسبة من[1]:

- ينظم المجلس الوطني في شكل غرف ذات اختصاص وطني وهي 8 غرف وغرف ذات اختصاص إقليمي وهي 9 غرف وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وتنقسم تشكيلات الرقابة إلى فروع ثانوية بحيث لا يتجاوز عددها أربعة؛
- تنظم غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في تشكيلة التحقيق وتشكيلة الحكم؛
- يدير المجلس رئيس يتم تعيينه من قبل رئيس الجمهورية ويساعده في ذلك نائبه؛
- يتولى نائب مدير المجلس الوطني للمحاسبة النيابة العامة للمجلس؛
- يشمل المجلس أيضا كتابة ضبط رئيسية تنسب لكاتب ضبط رئيسي ويساعده كتاب ضبط على مستوى الغرف الوطنية والغرف الإقليمية على حد سواء؛
- يتولى مهمة الدعم التقني والإداري لهياكل الرقابة في مجلس المحاسبة أقسام تقنية (مديرية الدراسات ومعالجة المعلومات ومديرية تقنيات التحليل والإدارة).
- يتولى الأمين العام بصفته الآمر بالصرف الرئيسي بتنشيط الهياكل التقنية والإدارية ومتابعتها والتنسيق بينها، تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة.

3. مجالات تدخل المجلس الوطني للمحاسبة:

[1] www.ccompte.org.dz. 23/03/2022, 14 :15

يخول الأمر رقم 95 – 20 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10 – 02 المؤرخ في 26 أوت 2010 مجالات التدخل الآتية[1]:

- رقابة مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛
- رقابة المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون مواردها ورؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية؛
- رقابة الشركات والمؤسسات والهيئات التي تمتلك فيها الدولة حقوق المتمثلة في مساهمتها في رؤوس أموال هذه المؤسسات أدنى سلطة اتخاذ قراراتها بطريقة مشتركة أو منفصلة؛
- رقابة الشركات والمؤسسات والهيئات مهما كان طابعها القانوني والتي تملك الدولة جزء من رأسمالها الاجتماعي؛
- رقابة الهيئات التي تقوم تسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية؛
- مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية التي تمنحها الدولة في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما كان المستفيد منها؛
- مراقبة استعمال الموارد التي تحصل عليها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية.

4. صلاحيات ومهام المجلس الوطني للمحاسبة

يتمتع المجلس الوطني للمحاسبة بمجموعة من الصلاحيات وفق ما يكفله القانون[2]:

- يجمع ويستغل جميع المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- يقترح جميع وكل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية والتدقيق واستغلالها العقلاني؛
- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية والتدقيق؛
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على الصعيد الدولي؛
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته؛
- التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية مع القوانين والأنظمة السارية المفعول[3]؛

---

[1] www.ccompte.org.dz. 23/03/2022, 14 :24

[2] www.ccompte.org.dz. 23/03/2022, 14 :25

[3] براق محمد قمان عمر، مداخلة: **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 29 ،30، نوفمبر 2011، ص 7.

- التدقيق في شروط الهبات والموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه؛
- التأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين المعمول بها.

الفرع الثاني: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11 –6 المؤرخ في 27 نوفمبر 2011 تتحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياتها .

1. تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تتشكل الغرفة من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[1]:

- يتم انتخاب أعضائها عن طريق الاقتراع السري؛
- الأعضاء الستة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة؛
- يعين 3 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- يستقي المجلس نشاطاته من الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين هيئة لدى هذا المجلس.

2. صلاحيات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تتمتع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بصلاحيات إدارية ومهنية نذكر منها[2]:

- يكلف المجلس محافظي الحسابات بإدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهايتها وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

[1] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص 23.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 10-01 يتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 45 المؤرخ في 2010/07/07، ص 06.

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها[1]؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة[2]؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3. مهام أعضاء الغرفة الوطنية:

- **مهام الرئيس**

يقوم بتنفيذ مهام المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يقوم بإرسال مشروع جدول الأعمال وكذلك كل الوثائق المتعلقة به قبل 15 يوم من انعقاد المجلس[3].

- **مهام أمين الغرفة**

- تحصيل الاشتراكات وتحرير وصل بذلك؛
- عرض الوضعية المالية على المجلس مرفق بالكشوفات اللازمة؛
- إعداد التقرير المالي وعرض حسابات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[4].

الفرع الثالث: مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

نشأ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة تحت المرسوم التنفيذي رقم 92 – 20 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 الذي يحدد تشكيل المجلس ويحدد مجالات تدخله واختصاصاته والقواعد العامة للمهنة.

وتتمثل اختصاصات المجلس فيما يلي[5]:

الدفاع عن حقوق ومصالح أعضاء النقابة؛

- النيابة عن النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية؛
- إعداد وتقديم المحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المؤرخ في 1980/03/04، ص 10.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المؤرخ في 1980/03/04، ص 11.

[3] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص 11.

[4] الأزهر عزة، مرجع سابق، ص 11.

[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **مرسوم تنفيذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله**، عدد 03 مؤرخ في 1992/01/13، ص 05.

- القضاء على النزاعات بين أعضاء النقابة؛
- تحصيل الاشتراكات التي تقررها الجمعية العامة؛
- إجبار وإلزام جميع أعضاء النقابة باحترام القوانين التنظيمية والتشريعية والالتزام بالقانون الداخلي؛
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
- إبداء الرأي وتقديم الإرشادات والنصائح في ميدان التفتيش المحاسبي والمالي؛
- المساعدة في التكوين المستمر والبحث والتعليم؛
- تعميم وإبلاغ نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة.

الفرع الرابع: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المادة 5 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، تضم المنظمة جميع الأشخاص المعنويين والمؤهلين لممارسة هذه المهنة وفق ما ينص عليه هذا القانون[1].

وفضلا عن أحكام المادة 05، تقوم المنظمة باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار ما نص عليه القانون حسب ما نصت عليه المواد 9،10،11 من نفس القانون بما يلي[2]:

- تنظيم المهنة لمواكبة التطورات وتحسين فعاليتها؛
- السهر على تحسين الجودة المهنية التي يقدمها أعضاؤها؛
- تقرير في إطار التشريع المعمول به الصلاحيات المهنية للإجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح بطلب تسجيل في أحد أصناف هذه المنظمة؛
- نشر المؤهلات اللازمة التي تخول للأطراف المعنية بممارسة هذه المهنة.

الفرع الخامس: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11 – 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، يتم انتخاب أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **القانون 91-02 متعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسبين المعتمدين**، العدد 70 المؤرخ في 1993/04/27، ص 652.

[2] **القانون 91-02 متعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسبين المعتمدين**، مرجع سابق، ص 652.

وتتمثل مهام المجلس فيما يلي[1]:

- إدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ الميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات التكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المصف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة، إعداد النظام الداخلي للمصف.

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على إصدار المعايير

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم وبشكل كبير في عملية إصدار القوانين المالية والمعايير المنتهجة في الاقتصاد الوطني ومنها:

الفرع الأول: لجنة مر اقبة الجودة[2]

وهي لجنة تمثل المركز الوطني لمراقبة النوعية والرزم الذي هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري وموضوع تحت وصاية وزارة التجارة، تم إنشاءه بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31 – 03 المؤرخ في 30 سبتمبر 2003 العدل والمتمم والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 89 – 147 المؤرخ في 1989 كحيز وسيط لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمراقبة وترقية الجودة وهي لجنة تلعب إلى حد كبير وأساسي على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في[3]:

- تطوير الأساليب المستخدمة لضمان الجودة؛
- تقديم مشورات واقتراح مسودات تنظيمية للجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة؛
- تساهم في تطوير ضمان جودة عمليات التدقيق؛
- تساهم في وضع معايير موحدة ومحددة وواضحة لأجل تحسين جودة التنظيم وتطوير الممارسة المهنية؛
- تساهم في وضع إجراءات خاصة لضمان مراقبة الجودة في الشركات وخاصة الخدمية؛

---

[1] سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه منشورة، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015/2014، ص 183.

[2] www.ccomptes.org.dz, 25/03/2022, 19 :30

[3] دهامي، المجلس الوطني للمحاسبة، أمين عام، **إصدارات معايير التدقيق الجزائرية**، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017/03/10، (مقابلة شفوية).

- تساهم في الرقابة على المهنيين من خلال امتثالهم للمعايير المهنية (الاستقلالية، الذاتية، النزاهة)؛
- تساهم في اقتراح إنشاء قائمة مختارة من المهنيين التي تتحكم في البعثات التي توجه لمراقبة الجودة؛
- تساهم في تنظيم أيام دراسية حول كيفية الوصول إلى الجودة الفنية في العمل والإجراءات الواجب اتخاذها من قبل المتخصصين في العلاقات الاستشارية من أجل تطوير خدمة العملاء.

الفرع الثاني: لجنة توحيد الممارسات المحاسبية

هي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات أو المهنيين من أجل الوصول إلى تطوير الجودة الفنية في العمل وتتشكل هذه اللجنة من ممثلين عن المهنيين الأخصائيين أو من ممثلين عن الأسواق والنشاطات المالية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة وهي لديها العديد من النشاطات داخل المجلس ومن مهامها[1]:

- إنشاء طرق في الممارسات المحاسبية والعناية المهنية؛
- إعداد مشاريع الأداء على المتطلبات المحاسبية الوطنية التي تنطبق على أي شخص طبيعي أو اعتباري ملزم قانونا للحفاظ على الحسابات؛
- أداء جميع الدراسات والتحليلات في مجال تطوير واستخدام الأدوات والعمليات المحاسبية؛
- اقتراح التدابير اللازمة لتوحيد ممارسة المحاسبة؛
- مراجعة وتقديم المشورة والتوصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
- ضمان التنسيق وتجميع البحوث النظرية والمنهجية في مختلف مجالات المحاسبة؛
- التعاون مع جميع ومختلف المؤسسات والجهات حول المعايير التي سيتم انتهاجها.

الفرع الثالث: اللجنة المتخصصة

وهي لجنة داخلية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة متكونة من لجان عبارة عن مؤسسات تشارك بالرأي وتشارك في تطوير اللوائح الفنية وهي تتضمن لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية، ولجنة المحاسبة العامة والمحاسبة الوطنية وتعمل وفق مجموعة من المواد وهي:

المادة 23: أن تشتمل كل لجنة على (4) أعضاء من المجلس؛

المادة 24: كل لجنة يجب أن ترأس من قبل عضو واحد وشخص معين من قبل المجلس؛

[1] دهامي، المجلس الوطني للمحاسبة، أمين عام، **إصدارات معايير التدقيق الجزائرية**، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017/03/10، (مقابلة شفوية).

المادة 25: رئيس اللجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء وإعداد مدونة حول مختلف الآراء المقدمة؛

المادة 26: القواعد العامة التي تحكم الأخلاقيات وتبادل الآراء بين الأعضاء يجب أن يطبقوا على مستوى انعقاد اللجنة؛

المادة 27: النواتج الفنية والمشاريع التي وضعتها اللجان تتم مراجعتها قبل تقديمها إلى الجلسة العامة أو الفحص الثاني.

المطلب الرابع: كيفية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

إن عملية إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية يتم بعد الاتفاق بين اللجان (لجنة مراقبة الجودة ولجنة المتخصصة ولجنة توحيد الممارسات)، حيث يتم تبني المعايير الدولية ومحاولة معالجتها وتنظيمها ومحاولة تكييفها مع الواقع الوطني الذي تتطلبه ممارسة مهن المحاسبة والتدقيق. وتتم عملية ترجمتها على مستوى اللجنة الوطنية لتوحيد المقاييس وبعد عملية التأكد من المعايير وبعد عملية فحصها ومراجعتها للمرة الثانية وعرضها على الهيئات التشريعية في الدولة وإذا تمت الموافقة تتم عملية نشرها على مستوى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية[1].

المبحث الثاني: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، والذي يهدف الى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها بإبراز كل معيار في مطلب.

المطلب الأول: المعيار الوطني رقم (210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق)

الفرع الأول: مجال تطبيق المعيار[2]

يعالج هذا المعيار العقد الذي يوقع بين المدقق وإدارة المؤسسة، وعند اقتضاء الحاجة مع الأشخاص القائمين على تمويلات المؤسسة نظرا لانفصال الملكية عن الإدارة، حيث يتم التأكد والاتفاق على المهام المسندة لمدقق الحسابات وتوضيحها بشكل تفصيلي؛

[1] دهامي، المجلس الوطني للمحاسبة، أمين عام، **إصدارات معايير التدقيق الجزائرية**، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017/03/10، (مقابلة شفوية).

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016.

- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة وتدقيقات الكيانات الصغيرة؛
- الوسائل الخاصة بمهمة التدقيق عبارة عن أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
- ينظر المدقق الحسابات بمنظور هذا المعيار على أنه محافظ حسابات أو مدقق متعاقد حسب الحال.

الفرع الثاني: الشروط الأساسية والمسبقة لعملية التدقيق التعاقدية حسب معيار210

يجب على مدقق الحسابات قبل البدء في عملية التدقيق التأكد من توافر الشروط المسبقة للتدقيق التي هي كالآتي:

- ضرورة توافق المرجع المحاسبي المطبق مع خصائص المؤسسة وأهداف الكشوفات المالية؛
- تحمل الإدارة لجميع مسؤولياتها الناجمة عن إعداد وعرض القوائم والكشوفات المالية؛
- التأكد من توافر نظام رقابة داخلي فعال؛
- أن يتمتع بكامل حقوقه في الحصول على جميع المستندات التي يطلبها ولا يوجد عراقيل أو قيود من طرف الإدارة؛
- إذا واجهته بعض العراقيل التي تمنعه من إبداء رأيه الفني المحايد وعدم توافر الشروط الأساسية لعملية التدقيق فعليه اتخاذ بعض الإجراءات من خلال عقد اجتماع طارئ مع الإدارة أو القائمين على شؤون المؤسسة وفي حالة عدم التوصل إلى اتفاق عليه إنهاء مهامه وفق ما يسمح به القانون .

الفرع الثالث: محتوى والأحكام الأساسية لرسالة المهمة حسب المعيار (210)

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على العناصر الآتية:

- توضع مخطط تنفيذ عملية التدقيق؛
- المرجع المتفق عليه في عملية التدقيق والقوانين السارية المفعول والمعايير المعتمد عليها مع توضيح هدف ونطاق عملية التدقيق؛
- تأكيد على المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية؛
- الإشارة إلى هيكل ومضمون التقرير المقدم عن كل عملية؛
- مسؤوليات الإدارة تجاه إعداد وعرض الكشوفات المالية؛
- التأكيد على الخطر الذي قد يؤدي إلى عدم اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش؛
- التأكيد على حصوله على جميع التأكيدات التي تقوم بها المؤسسة لإثبات صحة الكشوفات المالية؛

- التأكيد على حصوله على جميع التسهيلات من الإدارة من توفير جميع الكشوفات المالية والمعلومات المالية في الوقت المناسب؛
- من خلال وجود نظام رقابة داخلي فعال يمكن الإدارة من اكتشاف الأفعال التي قد تؤثر على الكشوفات المالية وقد تكون في فترة عملية التدقيق لذلك يجب اطلاع مدقق الحسابات بها قبل الانتهاء والمصادقة على الكشوفات المالية المدققة؛

وقد تحدث بعض الحالات الاضطرارية يجب أن تحتوي الرسالة عليها وهي كالآتي:

- الاستعانة بخدمات مدققي حسابات أو خبراء محاسبين في عملية التدقيق؛
- الاستعانة بالمدققين الداخليين والقائمين على نظام الرقابة الداخلي والمستخدمين؛
- توجيه استدعاء للمدقق السابق لتوضيح بعض العمليات السابقة.

الفرع الرابع: التدقيقات المتكررة لأحكام رسالة المهمة عبر المعيار (210)

- يجب أن تتم المصادقة على محتوى الرسالة الأولى من قبل الطرفين المعنيين وذلك قبل الشروع في عملية الفحص والمراقبة التالية؛
- يقوم مدقق الحسابات بتذكير إدارة المنشأة بمحتوى الرسالة الأولى وإذا يمكن إعادة صياغتها حسب ما يقتضي؛
- في حالة ظهور مؤشرات تؤكد وتظهر سوء تقديرات الإدارة حول عملية التدقيق؛
- في حالة تعرض مدقق الحسابات إلى مضايقات شخصية لدى قيامه بمهامه؛
- حدوث تغيرات على مستوى الإدارة أو في حالة وجود مساهمين جدد؛
- في حالة وجود وطلب واجبات إضافية غير التي تم الاتفاق عليها في العقد من قبل إدارة المؤسسة والمدقق؛
- تدمج العناصر التي تنص عليها عملية التدقيق في رسالة مهمة جديدة أو يتم إدماجها مع السابقة في شكل رسالة مهمة تكميلية.

الفرع الخامس: التعديلات الخاصة بمهمة التدقيق التعاقدية

يمكن إدخال بعض التعديلات على أحكام المهمة السارية لذا يجب على مدقق الحسابات بالرفض وفق ما يقتضيه وينص عليه القانون من خلال قيامه بالآتي:

- على المدقق الرفض بتعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم تكن هناك أسباب معقولة أو ظروف اضطرارية لذلك؛

- كذلك على مدقق الحسابات رفض طلب الإدارة بتحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هو إخفاء بعض الحقائق مما يؤثر على الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات؛
- على مدقق الحسابات رفض أي تعديلات قد تؤدي إلى مستوى تأمين أقل مع تحديد سبب الذي يستدعي إجراء التعديلات مع تحديد وتقدير آثاره القانونية والتنظيمية المحتملة؛
- في حالة الموافقة على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة أخرى مرتبطة بها فعليه وضع أحكام جديدة وتضمينها وإيضاحها في رسالة المهمة وفق ما يناسب الاتفاق الكتابي بين الطرفين؛
- في حالة رفضه عملية إدخال تعديلات على أحكام مهمة التدقيق وتعرضه لعقوبات لعدم مواصلة مهمته الأولية، عليه اتخاذ قرارات متمثلة في :
- الاستقالة وفق ما يسمح به القانون؛
- إبلاغ الأشخاص القائمين على المؤسسة والمالكين وسلطات المراقبة بإلغاء العقد مع توضيح الأسباب.

الفرع السادس: أحكام رسالة المهمة في حالة عملية التدقيق المشتركة

- في حالة منح مهمة التدقيق لعدة جمعيات مهنية فإن إعداد رسائل المهمة مشتركة أو فردية وتفضل أن تكون فردية للاطلاع على تقرير كل محقق؛
- في حالة عملية التدقيق مشتركة يجب توزيع الأعمال وكذلك تحديد أتعاب النفقة لكل واحد؛
- عند الاتفاق على إعداد رسالة مشتركة، يطلب من إدارة المؤسسة التأكيد خطيا على أن جميع الجهات موافقة على محتوى رسالة المهمة.

الفرع السابع: مسؤوليات مدقق الحسابات ضمن المعيار (210)

على الرغم من التقنيات الحديثة والمستعملة في عملية التدقيق من نظام محاسبي جديد واعتماد مدقق الحسابات على نظام الرقابة الدولي فإن خطر عدم اكتشاف أخطاء واختلالات لا يمكن تفاديه كليا لذلك يخضع محافظي ومدققي الحسابات للسر المهني طبقا للمادة رقم 71 من القانون 10-01 والإعفاء منه يكون وفق ما يحدد نفس القانون في المادة 72.

الفرع الثامن: مسؤولية المسيرين والمسؤولين الاجتماعيين في المؤسسة

إن إعداد الكشوف السنوية للمؤسسة يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين للمؤسسة وهذه المسؤولية تلزمهم:

- المسك الحسابي والقواعد والمبادئ المحاسبية وفق ما ينص عليه القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المالي والمحاسبي؛

- وضع نظام رقابة داخلي فعال؛
- توفير جميع الوثائق المحاسبية والمالية للمؤسسة لمدقق ومحافظي الحسابات وكل المعلومات الضرورية للقيام بالمهمة وعلى وجه الخصوص محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة؛
- إعطاء مدقق ومحافظي الحسابات الحرية في التواصل مع المستخدمين للوصول إلى أدلة مثبتة؛
- وضع مشروع الكشوفات المالية التي سوف تعرض على مجلس إدارة وهيئة التسيير تحت تصرف مدقق الحسابات 45 يوم قبل تاريخ الاجتماع لإقفال الحسابات؛
- إعلام مدقق الحسابات بقائمة الاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها؛
- إعلام مدقق الحسابات بقائمة الاتفاقيات قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

المطلب الثاني: المعيار الوطني للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية[1]

الفرع الأول: كيفية الحصول على التأكيدات الخارجية ومجال تطبيقها

التأكيدات الخارجية هي عبارة عن دليل مثبت يتم التحصل عليها من طرف العديد من الجهات بطلب من المدقق للاستفسار عن وضعيات مالية مشكك فيها، وتكون في شكل رد خطي ورقي أو في شكل إلكتروني يتم استعمالها للحصول على أدلة مثبتة تؤكد صحة وسلامة الكشوفات المالية.

يتم الحصول على التأكيدات الخارجية بطلب من المدقق وهو طلب مستعجل يكون من خلاله " الغير" الجهات مدعوة للرد مباشرة على مدقق الحسابات بالشكل الذي يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب المراد الحصول على تأكيدات وأدلة مثبتة عليها.

أما في حالة طلب تأكيد ضمني وخصوصا تأكيد سلبي تكون الجهات المسؤولة بالرد على مدقق الحسابات بالرد بالنفي فقط على المعلومات الواردة في الطلب.

الفرع الثاني: إجراءات التأكيدات الخارجية

يجب على مدقق الحسابات عند لجوئه إلى إجراءات التأكيدات الخارجية الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد الأخير الذي يتطلب:

- التحديد الجيد والواضح للمعلومات المراد الحصول على تأكيدات بشأنها على غرار العقود والعمليات التي أبرمتها المؤسسة مع أطراف أخرى، كذلك ما يخص آجال الاتفاقيات وأرصدة الحسابات...؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016.

- ضرورة حسن اختيار الجهات التي توجه إليها التأكيدات وأن تكون مؤهلة للرد على طلبات التأكيد بصفة مثبتة ومصداقية عالية لأنها ستسمح لمدقق الحسابات بالتأكيد على سلامة وصحة المعلومات؛
- متابعة إجراءات إرسال طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون هذه الطلبات موجهة مباشرة إلى الشخص أو الجهات المعنية والتي يتوجب عليها الرد مباشرة على طلب مدقق الحسابات.

الفرع الثالث: العوامل الواجب مراعاتها عند إعداد طلب التأكيد

شكل الطلب والكيفية التي سيقدم بها:

- يجب أخذ بعين الاعتبار الأخطار الانحرافات المعتبر بما فيها أخطار الغش؛
- الاعتماد على التجارب السابقة لتفادي أي أخطاء قد تؤدي إلى عدم الحصول على التأكيدات؛
- حسن اختيار وسيلة التواصل بين المدقق والجهات المعنية بالرد على الطلب لضمان الشفافية والمصداقية والحصول على المعلومات والتأكيدات في آجال محددة
- قيام الإدارة بترخيص لتشجيع الغير على الرد على مدقق الحسابات، حيث أن بعض الأطراف لا يمكنها الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛
- قدرة الغير على تقديم وتأكيد المعلومات المطلوبة (مثل، مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي).

الفرع الرابع: معوقات الحصول على تأكيدات خارجية

يمكن أن يتعرض مدقق الحسابات لضغوطات من الإدارة لعدم إرسال طلب التأكيدات وهذا ما يؤكد وجود عمليات مثبتة بها لذلك يجب على المدقق أن:

- يتحرى عن أسباب رفض الإدارة ومحاولة الحصول على عناصر وأدلة مقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب؛
- يقيم آثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش؛
- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية؛
- في حالة التأكد أن أسباب رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقولة وغير مقنعة وأن إجراءات التدقيق الجديدة التي وضعها لم توصله إلى أي نتائج يجب عليه إبلاغ الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة وكذلك الأطراف المساهمة في المؤسسة؛
- كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على مهنة التدقيق وعلى رأيه كذلك.

الفرع الخامس: نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية

1. **مصداقية الردود على طلبات التأكيد**

- إذا تبين لمدقق الحسابات عوامل تثير له شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد فإنه يتوجب عليه محاولة الحصول على أدلة أخرى مثبتة وكاملة لإزالة هذه الشكوك؛
- الردود التي تكون على الشكل الإلكتروني تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد وكشف التغييرات؛
- إذا قام الغير أو الجهات التي وجهت إليها طلب التأكيد بالاستعانة بجهات أخرى بهدف التنسيق في إعداد الردود على طلبات التأكيد يتوجب على مدقق الحسابات إجراء لتفادي المخاطر التالية:
- الرد الغير صادر عن المصدر الصحيح؛
- إمكانية تحصل على الرد من جهة غير مرخص لها؛
- إمكانية تعرض الإرسالية الأولى إلى تغييرات في المحتوى؛
- أما في حالة تلقي مدقق الحسابات رد شفهي على التأكيد فله الحق الطلب من الطرف الآخر الرد عليه خطيا ومباشرة وفي حالة عدم تلقيه الرد خطيا فعليه البحث عن عناصر أدلة مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛
- أما إذا اقتنع المدقق بأن الرد على طلب التأكيد غير مقنع وليس ذا مصداقية، فلا بد عليه تقييم تأثيرات ذلك.

2. في حالة عدم تلقي ردود على طلب التأكيد:

عدم تلقي رد هو غياب الرد نهائيا أو تلقي رد جزئي فقط على طلب التأكيد المستعجل، لذلك كلتا الحالتين يجب على مدقق الحسابات أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة ويمكن حصر هذه الإجراءات فيما يلي:

- **الإجراءات التي تخص طلبات الزبائن**

فحص التحصيلات ووثائق المبيعات ووصولات التسليم والتوزيع القريبة من تاريخ الإقفال؛

- **الإجراءات التي تخص حسابات الموردين**

فحص الاتفاقات ووثائق المشتريات والمراسلات الصادرة من القيد القريبة من تاريخ الإقفال.

- **حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل**

- إذا رأى المدقق أن الرد على التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة ككافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لم تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير؛
- إذا لم يحصل المدقق على تأكيد الضروري فيجب عليه تحديد أثار ذلك على التدقيق وعليه؛
- أما إذا تم الحصول على الرد وتأكد المدقق من مصداقية الرد فإن فعالية التدقيق تكون ذات جودة عالية.

الفرع السادس: التأكيدات الضمنية " السلبية"

التأكيدات الضمنية " السلبية" تقدم أدلة أقل إثبات من التأكيدات المستعجلة لذلك لا يمكن للمدقق الاعتماد عليها إلا عند اجتماع الشروط التالية:

- إذا قدر المدقق أن إمكانية التعرض لخطر الانحرافات خفيف وحصوله على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات صلة بالتأكيد المعني يمكنه الاعتماد عليها؛
- إذا احتوت الأدلة الخاضعة للتأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية؛
- إذا كانت نسبة الفراق متوقعة وجد متدنية؛
- إذا كان المدقق يجمل الأسباب والظروف التي أدت بالمرسل إليهم بإيصال طلبات التأكيد الفني.

الفرع السابع: الفوارق في الرد بين طلب التأكيد والرد على التأكيد

الفارق هو وجود اختلافات في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للمؤسسة لذا يتوجب على مدقق الحسابات الاطلاع بشكل دقيق على الرد ومراقبته والقيام بالإجراءات التالية:

- البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا كانت تشير إلى وجود انحرافات معتبرة أولا؛
- قد تشير بعض الفوارق إلى وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في الكشوفات المالية؛
- إذا تم الكشف عن انحراف فعلي وحقيقي على مدقق الحسابات تقييمه ومدى إشارته إلى وجود حالات غش ومواطن العجز أيضا في نظام وجهاز الرقابة الداخلي للمؤسسة.

الفرع الثامن: تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها

- على مدقق الحسابات التأكد ما إذا كانت نتائج ومعلومات المتحصل عليها من التأكيدات الخارجية تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة ويمكن تصنيف نتائج طلب التأكيدات الخارجية على محتوى طلب التأكيد دون وجود فوارق؛
- التأكيدات الخارجية غير موثوق بها؛
- التأكيدات الخارجية التي تحمل فوارق.

يساعد هذا التقييم مدقق الحسابات على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة وكافية ملائمة يمكن الاستعانة بها في عملية التدقيق أو ضرورة البحث على أدلة إثبات مكملة.

الفرع التاسع: أهداف المعيار

- توضيح ضرورة إجراءات التأكيدات الخارجية وتأثيرها في عملية التدقيق ومصداقيتها ونزاهتها؛
- حماية مدقق الحسابات من أي مساءلة قانونية لاحقة؛
- توفير جميع المعلومات والبيانات التي تخص عملية التدقيق ووضعها تحت تصرف مدقق الحسابات.

المطلب الثالث: المعيار الوطني للتدقيق (560) الأحداث اللاحقة[1]

الفرع الأول: الأحداث اللاحقة

يتطرق المعيار الوطني للتدقيق (560) إلى الأحداث اللاحقة التي تحدث بعد إقفال الحسابات في إطار عملية التدقيق.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين التاريخ إعداد الكشوفات المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، أو هي الأحداث التي تحدث بعد تقرير مدقق الحسابات إلى غاية اعتماد الكشوفات من قبل الهيئات المداولة لها.

ويميز المنهج المحاسبي نوعين من الأحداث اللاحقة:

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات؛
- تلك التي تدل على ظروف ووقائع ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

الفرع الثاني: التواريخ التي لها علاقة بالأحداث اللاحقة

1. تاريخ إعداد الكشوفات المالية

هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك؛

2. تاريخ تقرير المدقق

هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوفات المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوفات المالية؛

3. تاريخ المصادقة على الكشوفات المالية

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016.

هو التاريخ الذي يتم من خلاله الاعتماد على الكشوفات المالية من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئات المداولة لها؛

4. تاريخ إصدار الكشوفات المالية:

هو الذي يتم فيه توفير الكشوفات والبيانات المالية للمدققة للمؤسسة وكذلك تقرير المدقق للأطراف الخارجية.

الفرع الثالث: الإجراءات المطلوبة لمواجهة الأحداث اللاحقة

1. الإجراءات المطلوبة الواقعة بين تاريخ الكشوفات المالية وتاريخ تقرير المدقق:

- تتضمن بنود مذكرة في إطار المعيار الوطني للتدقيق رقم (210)، موافقة الإدارة على إبلاغ مدقق الحسابات بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوفات المالية؛
- من واجب مدقق الحسابات اتخاذ بعض التدابير والإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة تتطلب تعديلات على الكشوفات المالية أو معلومات مضخمة في هذه الأخيرة.
- وقد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر للتحقق من الوثائق المحاسبية بين تاريخ الكشوفات المالية وتاريخ تقرير المدقق.
- يجب على مدقق الحسابات إجراء التدقيق المطلوب في الفقرة (4) والتي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ إعداد الكشوفات المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات؛
- قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات خاصة تلك المتعلقة بعملية المسك المحاسبي لكن يجب الأخذ بعين الاعتبار تقييم مدقق الحسابات للمخاطر وإجراءات عملية التدقيق الثانية.

الفرع الرابع: إجراءات عملية التدقيق بعد الأحداث اللاحقة

- التأكد من أن جميع الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها من طرف الإدارة؛
- ضرورة حصوله على جميع المعلومات من الإدارة ومن الأطراف القائمة على الحكم في المؤسسة لمعرفة مدى تأثيرها على الكشوفات المالية عند إقفال الحسابات، يمكن التطرق إلى بعض الحالات:
- القروض التي تحصلت عليه المؤسسة والتي تم إبرامها؛
- اقتناء أو تنازل المؤسسة عن الأصول المحققة أو المرتقبة؛
- فتح رأسمال المؤسسة والزيادات الحاصلة من خلال إصدار أسهم وسندات جديدة؛
- التطورات الحديثة التي قد تمس الخصوم المقنعة؛

- التعديلات المحاسبية الاعتيادية المسجلة أو المدرجة؛
- الأحداث ذات الدلالة لتقييم المؤونات المسجلة في الكشوفات المالية الواقعة؛
- له الحق في الحصول على محاضر الاجتماعات التي انعقدت بعد الكشوفات التالية؛
- له الحق في الحصول على محاضر المسائل التي تمت مناقشتها والتي لم تحرر محاضرها بعد؛
- الاطلاع على أخر الكشوفات المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة والغير ملزمة قانونيا؛
- له الحق على الاطلاع على كشوفات الحسابات البنكية ومراجعة الكشوفات والوثائق الحسابية في حالة عدم توفر محاضر الاجتماعات؛
- إذا تبين لمدقق الحسابات وجود أحداث تستوجب حدوث تعديلات فعلية تحديد ما إذا كان ينعكس بشكل صحيح في الكشوفات المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به؛
- أن يحصل على رسالة إثبات من طرف الإدارة أو الأفراد القائمين على الحكم تؤكد على أن الكشوفات المالية التي استوجبت تعديلات قد تمت معالجتها.

الفرع الخامس: الإجراءات الواجبة لمعالجة الأحداث اللاحقة بين تاريخ تقرير مدقق الحسابات واعتماد الكشوفات المالية

1. إذا قامت إدارة المؤسسة بإبلاغ مدقق الحسابات بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوفات المالية بأحداث من شأنها أن تحدث تعديلات على تقريره فعليه بـ:
   - مناقشة هذه المسألة مع الإدارة والقائمين على الحكم في المؤسسة؛
   - تحديد ما إذا كان يستوجب تعديل الكشوفات المالية وإذا كانت كذلك الاستفسار عن الوضعية والكيفية التي تنوي الإدارة التعامل بها اتجاه هذه النقطة في الكشوفات المالية؛
2. وإذا قامت المؤسسة بتعديل الكشوفات المالية فعلى مدقق الحسابات:

تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم؛

- إصدار تقرير جديد عن الكشوفات المالية المعدلة؛

3. إذا كان القانون أو المرجع المحاسبي لا يمنعان:

الإدارة من الحرية في التعديل على الكشوفات المالية والمسؤولين المصادقة على الكشوفات المالية المعدلة هنا يسمح لمدقق الحسابات بحصر إجراءات التدقيق اللازمة على الأحداث اللاحقة لهذا التعديل.

4. وفي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات:
   - إما بتعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط؛

- إما إصدار تقرير جديد أو تقرير معدل مع الإشارة فيه إلى جميع العميات المعدلة؛

5. أما في حالة عدم إدخال تعديلات من قبل الإدارة على الكشوفات المالية ذات دلالة فعليه:

- تغيير رأيه ثم يقوم بإرسال التقريرين إذا لم يتم إيداع التقرير للمؤسسة؛
- إذا تم إيداع التقرير في المؤسسة، فعلى مدقق الحسابات إشعار الهيئة المداولة بعدم إظهار الكشوفات المالية للغير قبل إتمام عملية التعديلات الضرورية؛
- أما في حالة التعديل فعلى مدقق الحسابات اتخاذ الإجراءات القانونية لحماية تقريره؛
- بعد عملية نشر والإيضاح عن الكشوفات المالية لا يتحمل المدقق أي إجراءات أخرى أو مسؤوليات.

الفرع السادس: أهداف المدقق من المعيار الوطني للتدقيق (560)

- حصوله على العناصر المثبتة والكافية واللازمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت تتطلب تعديلات؛
- معالجة الكشوفات المالية المتضمنة للأحداث اللاحقة وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

المطلب الرابع: المعيار الوطني للتدقيق رقم (580) التصريحات الكتابية[1]

الفرع الأول: التصريحات الكتابية كعنصر مقنع ومجال تطبيقها

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية التي يجب أن يحصل عليها المدقق في إطار مراجعة وتدقيق الكشوفات المالية وهي عنصر مقنع، وعلى الرغم من أنها تقدم جميع العناصر والمعلومات التي يمكن أن تفيد مدقق الحسابات في إطار إجراء عملية التدقيق، إلا أنها تحتمل وجود السلبية أي يمكن أن تكون غير كافية وملائمة في بعض المسائل الهامة، إلا أن الإدارة تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى التي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء المؤسسة وتحمل مسؤولياتها على أكمل وجه.

الفرع الثاني: أنواع التصريحات الكتابية

1. التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة

- لمدقق الحسابات الحصول على جميع التصريحات الكتابية التي تبين تحمل المؤسسة والإدارة لجميع مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوفات المالية وفقا للمعايير المحاسبي المعمول به؛
- تقييم الكشوفات المالية مثلما هو محدد في شروط المهمة في المعيار (210) المقدمة للمدقق وشمولية المعلومات؛
- على الإدارة تحمل مسؤوليتها كاملة بإرسال تصريحات كتابية لمدقق الحسابات تؤكد فيها ما يلي:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016.

- على أنها قدمت له جميع المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة؛
- تقديم جميع الكشوفات المالية الخاصة بالمؤسسة مع توضيح جميع المعاملات والاتفاقيات والتعهدات.

2. تصريحات كتابية أخرى

في إطار عملية التدقيق والتي من طرف مدقق الحسابات إلى وصول إلى جودة في عملية التدقيق والتوصل إلى نتائج صحيحة وذات مصداقية يمكن للمؤسسة أن تبني عليها استراتيجيتها قد يتطلب البحث عن تصريحات أخرى لدعم العناصر المقنعة المتعلقة بالكشوفات المالية وفي هذه الحالة على مدقق الحسابات المطالبة بتصريحات كتابية أخرى تهم المسائل التالية:

- التصريحات الكتابية الخاصة بجميع النقائص المتعلقة بنظام المراجعة والرقابة الداخلية للمؤسسة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومات المالية؛
- التصريحات الكتابية المتعلقة بغياب مواقف وأراء الهيئات الرقابية والهيئات الوصية للمؤسسة والتي من شأنها التأثير وبشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تضمينها؛
- التصريحات الكتابية المتعلقة بالدعاوى والنزاعات القضائية للمؤسسة والتي من شأنها التأثير على مصداقية الكشوفات المالية؛
- التصريحات الكتابية التي تؤكد على أن الشركاء والمساهمين في المؤسسة على علم بجميع المعلومات والوضعية المالية للمؤسسة.

الفرع الثالث: تاريخ ومدة التصريحات الكتابية

- إرسال التصريحات الكتابية يكون قبل الانتهاء من إعداد تقرير مدقق الحسابات لتفادي أي تعديلات كما هي موضحة في المعيار (560) الأحداث اللاحقة؛
- أن تشير التصريحات الكتابية إلى جميع الكشوفات المالية وكل الفترات التي يغطيها تقرير مدقق الحسابات.

الفرع الرابع: التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية

1. التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المتحصل عليها

- حيال إعداد وتنفيذ التصريحات الكتابية، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقيتها حتى ولو كانت تصريحات شفوية وكذلك على العناصر المقنعة على العموم؛
- إذا كانت التصريحات الكتابية متناقضة مع العناصر المقنعة الأخرى على مدقق الحسابات وضع إجراءات التدقيق اللازمة والبديلة لمحاولة حل هذه التناقضات والتوصل إلى الحقيقة؛

- إذا لم يتم التوصل إلى حل بشأن هذه التناقضات عليه إعادة النظر في التأكيد من قيام المؤسسة بواجباتها بكفاءة ونزاهة ووفق ما يوافق القواعد والأخلاقيات وتحديد مدى تأثيرها على مصداقية التصريحات الكتابية؛
- إذا خلص إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوق بها، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك التي تتعلق بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

2. التشكيك في التصريحات الكتابية الغير متحصل عليها

في حالة عدم تحصل مدقق الحسابات على التصريحات الكتابية المطلوبة، عليه مناقشة الإدارة في:

- إعادة تقييم الإدارة ونزاهتها وكفاءتها في أداءها لواجباتها وتحملها لمسؤولياتها وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات الكتابية والعناصر المقنعة؛
- اتخاذ جميع الإجراءات والتدابير المناسبة بما فيها تلك التي تتعلق بتحديد الأثر المحتمل على رأيه الفني المعبر عنه في التقرير.

الفرع الخامس: شكل التصريحات الكتابية

يجب أن تكون التصريحات الكتابية في شكل رسالة تأكيد موجهة إلى مدقق الحسابات في حالة مطالبة الإدارة قانونيا بإصدار " شهادات عمومية" كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها فإن رسالة التأكيد لا يشترط أن تتضمن هذه الشهادات.

نموذج رسالة الإدارة

(رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)

مثال: مهمة محافظ الحسابات:

السيد..... :

السيد محافظ الحسابات

عنوان الرسالة

توجه إليكم هذه الرسالة تطبيقا لمعاييركم وممارستكم المهنية في إطار تدقيقكم القانوني للكشوف المالية المقدمة من طرف الهيئة المخولة بتاريخ ..... مع ذكر:.....

- صافي الميزانية..... دج

- النتيجة الصافية للسنة..... دج

- مبلغ التكاليف النتائج الصافية من الضرائب، المسجل في حسابات ترحيل من جديد..... دج باعتبارنا مسؤولين عن المؤسسة .....، وعن إعداد الكشوفات المالية ووضع نظام المراقبة الداخلي، وبعد أن قمنا بطلب المعلومات التي اعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية، ونؤكد لكم، وبنية صادقة وعلى قدر علمنا المعلومات والتأكيدات التي قدمت لكم في إطار مهمتكم:

- تم إعداد الكشوفات المالية على مسؤولياتنا قصد تقديم الوضعية المالية والنتيجة بشكل منتظم ونزيه وطبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة؛

- قمنا بتصور حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي وكشف الأخطاء والغش؛

- لم تنتهي إلى علمنا أي تناقض في نظام المراقبة الداخلي أو ضعفا من شأنه أن يؤثر وبشكل معتبر على الكشوف المالية؛

- لا توجد أية اختلالات بكون لها أثر معتبر على الكشوفات المالية في مجملها؛

- إلى بومنا هذا لم ينهي إلى علمنا أي من الأحداث، غير تلك التي تم أخذها بعين الاعتبار منذ تاريخ إقفال الحسابات؛

- لم ينته إلى علمنا إلى تاريخ اليوم أي حدث أو أي صفقة يمكن أن تؤثر على الكشوفات المالية؛

- لقد قمنا بإعلامكم بجميع حالات الغش المرتكبة أو تلك التي موضع شك والتي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار نتائجها عند إعداد الكشوفات المالية؛

- قمن بتطبيق القانون بقدر المستطاع وفي حدود علمنا به وبمستجداته؛

- كل العمليات والنتائج المالية لأي عقد أو اتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة هي مدونة فعلا، وينعكس ذلك وبشكل صحيح في الكشوفات المالية؛

- خلال السنة قامت المؤسسة:

1. إبرام اتفاقيات نظامية مع الإداريين:

- .....

- .....

2. لم تبرم أية اتفاقية.

- خلال السنة لم تمنح المؤسسة أي قرض، أي كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها؛

- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة أو هيئات الضمان الاجتماعي؛

- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الاستقلال؛

- ..... إلخ.

إمضاء مسير أو رئيس المصلحة

الفرع السادس: أهدف مدقق الحسابات وفق المعيار (580)

- هدفه هو الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة لتأكيد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة له؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة.

المبحث الثالث: جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

تمثل جودة التدقيق مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية التدقيق، فمدقق الحسابات يهمه أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء مصداقية على تقريره، أما الإدارة تحرص أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدين يرغبون أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف التأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية، ومن هنا يمكن القول أن جودة التدقيق هي ذات أهمية بالغة بالنسبة لجميع الأطراف الدين لهم علاقة بعملية التدقيق.

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق

لقد كانت العديد من المحاولات لتعريف "جودة التدقيق" ورغم ذلك لم تصل تلك المحاولات لتعريف يحظى بالاعتراف والقبول العام، حيث أن مفهوم جودة التدقيق هو مفهوم معقد ومتعدد الأوجه يخضع للكثير من التأثيرات المباشرة والغير مباشرة في حين أن البعض قد أولى الكثير من الاهتمام للتأثيرات المباشرة، ولقد كان الفكر التسويقي والإنتاجي له السبق في الكتابة عن الجودة، حيث يتم العمل في جو من المنافسة الأمر الذي أدى إلى الاهتمام بعنصر الجودة.

أما في مجال التدقيق فقد ظهر مصطلح جودة التدقيق " Auditingquality" الذي يشير إلى الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لمهنة التدقيق، وعلى ذلك فإن إشباع هذه الاحتياجات يعد من أهداف جودة التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق

إن ربط جودة التدقيق بدرجة إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية يجعل عملية تحقيق جودة التدقيق عملية مستمرة بسبب تغير وزيادة هذه الاحتياجات مما يعطي الجودة مفهومها حركيا وقدمت لها عدة تعريفات من بينها[1]:

تعريف De Anglo على أنها " قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية في النظام المحاسبي للزبون والتقرير عنه".

وقد عرفتها جمعية المحاسبين بهونغ كونغ : " هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف على جودة التدقيق الذي يقوم به المكتب الداخلي نفسه "

ونرى في هذا الصدد أن أفضل تعريف لجودة التدقيق على أنها التزام مدقق الحسابات بالقواعد العامة والمعايير المهنية ومدى قدرته على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية.

الفرع الثاني: أنواع جودة التدقيق

يمكن تقسيم جودة التدقيق إلى ثلاثة أنواع[2]:

1. **جودة قبلية:**

والتي تتم عند التعاقد بين الزبون والمدقق والتعرف على احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية من قبل مدقق.

2. **جودة بعدية:**

تتم بعد إصدار تقرير المدقق والتي تعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء التي تم التقرير عنها.

3. **جودة تقييمية:**

[1] ليندة صولي، **أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجعة الخارجية ومستخدمي القوائم المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، فرع تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015/2014، ص 5.

[2] نوال حربي راضي، **تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق**، قسم محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، ص 57

تنشأ داخل المنظمة لتقييم الأنشطة وتساعد الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات.

الفرع الثالث: الجوانب الأساسية لجودة التدقيق

يمكن عرض جودة التدقيق في ثلاث جوانب أساسية[1]:

1. **المدخلات:**

هناك العديد من المدخلات لجودة التدقيق بغض النظر عن معايير التدقيق ومن أهم المدخلات هي سمات مدقق الحسابات الشخصية منها مهارته وخبرته وقيمته الأخلاقية وقدراته العقلية كما تعتبر عملية التدقيق من المدخلات المهمة فيما يتعلق بسلامة منهجية التدقيق وفعالية الأدوات المستخدمة لتدقيق الحسابات.

2. **المخرجات:**

تعتبر مخرجات عملية التدقيق من أكثر المؤشرات المهنية في جودة التدقيق، لأنه في الكثير من الأحيان يأخذها حملة الأسهم بعين الاعتبار عند تقييم جودة التدقيق، فمن المرجح أن يكون لتقرير المدقق تأثير إيجابي في جودة التدقيق إذا كان يعبر بشكل واضح عن مخرجات عملية التدقيق.

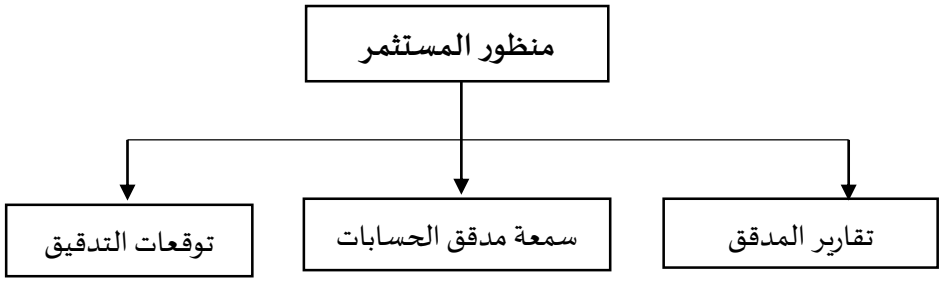
3. **عوامل السياق:**

وهي تؤثر على جودة التدقيق، فالإدارة السليمة للشركات تساهم في جودة التدقيق لاسيما إذا كانت تخلق مناخا من المنافسة والسلوك الأخلاقي داخل المؤسسة.

الفرع الرابع: جودة التدقيق من منظور المستثمر

يبين الشكل التالي نظرة المستثمرين وأصحاب المصالح في المؤسسات لجودة التدقيق والشكل التالي يبين ذلك:

شكل رقم (01-01): جودة التدقيق من منظور المستثمر



[1] مرشد عيد المصدر، **أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص41.

المصدر: مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص41.

من خلال هذا الشكل يمكن استنتاج:

- أن المستثمرين لديهم نظرة خاصة لجودة التدقيق؛
- المستثمرين يعتمدون في تقييمهم لجودة التدقيق على عدة عوامل؛
- جودة التدقيق لها أهمية كبيرة للمستثمرين لاعتمادهم عليها في توجيه أموالهم.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق والأطراف المستفيدة منها

واجهت مهنة التدقيق الكثير من الضغوط والانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية على مستوى القوائم المالية. وللتغلب ومسايرة هذه الضغوط يجب الاهتمام بجودة التدقيق بكونها العنصر الرئيسي والأساسي في تحديد السياسات الاستراتيجية للشركات والتي على أساسها تتخذ القرارات ورسم السياسات ولذلك فإن لجودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق كما أن جودة التدقيق تهدف إلى كسب ثقة العملاء والارتقاء بمستوى مهنة التدقيق.

الفرع الأول: أهمية جودة التدقيق

تنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية[1]:

1. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

إن الاهتمام المتزايد الذي لاقته جودة التدقيق من قبل العديد من الجمعيات والمنظمات ومكاتب المحاسبة والتدقيق هدفه العمل على تحسين مستوى الأداء المهني، وتعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق وتعد هذه المعايير وخصوصا معايير الجودة السياسات والإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل فرد من أفراد ومكاتب التدقيق، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك إلى المدققين بالمعايير المهنية.

2. الإسهام في تضييق فجوة التوقعات:

[1] إسراء كاظم عبيد حسن الدهيبي، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد الثامن، عدد 23، الفصل الثاني، 2015.

تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، ولقد عرفها بعض الباحثين بأنها " الاختلاف بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة "، حيث يتوقع المستخدمون المجتمع بصفة عامة من عملية التدقيق ما يلي[1]:

- القيام بعملية التدقيق باستقلالية وموضوعية وكفاءة؛
- اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية وحتى الأخطاء العادية؛
- يجب على محافظ الحسابات إعطاء تنبيهات مسبقة ومريحة على فشل المشروعات؛
- توصيل نتائج عملية التدقيق مما يسمح بالاستفادة منها بشكل فعال؛

وبالمقابل فإن مهنة التدقيق كمهنة ترى بأن:

- أن الإدارة مسؤولة عن محتوى القوائم المالية؛
- تقدم تأكيدات معقولة لمدقق الحسابات على أن القوائم المالية خالية من أي مخالفات جوهرية؛
- مدقق الحسابات لا يضمن سلامة الأداء المالي للمشروعات.

3. تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية:

نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في سنوات 1980 و1990 بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الكفاءة المهنية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوام المالية وهذا ما أكدته لجنة Treadway والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية[2].

4. تخفيض صراعات الوكالة:

يمكن تعريف الوكالة على أنها علاقة بين شخصين يتم التوقيع بينهما على عقد للقيام بمهمة أو عمل ما بالنيابة، مع تفويض بعض السلطات في بعض الأحيان عملية اتخاذ القرار للوكيل وأنه كلما زاد التعارض بين الوكيل والأصيل زادت تكلفة الوكالة، وزادت الحاجة لمكاتب التدقيق التي تقدم خدمة جودة عالية، إذ أكد بعض الباحثين إلى ضرورة وجود التدقيق في الحالات المماثلة أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق[3].

---

[1] ليندة صولي، **مرجع سابق**، ص 06.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص 07.

[3] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص 07.

5. الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:

تعرف الحوكمة على أنها استراتيجية تتبناها الشركات لتحقيق أهدافها الرئيسية، ويتضمن مفهوم الحوكمة مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير إجراءات رقابية داخلية فعالة وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة ويمكن عرض هذه المبادئ فيما يلي:

- **الالتزام** : الغاية منه هو التحقق من مراجعة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والمكاشفة.

- **الأداء:** الاعتماد على جميع الوسائل المتاحة والمتوفرة من أجل رفع من مستوى الأداء واستغلال الفرص والتنبؤ بالمخاطر والتقليل من آثارها.

6. أداة تنافسية جيدة:

تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من أثر سلبي على استقلالية المدققين، ونطاق إجراء التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق وهذا ما جعل لجنة Cohen تحذر من تأثير المنافسة على جودة التدقيق، لذلك تعد الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء، ففي سوق خدمات التدقيق تعد جودة التدقيق هدف كل ممارس وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق[1].

7. زيادة الموثوقية في تقرير مدقق الحسابات والقوائم المالية:

الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية، حيث أن الموثوقية وشفافية هذه القوائم هي شريان الحياة لأسواق رأس المال ومن هذا المنطق فإن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مطالبين بزيادة ثقة المستخدمين، ولن يكون ذلك إلا إذا تم فحص القوائم المالية من قبل الأشخاص المهنيين والمختصين وذوي الكفاءة، كلما كانت عملية التدقيق تتميز بالجودة الكافية، كلما تعززت الثقة بالقوائم المالية وزاد الاعتماد عليها وعلى تقارير مدققي ومحافظي الحسابات[2].

الفرع الثاني: أهداف جودة التدقيق.

[1] ليندة صولي، مرجع سابق، ص 08.

[2] ليندة صولي، نفس المرجع، ص 08.

هناك أهداف عديدة لجودة التدقيق يمكن إيجازها بما يلي[1]:

- توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدققي الحسابات من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة التدقيق؛
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يجب أن يلتزم بها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة والالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية؛
- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بعملية التدقيق وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛
- تساعد على تحسين وزيادة معنويات أعضاء مكتب التدقيق وترفع من روحهم المعنوية؛
- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله التعرف على المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة؛
- تساعد في الجهد الوطني في الارتفاع بمستوى المهنة، حيث تساهم في الحد من تعرض مدققي الحسابات للمسائلات القانونية وتجنبهم الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني.

الفرع الثالث: الأطراف المستفيدة من جودة التدقيق

تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون الجودة التامة لأنهم يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأفراد المستفيدين من عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي[2]:

1. مدققي الحسابات:

يهتم ويسعى مدققي الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهر ته وموقفه التنفسي في مجال عمله.

2. إدارة الشركة:

تعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة الوحيدة عن إعداد القوائم المالية ومحتواها، فبالتالي تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من التعرف على نقاط القوة والضعف لديها، ما يساعدها ويساهم في وضع

[1] أحمد برير، **جودة المراجعة مدخل لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص 09.

[2] محمد علي جبران، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات (وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن)**، الندوة الثانية عشر، سبل تطوير المحاسبة في المملكة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، يومي الثلاثاء والأربعاء(4،5) 2010، ص 15.

خططها المستقبلية، وأيضا فإن التقرير مدقق الحسابات له تأثير كبير وفعال وردود أفعال في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بها.

3. البنوك والمؤسسات المقرضة:

تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية التي تم الإفصاح عنها بعد إجراء عملية التدقيق والتي تساعدها في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومدى إمكانية تمويلها للقروض ومما لا شك فيه أن جودة التدقيق سوف تؤثر إيجابا على جودة قراراتهم بإقراض والائتمان على حق الدفع.

4. الدائنون:

يهتم الدائنون بالقوائم المالية التي تمت عملية التدقيق عليها من قبل المدققين الخارجيين لمنح العملاء التسهيلات الائتمانية بناء على تلك القوائم، وأن جودة التدقيق سوف تؤثر كثيرا على قراراتهم في منح الائتمان.

5. الهيئات الحكومية:

تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في اتخاذ جملة من القرارات الهامة، منها الرقابة والتخطيط وفروض الضرائب وتقرير الإعانات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تكون عملية التدقيق وفقا لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

6. الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:

تسعى الكثير من الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها ووضعها في المكان اللائق بها بين المهن الأخرى وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لموضوع جودة التدقيق، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، لذلك هناك حاجة ماسة لدراسة وتحليل تلك العوامل وقد تم تقسيم هذه العوامل إلى اتجاهات ومجموعات حسب الأطراف ذات العلاقة لعملية التدقيق، فمثلا المجموعة الأولى تتعلق بالعوامل التي تمثل المدقق وأخرى تتعلق بمستخدمي القوائم المالية وجهات أخرى التي تنظر إلى جودة التدقيق بمنظورها الخاص لذلك فإن كل جهة لها عواملها الخاصة التي تؤثر على جودة التدقيق ولذلك سوف نتطرق إلى هاته الجهات.

الفرع الأول: العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق المرتبطة بالمدققين

هناك العديد من العوامل التي لها تأثير مباشر على جودة التدقيق وخصوصا المتعلقة بالمهنيين[1]:

1. **الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق:**

- أن يتوافر في مدقق الحسابات القدر الملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق وضرورة إلمامه واعتماده على معايير التدقيق العامة والخاصة المتعلقة بالتأهيل المهني والأداء؛
- على المدقق أن يكون مؤهلا علميا ومحصلا تحصيلا دراسيا في المحاسبة والتدقيق والحصول على قدر كاف من المعلومات فيما يخص العلوم الأخرى من أجل إبداء رأيه في تقديم النصائح والتوجيهات؛
- أن يكون كفء وملم بالمجالات المالية والأعمال من أجل تحقيق الجودة ما يساعده في إصدار الأحكام الموضوعية.

2. **الخبرة المهنية للمدقق:**

- إن الحكم الشخصي لمدقق الحسابات لا يبنى فقط على التعليم الرسمي والمنهجي المحصل، بل يجب أن تدعمه الخبرة الكافية التي تساعد المدقق على إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة التدقيق؛

- ضرورة إجرائه للتربصات والممارسات الكافية للحصول على الخبرة المهنية التي تساعده في إبداء رأيه الفني بكل احترافية.

3. **المحافظة على سرية المعلومات المطلع عليها:**

على مدقق الحسابات التقيد ببعض الإجراءات أثناء القيام بعملية التدقيق منها[2]:

- تنص قواعد ميثاق السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنه يجب على العضو العامل في الممارسة العامة أن لا يفصح عن المعلومات السرية التي تخص العميل دون الحصول على موافقته؛
- يجب على المدقق أن يتمتع بالنزاهة والاستقلالية وأن يبادل العميل والمؤسسة نفس الشعور بالثقة مع مراعاة مستخدمي القوائم المالية لأنه غالبا ما يصادف المدقق أثناء عملية التدقيق الكثير من المعلومات السرية الخاصة بالمنشأة (كالرواتب، الصفقات، العقود، الخطط الاستراتيجية)، لذلك يجب عليه أن لا

[1] عبد السلام قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص 40.

[2] محمد علي جبران، **مرجع سابق**، ص 16.

يفشي هذه المعلومات والأسرار وأن تكون عملية الإفصاح وفق ما يتماشى مع مبدأ الإفصاح الكامل للمعلومات والبيانات.

4. الموضوعية والحيادية عند الفحص والتقويم:

- عند تنفيذه لمسؤوليته المهنية يجب عليه أن يتحلى بالموضوعية وأن يبتعد عن جميع الصراعات بين الأطراف من أجل تقديم رأيه وتقريره بشكل صريح واضح معبرا فيه عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
- أن يتجنب الضغوطات من أي أطراف كانت في محاولة التأثير عليه؛
- أن يتمتع بالاستقامة واحترام العدالة؛
- الابتعاد عن الشبهات من خلال ابتعاده عن إقامة أي علاقة مع أي مصلحة.

5. مقدار الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق:

يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق، ويعني ذلك أن المدقق مسؤول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحضر، وعليه يمكن التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة لأنه يمضي معظم وقته في البحث عن الأدلة والقرائن التي يستطيع أن يبني عليها رأيه، وهذا ما يؤكد أن الجهد المبذول يعبر عن مزيد من العناية المهنية لعملية التدقيق وهذا ما يؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق[1].

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق

1. حجم المنشأة وقوتها المالية:

قد أوضح Barefield أن الشركات كبيرة الحجم تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة وتزداد فيها الصراعات وميزوا فيها بين ثلاثة أنواع الصراعات التي حددتها الدراسات السابقة: الصراعات بين الملاك والإدارة، الصراعات بين الإدارة والموظفين، والملاك والدائنين وخلصوا أنه كلما زادت الصراعات زاد الطلب على التدقيق ذا الجودة العالية.

كما أشار الدهراوي أنه كلما زاد حجم الشركة وتعددت عملياتها، كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة، زادت حاجتها إلى خدمة التدقيق ذات جودة عالية وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي للمؤسسة.

ولقد حاولت العديد من الأطراف التأكيد على أن هناك علاقة بين حجم الشركة وجودة التدقيق. فعلى سبيل المثال أشارت دراسة Giroux and Donald إلى أن كبر حجم الشركة وقوة مركزها قد تجعل العميل يمارس

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص41.

بعض الضغوط على المراجع وتصلا إلى أن هناك علاقة سلبية بين جودة التدقيق وكبر حجم العميل وقوته المالية[1].

وبالرغم من النتائج السابقة، لا يمكن إنكار أن عميل التدقيق قد يمارس بعض الضغوط على مدقق الحسابات لينتهك المعايير المهنية ولكن المهنة ومحيطها أوجد نقاط الدفاع المتمثلة في[2]:

- الفحص الرسمي لنتائج وأوراق التدقيق بواسطة طرف ثالث؛
- احتمال إشراك أكثر من مكتب تدقيق في عملية تدقيق واحدة؛
- تأثير سمعة المكتب واحتمال فقدانه لعدد من العملاء في حالة خضوعه للعميل؛
- التعرض للتقاضي من قبل الغير وما قد ينجم عن ذلك من خسارة.

2. هيكل الرقابة الداخلية:

إن كبر حجم المشروعات وظهور شركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة أهدافها كان لا بد من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق فيها.

ويعد هيكل الرقابة أمر في بالغ الأهمية، لهذا فقد أوصت لجنة Way-Tread بأن تلزم هيئة سوق الأوراق المالية والبورصة (SEC) جميع الشركات بأن تشير في تقاريرها إلى مسؤولها وتضمينها لهيكل المراقبة الداخلية، وأن يتم تشكيل لجنة تنبثق عن المنظمات المهنية مهمتها تحقيق التكامل بين المفاهيم المختلف للرقابة الداخلية من أجل توفير تعريف مرجعي محدد ومقبول مهنيا. وفي ضوء توصيات Way-Tread تم تشكيل لجنة من العديد من المنظمات المهنية وعرفت باسم لجنة COSO واستهدفت اللجنة تحقيق الأهداف التالية[3] :

- توفير إطار متكامل عن الرقابة الداخلية يفي بالمتطلبات كافة الأطراف المهتمة؛
- مساعدة الإدارة لتحقيق أفضل رقابة داخلية ممكنة؛
- توفير أدوات لتقييم الرقابة الداخلية، وإرشادات لمساعدة الإدارة في إعداد التقرير للجهات الخارجية بنتائج التقييم.

وأشار أحد الباحثين إلى أن وجود نظام رقابة داخلي فعال يمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر ما يكشفه المدققون الأكفاء.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **نفس المرجع**، ص 45.
[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **نفس المرجع**، ص 45.
[3] نوال حربي راضي، **مرجع سابق**، ص 08.

وأوضح باحث آخر أن وجود هيكل الرقابة الداخلية فعال يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وذالك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية ومساعدة مدقق الحسابات على تحديد مدى وتوقيت إجراء عملية التدقيق.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية

إن جودة التدقيق لها الكثير من التأثيرات على مستخدمي القوائم المالية وتساهم بشكل كبير فيما يلي[1]:

- اعتمادهم على القوائم المالية المدققة وتقرير مدقق الحسابات في اتخاذ القرارات؛
- مدى اعتمادهم عليها في تمويل المشروعات أي نية التمويل تكون عن طريق الأسهم والسندات التي تطرح للاكتتاب العام إلى إجمالي الأصول وهذا يدل على أنه كلما زادت النسبة أدت إلى زيادة الطلب على جودة التدقيق؛
- كلما زاد عدد الملاك زاد الطلب على جودة التدقيق وأن تكون بنسب مرتفعة نظرا للصراعات المتواجدة في الشركات الكبرى بين الأطراف المستفيدة.

الفرع الرابع: العوامل المرتبطة بعملية التدقيق

وتتمثل هذه العوامل فيما يلي[2]:

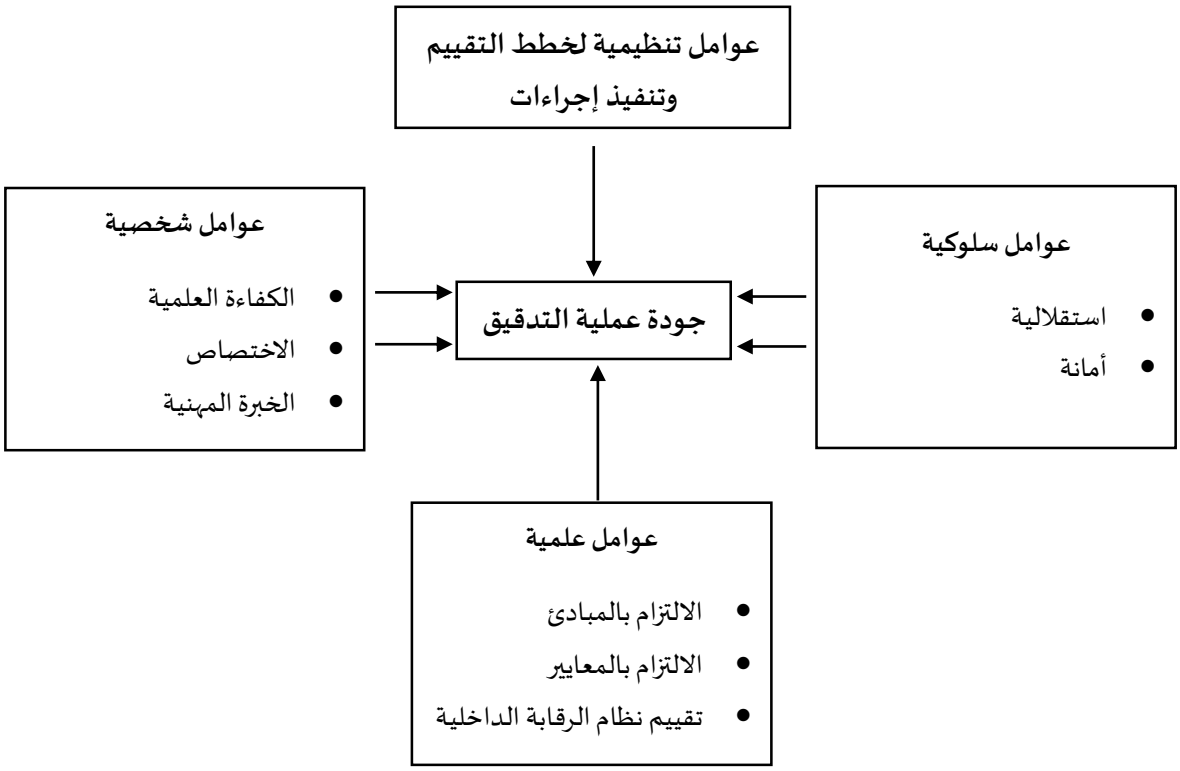
- مدى قيام مدقق الحسابات بوضع خطة لكل عملية تدقيق في كل مرحلة وهذا ما يكون له تأثير إيجابي على جودة التدقيق؛
- مدى كفاية أهداف العمل لتوثيق إجراءات عملية التدقيق؛
- مدى استخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال الفحص وتقييم البيانات المالية وهذا ما من شأنه أن يؤدي إلى جودة التدقيق؛
- مدى وجود لجنة تدقيق تتمتع بالاستقلالية هذا له تأثير إيجابي ومباشر على جودة التدقيق؛
- مدى فعالية المنظمات المهنية في التدريب والتعليم المستمر للمدققين ومجاراتهم لجميع التطورات على مهنة التدقيق واستخدامها في عملها لما له تأثير إيجابي على جودة التدقيق؛
- العقوبات والقوانين الصارمة التي تطال مدققي الحسابات في حالات التقصير والاختلالات أو الغش وهذا ما من شأنه أن يؤثر على الجميع بالتزام القوانين وله تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

الفرع الخامس: العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق

[1] www.bayt.com 26/03/2022, 14:30
[2] www.bayt.com 26/03/2022, 14:30

- حجم المكتب وعدد المهنيين المتحصلين على الشهادات العليا العاملين فيه؛
- حجم العمل إذا كان حكم العدد كثير وهذا ما يدل على حجم الإيراد السنوي للمكتب وهذا على ما يدل كفاءتهم في تأدية أعمال ووصولهم إلى جودة في التدقيق؛
- فترة تعاقد المكتب مع العميل لفترة طويلة من شأنه أن يمنح له الوقت الكافي للحصول على جودة التدقيق؛
- الدعاوى القضائية التي رفعت على المكتب وهذا الدليل إذا المكتب يقوم بمهامه على أفضل وجه.

شكل رقم(01-02): العوامل المؤثرة في جودة التدقيق



المصدر: جمانة حنضل التميمي، العوامل المؤثرة في الجودة التدقيقية، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2013، ص 202.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن هناك جملة من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، منها التي تخص مدققي الحسابات، ومنها المتعلقة بقدرات المؤسسة الداخلية في الإدارة السليمة.

المطلب الرابع: الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية التدقيق

لقد اهتمت منظمات مهنية عديدة في العالم بموضوع جودة عملية التدقيق في مكاتب المحاسبة والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والارتقاء به بما يخدم الصالح العام، وذلك من

خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء وإلزام المدققين بضرورة مراعاتها والتقيد بها عند أداء عملية التدقيق، وسوف يتم الإشارة إلى هذه الجمعيات والمنظمات مع بيان الإجراءات والعناصر التي على أساسها يمكن الحكم وتعيين جودة التدقيق.

الفرع الأول: الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبة

أصدر هذا المعهد عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، وتم تطويره عام 1991، والتي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية والاسترشاد بآراء الخبراء والفحص الدوري لبرامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين.

وفي عام 1989، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين برنامج أطلق عليه الفحص المتعمق Peer Program Review ويلزم هذا البرنامج مكاتب مدققي الحسابات والمحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية اتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة System Control Quality لدى مكتب التدقيق ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص بمجرد تسجيل مكاتب التدقيق لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والتدقيق كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهرا من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم.

وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في جانفي 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات، ويضم برنامج الفحص المتعمق ثلاث أنواع من عمليات التدقيق (النظام، الارتباط، التقارير).

وتطبيق معايير رقابة الجودة حاليا بصورة إلزامية في الكثير من الأماكن في الولايات المتحدة الأمريكية ويعتبر الالتزام بها من قبل مكاتب المراقبة والتدقيق مطلب أساسي للحصول على ترخيص أو تصريح بمزاولة المهنة، أما باقي الولايات الأخرى فإن الالتزام بها من قبل المكاتب لا يزال اختياريا[1].

الفرع الثاني: اتحاد المحاسبين الدولي

لقد قام اتحاد المحاسبين الدولي في سنة 1981 بإصدار الدليل الرقمي رقم (7) المتضمن لضبط جودة عملية التدقيق وقد حدد الدليل ستة معايير لضبط الجودة وهي (الصفات الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع

[1] ياسين أبو هين، **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**، رسالة مقدمة للحصول على درجة ماجستير، قسم محاسبة وللتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005، ص 54.

المهام، التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفتيش) وتابع اتحاد المحاسبين الدولي جهوده في الرقابة على جودة التدقيق وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (7) ليحمل رقم (220) وذلك في سنة 1994، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق من دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى، ويهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة التدقيق وهي[1] :

- سياسات وإجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة؛

- إجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة.

ويعد المعيار 220 المرشد الأساسي في مجال جودة التدقيق لمكاتب شركات تدقيق الحسابات جمعها في الدول التي تتبع المعايير الدولية.

الفرع الثالث: الإرشادات الصادرة عن مجمع القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة التدقيق

حيث قام المجمع أيضا بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني في عام 1991 والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة وهو ملزم لمكاتب المراجعة والتدقيق وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج: الاستقلالية، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء[2].

الفرع الرابع: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

في إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للنهوض بمهمة التدقيق والمحاسبة وبمستواها، أعدت لجنة مراقبة جودة أداة المدقق وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة، برنامجا لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين بأحكام نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالأمر الملكي 1990/01/19 ويهدف هذا البرنامج على التأكيد وإلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة بأحكام النظام الصادر بالأمر الملكي رقم (12) والتزامهم أيضا بمعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة وذلك يفرض تحسين مستوى الأداء المهني وزيادة فعالية الخدمات المهنية.

الفرع الخامس: إشارات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين

---

[1] مصباح محمد يوسف البر، موسى حمد أحمد، **مؤشرات جودة التدقيق ودورها في ترقية الأداء المهني**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين، كلية التجارة، المملكة العربية السعودية، 2014، ص 165.

[2] مجلة دراسات محاسبية ومالية، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات والمنظمات المنظمة لهيئة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، 2013، ص 211.

أصدر المعهد المصري للمحاسبين ومدققي الحسابات في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة عملية التدقيق، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة لمدققي الحسابات، ويجب الإشارة إلى أن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981.

وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكاتب التدقيق، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها موقع المكتب وهيكلة التنظيم واعتبارات التكلفة ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب وكذلك توثيق هذه السياسات ومن العناصر الرئيسي التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكاتب التدقيق[1].

الفرع السادس: هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي العربية.

تأسست هذه الهيئة في 1998/12/07 وقد ورد في نظامها الأساسي بأنها تهدف إلى كل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في دول مجلس التعاون الخليجي وتحقيق التنسيق والتكامل بينها ولها على الأخص وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقويم الأداء المهني، ويهدف نظام مراقبة جودة الأداء لدول مجلس التعاون الخليجي العربية إلى أن يوفر للهيئة اقتناعا بتحقيق أهدافها الواردة في نظامها الأساسي وكذلك أهداف لجنة مراقبة جودة الأداء المهني حسبما ورد في لائحتها الداخلية المعتمدة من قبل مجلس الإدارة في جلسته الرابعة في عام 2002 التي نصت على ما يلي: التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بأحكام النظام والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والمعايير المهنية المعتمدة وهذا ما يضمن الارتقاء بمستوى الأداء المهني إلى الحد الذي يتواكب مع التطورات والمستجدات[2].

[1] مجلة دراسات محاسبية ومالية، **مرجع سابق**، ص 272.

[2] مجلة دراسات محاسبية ومالية، **نفس المرجع**، ص 272.

خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق في الجزائر منذ تبنيها له لأول مرة إلى غاية صدور قانون 10-01 الذي أعطى صورة جديدة لممارسة المهنة في الجزائر، حيث قام بتحديد الشروط التي يجب توفرها في الشخص الممارس لهذه المهنة وصاحب هذا القانون جملة من المراسيم والقرارات منها ما أسس لإنشاء المنظمات والهيئات المتعلقة بالمهنة ومنها ما حدد سلوكيات المهنة أخلاقيا وقواعد ممارستها إلى غاية إصدار معايير التدقيق الجزائرية لمواكبة التطور الاقتصادي العالمي نظرا للتعاملات الاقتصادية الخارجية للجزائر والتي من خلالها يمكن الوصول إلى الحسابات وتحسين فعالية أداء المهنة من خلال تطبيق هذه المعايير التي تساعد مدققي الحسابات من القيام بأعمالهم بدقة كبيرة وحمايتهم من أي مسائلات قانونية وكيفية الوصول إلى الجودة من خلال عملية التدقيق.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية

تمهيد

من خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى دراسة تطبيقية من آراء خبرا ومحافظي حسابات لإعطائنا صورة كاملة حول معايير تدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر ولهذا قمنا باستبيان وتوزيع الاستمارات على هذه الفئة المذكورة سلفا في ولاية الجزائر

سنستعرض في هذا الفصل ومن خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الاول: محتويات ومنهجية الدراسة

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بيناته

المبحث الثالث: تحليل نتائج

المبحث الاول: محتويات ومنهجية الدراسة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى جميع عناصر الدراسة التي اختيرت بناء لملائمتها لموضوع

المطلب الاول: مجتمع الدراسة

عند قيامنا بأخذ مجتمع الدراسة تم توضيح شروط أساسية المتمثلة في المؤهل العلمي والعملي حيث مجتمع الدراسة تمثل في:

- خبراء محاسبين
- محافظي حسابات

المطلب الثاني: عينة الدراسة

لقد وجهتنا عدة صعوبات تحديدا عند تعيين العينة نظرا لعدم تجاوب البعض منهم وتماطل في الرد فحولت تماشي مع عدد الاستمارات والتي هي 30 للوصول إلى نسبة مقبولة حيث وجهتنا عدة عراقيل في التحصيل الاستمارات والجدول الآتي يبين ذلك:

جدول رقم (02-01) إحصائية تمثل استمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	30	%100
الاستمارات المحصلة	25	%83.33
الاستمارات المفقودة	5	%16.66

ملاحظة: عدد الاستمارات الموزعة هي 30 وبالنسبة للمحصلة هي 25 و5 مفقودة تم التأخير في الرد عليها.

المطلب الثالث: حدود الدراسة

حدود مكانية: نظرا لموضوع الدراسة دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر حيث تمت الدراسة في ولاية الجزائر العاصمة.

حدود زمنية: امتدت هذه الفترة ما بين 2022/04/13 إلى 2022 /04/29.

حدود بشرية: تمثلت هذه الدراسة في خبراء ومحافظي حسابات الذين لديهم خبرة كبيرة في هذا المجال.

المطلب الر ابع: صعوبات الدراسة

يعد موضوع المذكرة دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر عنصر هاما في تطور الذي تشهده دولتنا من خلال هذه الدراسة وجهتنا عدة صعوبات نذكر منها:

- صعوبة التواصل معهم نظرا لارتباطاتهم المهنية كثيرة.
- تنقلات هذه الفئة وصعوبة تحديد موعد.
- عدم تجاوب البعض مهنا واعطائنا حجج ليست بالمقنعة.

المبحث الثاني: إعداد استبيان وتفريغ بيناته

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى أهم العوامل والوسائل عند إعداد استبيان وطريقة تبويب الأسئلة وتفريغ والمعالجة المنتهجة.

المطلب الاول: إعداد الاستبيان

عند قيامنا بإعداد الاستبيان قمنا حولنا اخذ بعين الاعتبار النقاط اللازمة:

- طريقة السلسة في طرح الأسئلة.
- محاولة إعطاء أسئلة تخص صلب عنوان المذكرة.
- دراسة طريقة طرح الاستمارة عدة مرات لكي تكون مفهومة وواضحة.
- محاولة وضع أسئلة كثيرة لتشمل كل جوانب دراسة.
- عرض الاستبيان على أستاذة في هذا المجال.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى فرعين:

- **الفرع الاول:** يشمل المعلومات الشخصية لعينة تحت الدراسة المتمثلة في: العمر، الجنس، الخبرة المهنية.
- **الفرع الثاني:** تم تقسيم الأسئلة إلى جزئين 8 أسئلة تشمل معايير تدقيق الجزائرية و5 أسئلة تشمل جودة التدقيق في تحسين التدقيق في الجزائر.

المطلب الثالث: مقياس الاستبيان تفريغ بيناته

تم معالجة الاستبيان من خلال أدوات وأساليب وهي:

مقياس ليكارت الخماسي والذي يسهل علينا قراءة آراء العينة حول الأسئلة من خلال مقياس متعارف.

الجدول رقم (02-02) مقياس ليكارت

التصنيف	الدرجة	متوسط المرجح
غير موافق بشدة	1	(1 – 1.8)
غير موافق	2	(1.8 – 2.6)
محايد	3	(2.6 – 3.4)
موافق	4	(3.4 – 4.2)
موفق بشدة	5	(4.2 – 5)

المطلب الرابع: عرض خصائص العينة

1. **العمر:** تتوزع أفراد العينة حسب العمر

الجدول رقم (02-03): أفراد العينة حسب الفئة العمرية

الجنس	التكرار	النسبة
اقل من 30سنة	0	0
30–40	5	%20
41–50	9	%36
أكبر من 50	11	%44
المجموع	25	%100

يوضح لنا هذا الجدول الفئات العمرية للعينة المدروسة

- الفئة الذين سنهم أقل من 30 سنة يشكلون نسبة 0%
- الفئة الذين سنهم من 30الى 40 يشكلون 20% من بينهم محافظي حسابات
- الفئة الذين سنهم من 41 إلى 50 يشكلون نسبة 36% من بينهم خبراء محاسبين
- والذي يتجاوز سنهم 50 يشكلون 44% هم محافظي وخبراء حسابات

2. **الجنس:** تتوزع أفراد العينة حسب الجنس كما هو مبين في الجدول (04)

الجدول رقم (02-04): أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	23	%92
انثى	2	%8
مجموع	25	%100

يوضح الجدول توزيع العينة حسب الجنس نلاحظ ان نسبة الذكور 92% في تفوق نسبة الإناث التي نسبتها 2% ومن خلال هذه ه النسب نلاحظ أن أغلبية ممتهني خبراء ومحافظي حسابات هم من الذكور.

3. **الخبرة المهنية**

الجدول رقم (02-05 توزيع الأفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
1_5سنوات	4	%16
6_10سنوات	12	%48
11_15سنة	9	%36
المجموع	25	%100

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن الأفراد الذين تتحسر خبرتهم من 1–5 سنوات نسبتهم 16% والأفراد الذين تنحصر خبرتهم بين 6 و10 سنوات هي 48% والأفراد الحنين تتحسر خبرتهم من 1– 15 سنة هي 36%

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المبحث سنتطرق طريقة التحليل النتائج الاستبيان عن طريق التكرار آت والنسب المئوية

المطلب الأول: ضرورية إصدار معايير التدقيق الجز ائرية

يوضح الجدول التالي نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورية إصدار معايير التدقيق الجزائرية

الجدول رقم(02-06): نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورية إصدار معايير التدقيق الجز ائرية

العبارة	متوسط الحسابي	اتجاه العام للعينة	النسبة
تريد الدولة الجزئية التقدم على مستوى الدولي من خلال اصداد معايير التدقيق	%3	محايد	
جعل معايير الجزائرية لتدقيق أكثر مرونة مع الواقع الاقتصادي	%3.36	محايد	

إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعطي المؤسسات الجزائرية الانفتاح على عالم البورصة	%3.32	محايد	
مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية من خلال تحبين جودة التدقيق في الجزائر	%3.44	موافق	
تمكن من تطور التدقيق بصفة عامة	%3.28	محايد	
يعتبر اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الحل الأمثل للتغلب على مشاكل المتواجدة في الواقع الاقتصادي	%4.8	موافق بشدة	
المجموع	21.2	%3.53	

المطلب الثاني: مميزات معايير التدقيق الجزائرية

الجدول التالي يوضح نتائج الاستبيان المتعلقة بمميزات معايير الجزائرية لتدقيق

الجدول رقم(02-07): نتائج الاستبيان المتعلقة بمميزات معايير الجزائرية لتدقيق

العبارة	التكرار	النسبة
تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لتكريس الشفافية	%3.88	موافق
اعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة ممارسي المهنة	4	موافق

تكثيف دورات في مجال التدقيق يحسن من جودة التدقيق	%3.36	محايد
معايير الجزائرية للتدقيق قابلة لتطبيق في الوقت الراهن	%3	محايد
إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعطي الثقة وتركيز لدى المدققين	%4.4	موافق بشدة
المجموع	23.3	3.88

المطلب الثالث: نتائج جدول (02-06) المتعلقة بضرورة إصدار معايير التدقيق الجزائرية

تحليل النتائج

من جدول (02-06) نجد أن اتجاه العام للعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على كل عبارات التي تصب في محور آراء العينة حول ضرورية إصدار معايير التدقيق الجزائرية فكان متوسط الحسابي هو 3.53 الذي يندرج في الفئة الرابعة وهي (3.4 – 4.2)

تفسير النتائج:

من تحليل محور الإحصائي لنتائج يتبين لنا:

- يفسر أن لابد من إصدار معايير التدقيق الجزائرية
- يفسر أن الإجابات متفق عليها من العينة المدروسة

المطلب الرابع: نتائج جدول (02-07) المتعلقة بمميزات معايير التدقيق الجزائرية

من هذا جدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي هو 3.88 وهو موجود مقياس ليكارت والتي تعني الموافقة وهي في الدرجة الرابعة

تفسير النتائج:

منَ خلال تحليل نتائج نتوصل إلى تفسير أن

- يتبن لنا من خلال هذه النتائج أن المميزات معايير التدقيق الجزائرية تعطي للمهنيين ثقة تمكنهم من العمل بجودة عالية وتفادي الأخطاء
- تفسر لنا كذلك أن تمكن من مواكبة التطورات في مهنة.

خلاصة

من خلال الدراسة الميدانية التي من خلالها قمنا بأخذ الجانب النظري وإسقاطه على جانب الميداني وبالتالي عملنا باستبيان الذي وزعناه على أفراد العينة الدراسة الممثلين في (خبراء ومحافظي حسابات ولاية الجزائر) وبالتالي وضعنا مجموعة من الأسئلة حول ضرورية إصدار معايير التدقيق الجزائرية و مميزات معايير التدقيق الجزائرية من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضية استخدمت مقياس ليكارت و متوسط الحسابي وبالتالي توصلنا إلى صحة و قبول الفرضية هل إصدار معايير التدقيق الجزائرية تحسن جودة التدقيق في الجزائر؟

خاتمة عامة

خاتمة عامة

من خلال دراستنا لموضوع دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر قمنا بمعالجة الإشكالية هل إصدار معايير التدقيق الجزائرية يحسن جودة التدقيق في الجزائر وبالتالي قمنا إلى التطرق إلى جانب النظري حيث تطرقنا إلى تاريخ التدقيق في الجزائر وإصدارات معايير التدقيق الأولى وجودة التدقيق وبالنسبة إلى جانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية من خلال استبيان وتوزيعه على أفراد العينة الدراسة (خبراء ومحافظي حسابات)

نتائج الدراسة

من خلال تحليل نتائج الدراسة الميدانية التي قمنا بها مع أفراد العينة (خبراء ومحافظي حسابات) حول مجموعة من الأسئلة من خلال الاستبيان حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- معايير التدقيق الجزائرية أصبح لها دور فعال في تحسن جودة التدقيق في الجزائر.
- اعتماد خبراء ومحافظي حسابات على معايير التدقيق الجزائرية يحميهم من المسائلات القانونية.
- نجاح وتطور مهنة التدقيق في الجزائر يتوقف على مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

الاقتراحات

على ضوء النتائج المتوصل إليها نضع الاقتراحات التالية:

- اعطاء فرصة لطالب الذين يردون مزاولة هذه المهنة من خلال ملتقيات ودروس لإعطائهم نظرة واضحة.
- التنسيق ما بين الأكاديميين والمهنيين مما يعطي لطالب القدرة على التعرف على هذه المهنة.

آفاق الدراسة

- مدى تطبيق خبراء ومحافظي حسابات لمعايير التدقيق الجزائرية.
- مواكبة التطورات الحديثة من إصدار معايير التدقيق الجزائرية جديدة.
- إمكانية التوفيق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولي.

قائمة المصادر والمراجع

- أحمد برير، جودة المراجعة مدخل لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.
- الأزهر عزة، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
- إسراء كاظم عبيد حسن الدهيبي، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد الثامن، عدد 23، الفصل الثاني، 2015 .
- أمين الشيخ بلال، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى تكييفها مع معايير المراجعة الدولية، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة وتدقق، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013/2012.
- براق محمد قمان عمر، مداخلة: أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 29 ،30، نوفمبر 2011.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 يتعلق بمهن الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 45 المؤرخ في 2010/07/07، ص 06.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 91-02 متعلق بمهنة الخبير المحاسب والمحاسبين المعتمدين، العدد 70 المؤرخ في 1993/04/27.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، عدد 03 مؤرخ في 1992/01/13.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016.
- حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وإمكانية تطبقها في الجزائر، دراسة مقدمة للحصول على شهادة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مالية ومحاسبة، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013/2012.

- دهامي، المجلس الوطني للمحاسبة، أمين عام، إصدارات معايير التدقيق الجزائرية، المجلس الوطني للمحاسبة، 2017/03/10، (مقابلة شفوية).
- زيادي سامي، أهمية إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، دراسة مقدمة للحصول على شهادة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، دراسات مالية، محاسبة معمقة، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013/2012.
- سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإفصاح المحاسبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه منشورة، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015/2014.
- شمس الدين أحمد، مداخلة: مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 10-01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 13، 14 ديسمبر، 2011
- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن، 2008.
- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، الجزائر، 2012.
- قانون 90-32 المؤرخ في 1999/04/12، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1990، العدد 05، المادتين 04/03.
- قرار مؤرخ في 2006/12/06، المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 1994/11/07، المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات.
- ليندة صولي، أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجعة الخارجية ومستخدمي القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، فرع تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2015/2014.
- مجلة دراسات محاسبية ومالية، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات والمنظمات المنظمة لهيئة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، 2013.

- محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات (وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن)، الندوة الثانية عشر، سبل تطوير المحاسبة في المملكة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، يومي الثلاثاء والأربعاء(4،5) 2010.
- مرسوم تنفيذي 97-458 المؤرخ في 1997/12/1 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 20/92.
- مرسوم تنفيذي رقم 36 -136، المؤرخ في 1996/04/15، المتضمن قانون أخلاقيات المهنة.
- مرسوم تنفيذي رقم 92 -20، مؤرخ في 1992/01/13، المحدد لتشكيل مجلس النقابة الوطنية لخبراء محاسبين.
- مرسوم تنفيذي رقم 96 -318 المؤرخ في 1996/12/25 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة.
- مرسوم تنفيذي رقم 457/97 المؤرخ في 1997/12/01 المتضمن كيفية تقييم محافظي الحسابات.
- مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، دراسة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.
- مصباح محمد يوسف البر، موسى حمد أحمد، مؤشرات جودة التدقيق ودورها في ترقية الأداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين، كلية التجارة، المملكة العربية السعودية، 2014.
- نوال حربي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، قسم محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
- ياسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة مقدمة للحصول على درجة ماجستير، قسم محاسبة وللتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
- www.bayt.com 26/03/2022
- www.ccompte.org.dz. 23/03/2022

الملاحق

الملحق رقم 1: نموذج استبان الدراسة

الجمهورية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

ماستر: تدقيق ومراقبة التسيير

استبيان

السادة الافاضل السيدات الفاضلات:

السلام عليكم:

في إطار اعداد مذكرة الماستر بعنوان: دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر:

تم اعداد هذا الاستبيان الموجه لعينة من مدققي الحسابات ومحافظي الحسابات وهو بمثابة الاستطلاع حول درجة الأفكار المعبرة عن ذلك

نرجوا منكم وضع علامة (X) في خانة الإجابة المقترحة وهذا بما يتفق ووجهة نظركم.

ونعلمكم أن هذه ستستعمل في إطار البحث العلمي، ونشكركم مسبقا على حسن تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة.

الطالب: سنينة قادة

- البيانات الشخصية

1: الجنس: ذكر ☐ ، انثى ☐

2: العمر: 30 ☐ ، 30-40 ☐ ، 41-50 ☐ ، 50 ☐

3: المهنة: محافظ حسابات ☐ ، خبير محاسب ☐

4: الخبرة المهنية: 1-5 سنوات ☐ ، 6-10 سنوات ☐ ، 11-15 سنة ☐

- فيما يلي مجموعة من العبارات التي تقيس لنا مستوى تطبيق اعتماد معايير التدقيق الجزائرية

البيـــان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
تريد الدولة الجزائرية التقدم على مستوى الدولي من خلال إصدار معايير التدقيق					
جعل معايير الجزائرية لتدقيق أكثر مرونة مع الواقع الاقتصادي					
إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعطي المؤسسات الجزائرية الانفتاح على عالم البورصة					
مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية من خلال تحسين جودة التدقيق في الجزائر					
تمكن من تطور التدقيق بصفة عامة					
يعتبر إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق الحل الأمثل للتغلب على المشاكل المتواجدة					

- فيما يلي مجموعة من العبارات حول مميزات معايير التدقيق الجزائرية

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لتكريس الشفافية					
العمل بمعايير التدقيق الجزائرية يساهم ويضمن لممارسي المهنة التخطيط السليم					
اعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يرفع من كفاءة ممارسي المهنة					
تكثيف دورات في مجال التدقيق يحسن من جودة التدقيق					
معايير الجزائرية لتدقيق قابلة لتطبيق في الوقت الراهن					
إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعطي الثقة وتركيز لدى المدققين					

الملخص

من خلال هذا البحث قمنا بإبراز دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسي جودة التدقيق في الجزائر واحتوت هذه الدراسة على إطار نظري الذي تم فيه إلى تبيان أهمية وجودة التدقيق في الجزائر وفق معايير التدقيق الجزائرية وذلك اعتمادا على الكتب والمذكرات والمواقع الالكترونية.

وفي دراسة تطبيقية اعتمدنا على الاستبيان الذي وزع بطريقة مباشرة على خبراء ومحافظي حسابات، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن جودة التدقيق لها العديد من العوامل المؤثرة وفق معايير الجزائرية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية

جودة التدقيق، معايير التدقيق الجزائرية، خبراء ومحافظين الحسابات.

Abstract

Through this research, we have highlighted the role of Algerian auditing standards in improving the quality of auditing in Algeria. This study contained a theoretical framework in which it was made to show the importance and the quality of auditing in Algeria according to Algerian auditing standards, according to books, notes and websites.

In an applied study, we relied on a questionnaire that was distributed directly to experts and account keepers, and one of the most important results obtained is that audit quality has many influencing factors. according to Algerian auditing standards.

Key Words

Audit quality, Algerian auditing standards, experts and auditors.