جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
University Of Mostaganem Abdelhamid Ibn Badis
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
Faculty of Economic Sciences, Commerce and Management Sciences
قسم العلوم المالية والمحاسبة
Department of Financial and Accounting

أطروحـــــة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهـــــــــــادة الدكتوراه ل.م.د

تخصص توحيد المحاسبة وتدقيق المؤسسة

تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي في الجزائر بين التنظير والتطبيق

مقدمة من طرف الطالب:
بوعزة عبيد بشير

تحت إشراف الدكتور:
د. بوشيخي بوحوص
مساعد المشرف:
د. مخالدي يحي

أعضاء لجنة المناقشة

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الإنتماء	الصفة
01	أ.د شاعة عبد القادر	أستاذ	جامعة مستغانم	رئيسا
02	د. بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم	مشرفا، مقررا
03	د. مخالدي يحي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم	مشرفا مساعدا
04	أ.د درويش عمار	أستاذ	جامعة عين تموشنت	ممتحنا
05	د. حلام زواوية	أستاذة محاضرة "أ"	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
06	أ.د دواح بلقاسم	أستاذ	جامعة مستغانم	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان للدكتور الفاضل **بوشيخي بوحوص** على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى كل المجهودات والنصائح والتوجيهات القيمة التي تكرم بها طيلة فترة إنجازه، أسأل الله أن يجازيه عنا خير الجزاء.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل ولو بالقليل وبالأخص:

الأستاذ **مخالدي يحي** على مساعده في الإشراف على عذا العمل وعلى كل المجهودات المقدمة

الأستاذة **لعلمي فاطمة** على المجهودات التي تفضلت بها علينا من بداية التكوين إلى نهايته.

الأستاذ **درويش عمار** والأستاذ **جعفري عمر** على نصائحهم وتوصياتهم القيِّمة

كل الأساتذة أعضاء لجنة التكوين في الدكتوراه الذين سهروا على تكويننا وعلى رأسهم **أ.د دواح بلقاسم**

الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على إثرائهم هذه الدراسة بملاحظاتهم القيِّمة

إلى كل من ساندني في إعداد هذا البحث لكم منى أسمى عبارات الشكر والتقدير على مساعدتكم.

الإهـــــداء

أهدي هذا العمل المتواضع لأمي و أبي اللذان جاهدا الحياة لأجلي

إلى أختي وإخوتي

إلى عمي

إلى جميع أصدقائي

إلى كل عائلة بوعزة عبيد

إلى كل طالب علم

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع ممارسة مهمة التدقيق الخارجي القانوني في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر، وذلك من خلال دراسة مدى توافق منهجية تدقيق قوائمها المالية مع المرجعية الوطنية للتدقيق في الجزائر، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لتفسير الجوانب النظرية للدراسة، أما في الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم اعتماد مزيج بين دراسة حالة بمؤسسة عمومية اقتصادية ودراسة استقصائية على عينة مقصودة تتكون من 84 مفردة متمثلة في المدققين الخارجيين الذين سبق لهم ممارسة مهمة التدقيق في هذا النوع من المؤسسات وذلك من خلال استبيان تم تحليله احصائيا بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS نسخة 22.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه تتم مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي وفقا لإجراءات ممنهجة ومنظمة متوافقة مع النصوص التنظيمية المؤطرة لمهنة التدقيق في الجزائر ووفقا لمحتوى المعايير الجزائرية للتدقيق التي تسمح بإعداد تقرير يعبر فيه برأي فني محايد حول صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية لهذه المؤسسات بكل استقلالية يزيد من موثوقيتها ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات.

كلمات مفتاحية:

مهمة تدقيق؛ قوائم مالية؛ مؤسسة عمومية اقتصادية؛ معايير تدقيق جزائرية؛ قانون 10-01؛

Abstract:

This study aims to shed light on the reality of the practice of the task of legal external auditing in the economic public sector institutions in Algeria, by examining the compatibility of the methodology for auditing its financial statements with the national reference for auditing in Algeria. As for the applied side of the study, a combination was adopted between a case study in a public economic institution and a survey study on an intended sample consisting of 84 individuals represented by external auditors who had previously practiced the task of auditing in this type of institution, through a questionnaire that was analyzed statistically by SPSS statistical program version 22.

This study reached a set of results, the most important of which is that the task of auditing in the economic public sector institutions is carried out according to systematic and organized procedures compatible with the regulatory texts framing the auditing profession in Algeria and according to the content of the Algerian auditing standards that allow the preparation of a report expressing a neutral technical opinion about the validity of the information contained in the lists. Financially, these institutions are independent, which increases their reliability and the degree of dependence on them in making various decisions.

Keywords :

Audit assignment; Financial Statements; economic public company; Algerian auditing standards; Law 10-01;

Résumé :

Cette étude vise à éclairer la réalité de la pratique de la mission d'audit externe légal dans les établissements du secteur public économique en Algérie, en examinant de la méthodologie d'audit comptable de ses états financiers avec le référentiel national d'audit en Algérie. En ce qui concerne le volet appliqué de l'étude, une combinaison a été adoptée entre une étude de cas dans une institution économique publique et une étude par sondage auprès d'un échantillon prévu composé de 84 personnes représentées par des auditeurs externes qui avaient auparavant exercé la tâche d'audit dans ce type d'établissement. à travers un questionnaire qui a été analysé statistiquement par la version 22 du programme statistique SPSS.

Cette étude a abouti à un ensemble de résultats dont le plus important est que la mission d'audit dans les établissements du secteur public économique est réalisée selon des procédures systématiques et organisées compatibles avec les textes réglementaires encadrant la profession d'audit en Algérie et selon le contenu des normes d'audit algériennes permettant l'établissement d'un rapport exprimant une opinion technique neutre sur la validité des informations contenues dans les listes. Financièrement, ces institutions sont indépendantes, ce qui augmente leur fiabilité et le degré de dépendance à leur égard dans la prise de diverses décisions.

Mots clés:

Mission d'audit ; États financiers ; entreprise publique économique ; normes d'audit algériennes ; Loi 10-01;

قائمة المحتويات

العنصر	الصفحة
شكر وتقدير	I
الإهداء	II
الملخص	III
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XIII
قائمة المختصرات	XV
قائمة الملاحق	XVII
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي	31
المبحث الأول: الإطار الفكري لنشأة مفهوم التدقيق المحاسبي	33
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	33
المطلب الثاني: التعريف بالتدقيق المحاسبي	36
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي	37
المبحث الثاني: فروض وأنواع التدقيق المحاسبي	42
المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي	42
المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي	44
المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة عموما	48
المبحث الثالث: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	54
المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر	54
المطلب الثاني: النصوص التنظيمية والهيئات المهنية المؤطرة لمهنة التدقيق في الجزائر	57
المطلب الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	64
الفصل الثاني: التنظيم المحاسبي في المؤسسات العمومية الإقتصادية	79
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمؤسسة العمومية الاقتصادية	81
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية	81
المطلب الثاني: أشكال المؤسسة العمومية الاقتصادية	81

المطلب الثالث: كرونولوجيا المؤسسة العمومية الاقتصادية	82
المبحث الثاني: التنظيم المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	86
المطلب الأول: النظام المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية	87
المطلب الثاني: القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية	88
المطلب الثالث: متطلبات جودة القوائم المالية للمؤسسة العمومية الإقتصادية	95
المبحث الثالث: منهجية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية	101
المطلب الأول: ارتباط المدقق مع المؤسسة والتخطيط لمهمة التدقيق	102
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية	112
المطلب الثالث: تدقيق الحسابات وإعداد التقرير	124
الفصل الثالث: واقع تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر	133
المبحث الأول: واقع ممارسة التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية شركة إسمنت بني صاف	135
المطلب الأول التعريف بالمؤسسة العمومية " شركة الإسمنت بني صاف"	135
المطلب الثاني: الأداء المالي للمؤسسة العمومية " شركة الإسمنت بني صاف"	140
المطلب الثالث: منهجية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية " شركة الإسمنت بني صاف"	156
المبحث الثاني: الدراسة الإستقصائية	165
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة	165
المطلب الثاني: عرض الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	169
المطلب الثالث: اختبار ثبات وصدق الإستبيان وطبيعة توزيع بياناته	175
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الإستبيان	180
المطلب الأول: تحليل توجهات إجابات أفراد العينة	181
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	199
الخاتمة	208
قائمة المصادر والمراجع	215
الملاحق	232

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1.1)	التطور التاريخي للتدقيق	35
(2.1)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	39
(3.1)	أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي	46
(1.2)	مؤسسات تمت خوصصتها خلال 1995-2003	86
(2.2)	الشكل المختصر للميزانية	91
(3.2)	بعض الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	117
(4.2)	نموذج استبيان تحريري	120
(1.3)	عناصر ميزانية الأصول لمؤسسة اسمنت بني صاف	141
(2.3)	عناصر ميزانية الخصوم لمؤسسة اسمنت بني صاف	143
(3.3)	عناصر حساب النتائج لمؤسسة اسمنت بني صاف	145
(4.3)	رأس المال العامل الإجمالي FRNG	149
(5.3)	احتياجات رأس المال العامل BFR	150
(6.3)	مؤشر الخزينة	150
(7.3)	تطور رقم أعمال المؤسسة ونتائجها المحققة	151
(8.3)	نسب السيولة العامة للمؤسسة	152
(9.3)	نسب السيولة المختصرة	152
(10.3)	نسب السيولة الفورية	153
(11.3)	نسب المردودية الإقتصادية	153
(12.3)	نسب المردودية المالية	154
(13.3)	مقياس ليكارت الخماسي	168
(14.3)	الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكارت الخماسي	168
(15.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع	169
(16.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	170
(17.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	171
(18.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	172
(19.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	173
(20.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	174

(21.3)	تباث الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية	176
(22.3)	تباث الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ	176
(23.3)	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الأول	178
(24.3)	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثاني	178
(25.3)	معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثالث	179
(26.3)	اختبار الصدق البنائي لمتغير مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية	180
(27.3)	نتائج المحور الأول للاستبيان	181
(28.3)	نتائج المحور الثاني للاستبيان	187
(29.3)	نتائج المحور الثالث للاستبيان	193
(30.3)	نتائج اختبار الفرضية الثانية	199
(31.3)	اختبار T للفرضية الثانية	201
(32.3)	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	202
(33.3)	اختبار T للفرضية الثالثة	204
(34.3)	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	204
(35.3)	اختبار T للفرضية الرابعة	206

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1.1)	معايير التدقيق المتعارف عليها	49
(2.1)	تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة	60
(3.1)	الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	62
(4.1)	مقارنة بين عدد المدققين في صفة محافظ حسابات وعدد المدققين في صفة خبراء محاسبين	64
(1.2)	جودة القوائم المالية	101
(2.2)	تعيين محافظ الحسابات	107
(3.2)	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	123
(1.3)	مصانع الإسمنت التابع للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA	137
(2.3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة اسمنت بني صاف	139
(3.3)	تطور رقم أعمال المؤسسة ونتائجها المحققة	151
(4.3)	نموذج الدراسة	167
(5.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع	169
(6.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	170
(7.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	171
(8.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	172
(9.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	173
(10.3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	174

قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة	الدلالة
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International financial reporting standards	المعايير الدولية للإبلاغ المالي
NAA	Normes Algérienne d'audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
ISA	International Standards On Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة عموما
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ التدقيق المقبولة عموما
CNC	Conseil National De La Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
ONEC	Office National Des Experts Comptables	المصف الوطني للخبراء المحاسبين
CNCC	Chambre National Des Commissaires Aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
CAC	Commissaires Aux Comptes	محافظ الحسابات
SPA	Société Par Actions	شركة ذات أسهم
SARL	Société A Responsabilité Limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations	لجنة دعم المنظمات
EPE	Entreprise Public Economique	المؤسسة العمومية الاقتصادية

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	نموذج الاستبيان	233
2	قائمة الأساتذة المحكمين	238
3	توزيع العينة حسب المعلومات الديموغرافية	238
4	معامل ثبات الاستبيان ألفا كرونباخ	239
5	معامل ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية	240
6	نتائج عبارات المحور الأول	241
7	نتائج عبارات المحور الثاني	243
8	نتائج عبارات المحور الثالث	245
9	اختبار T للمحور الأول	247
10	اختبار T للمحور الثاني	248
11	اختبار T للمحور الثالث	248

مقدمة عامة

1- تمهيد:

إن عملية التدقيق المحاسبي مهنة ظهرت قديما منذ أن كان الانسان يبحث في سبل اشباع حاجاته، ففي بادئ الأمر كانت هذه العملية عبارة عن مراجعات تتم بين الأفراد التي تربط فيما بينهم علاقة مبادلة، بحيث كان كل طرف يقوم بمراجعة أعماله بصفة دورية ليتحقق من صحة العمليات التي قام بها وتحقق من عدم وجود حالات الغش والاختلاس، ثم تطورت هذه المهنة مع تطور العلاقات الاقتصادية وكبر حجم المعاملات التي أصبحت تتطلب إنشاء نظام محاسبي ينظمها ويضبط تسييرها، الأمر الذي زاد من ضرورية الاهتمام بمهنة التدقيق والظفر بها لتخدم مزاولين مهنة التدقيق في البيئة الجديدة التي تتميز بتعقيد المعاملات الاقتصادية مقارنة مع الفترات التي تسبقها، ومع ظهور الثورة الصناعية ظهرت الشركات الضخمة وظهر معها مبدأ فصل الملكية عن التسيير، وزاد الاهتمام بتطوير المحاسبة خاصة من جانبها المهني والاكاديمي، الأمر الذي ألزم الاهتمام بمهنة التدقيق المحاسبي والبحث في سبل تطويرها وبناء أساس يخدم متطلبات مهنيي التدقيق، ومن هذا المنطلق فان تطور مهنة التدقيق المحاسبي مرتبطا ارتباطا وثيقا بتطور مهنة المحاسبة.

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو اكتشاف الأخطاء والإنحرافات في القوائم المالية والحد من وقوعها لضمان استمرارية المؤسسات، فالتدقيق المحاسبي يحرص على الإفصاح الصادق عن المعلومات التي تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة لمختلف المتعاملين الاقتصاديين من ملاك، مساهمين، شركاء، وغيرهم، وعليه فإن التدقيق المحاسبي وسيلة ضرورية تقود إلى الإثبات والرفع من موثوقية القوائم المالية التي تعد المصدر الأساسي للمعلومات المالية وزيادة درجة الإعتماد عليها.

إن الجزائر كغيرها من الدول قامت بمجموعة من الإصلاحات في مجال المحاسبة والتدقيق الأمر الذي عكس توجهها نحو النظام المحاسبي الدولي، حيث قامت بإعداد نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS لتفرضه في 01 جانفي2010 على جميع مؤسساتها الاقتصادية سواء الخاصة منها او العمومية، وأصدرت 16 معيار جزائري خاص بالتدقيقNAA إلى غاية سنة 2018 مستوحى من نظيره الدولي ISA تلبية لانشغالات مزاولين مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبنيها للنظام المحاسبي الجديد والمساهمة في بناء أساس مرجعي متين ينظم ويضبط شروط وقواعد مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر. إضافة إلى ذلك قام المشرع الجزائري بإصدار نصوص تنظيمية كفيلة بتنظيم هذه المهنة تتماشى مع السياسات الخاصة بالدولة الجزائرية والتي وضع فيها مجموعة من الإجراءات والقواعد تحدد أساليب وكيفيات وشروط ممارسة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

لم تمس الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر المحاسبة والتدقيق فقط بل شملت العديد من المجالات، من بينها إصلاح المؤسسة العمومية الاقتصادية التي شهدت العديد من التطورات منذ استقلال الجزائر إلى

يومنا هذا سواء من ناحية شكلها القانوني أو من ناحية ملكيتها وقواعد تسييرها إلى أن أصبحت في الآونة الأخيرة مؤسسة عمومية اقتصادية تتخذ شكل الشركات التجارية يعود أغلب ملكية رأسمالها للدولة الجزائرية، وفي إطار الإفصاح المحاسبي أصبحت هذه المؤسسة ملزمة بتزويد مختلف المتعاملين الإقتصاديين بالمعلومات الدقيقة ذات المصداقية تمكنهم من اتخاذ قراراتهم المختلفة والرقابة على الأداء، وكغيرها من الشركات التجارية يفرض عليها المشرع في القانون التجاري في مادتيه 600 و601 الإلتزام بالتدقيق الخارجي للمصادقة على صحة وموثوقية قوائمها المالية.

2- إشكالية الدراسة:

ونظرا للأهمية التدقيق وضروريته في المؤسسات الاقتصادية سنحاول في دراستنا هذه إعطاء نظرة شاملة لأهم الأدبيات والإجراءات التي يقوم عليها التدقيق في الجزائر والتي تعتبر الأساس المرجعي لممارسة هذه المهنة، وأخذنا المؤسسة العمومية الإقتصادية الجزائرية كنموذج لدراسة مدى واقعية تطبيق هذا الإطار المرجعي فيها.

من هذا المنطلق نطرح السؤال الرئيسي:

ما مدى توافق ممارسة مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر مع المرجعية الوطنية للتدقيق؟

3- الأسئلة الفرعية:

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي جملة من الأسئلة الفرعية:

- ماهي الخطوات والإجراءات العملية التي يتبعها المدقق خلال أداء مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي؟
- هل تتوافق إجراءات قبول التكليف والتخطيط لأداء مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع المرجعية الوطنية للتدقيق؟
- هل تتوافق منهجية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل يساهم الإطار المرجعي الوطني للتدقيق في إعداد تقرير كافٍ وملائم حول القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر؟

4- فرضيات الدراسة:

وللإجابة على هذا السؤال الرئيسي وضعنا مجموعة من الفرضيات:

- ✓ تتم عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي وفقا لإجراءات ممنهجة، منظمة، شاملة، مفصلة تسمح بالتعبير عن رأي فني حول صحتها
- ✓ تساهم المرجعية الوطنية للتدقيق في ضبط وتنظيم إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لممارسة مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.
- ✓ تتوافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ✓ تسمح المرجعية الوطنية للتدقيق بإعداد تقرير كافٍ وملائم يعرض الصورة الصادقة لوضعية مؤسسات القطاع العمومي الإقتصادي.

5- أهمية موضوع الدراسة:

تتضح أهمية هذه الدراسة في حجم الإستفادة من الإشكالية التي تعالجها والنتائج المتوصل اليها، حيث تكمن هذه الأهمية بالنسبة للمشرع الجزائري الممثل بوزارة المالية ووصاياها كالمجلس الوطني للمحاسبة وغيرها في تسليط الضوء على الواقع العملي للتدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية ومعرفة مدى كفاية وملاءمة الإطار النظري المنظم للتدقيق في الجزائر لممارسة هذه المهنة في هذا النوع من المؤسسات وما حاجته للإصلاح، هذا من جهة، ومن جهة أخرى معرفة مدى استيعاب وفهم ممارسي هذه المهنة لهذا الإطار المرجعي ودرجة التزام به أثناء ممارسة المهمة.

كما تكمن أهمية هذه الدراسة بالنسبة لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الأثار الإيجابية التي تضفيها مهمة التدقيق الخارجي على قوائمها المالية باعتبارها الية فعالة للحد من الفساد المالي والتلاعبات في المحاسبة، إضافة إلى الحرص على جودة نظام الرقابة الداخلية لها الأمر الذي يتيح لمؤسسات هذا القطاع عرضا صادقا وشفافا ودقيق لمختلف المعلومات التي يستند عليها مختلف الأطراف الذي تربطهم العلاقة مع المؤسسة لاتخاذهم مختلف القرارات.

6- أهداف الدراسة:

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو معرفة واقع ممارسة مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر ومدى توافقه مع الإطار المرجعي الوطني للتدقيق إضافة إلى ذلك نسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ الإلمام بالأسس النظرية والتنظيمية لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.
- ✓ التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية.

- ✓ عرض منهجية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية.
- ✓ دراسة الواقع العملي للتدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال تحليل الإطار النظري للتدقيق في الجزائر ومقارنته مع ما هو مطبقا فعلا واستنتاج مدى ملاءمة الإطار المرجعي لممارسة التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية.

7- منهجية الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والإلمام بمختلف الحقائق المرتبطة بها، واختبار صحة الفرضيات المطروحة سوف نعتمد في دراستنا هذه على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري للدراسة للوقوف على النقاط النظرية المفسرة للتدقيق المحاسبي والمؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية وأهم مراحل تطورهم، والتعريف بالإطار المرجعي للتدقيق في الجزائر عن طريق عرض النصوص التنظيمية المؤطرة له ومعايير التدقيق الجزائرية وأهم ما ورد فيها، بالإضافة إلى عرض للنظام المحاسبي القائم في المؤسسة العمومية الاقتصادية ومنهجية تدقيق القوائم المالية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاقتصادية اسمنت بني صاف التابعة لمجمع اسمنت الجزائر لدراسة وتحليل المنهجية التي يتبعها المدقق خلال تدقيقه للقوائم المالية للمؤسسة كما اعتمدنا في هذا الجزء على دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات الذين سبق لهم ممارسة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي لمعرفة مدى التزامهم بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال أدائهم للمهمة، واعتمدنا على إحدى أدوات البحث العلمي الإستبيان لجمع البيانات ومعالجتها بالبرنامج الإحصائي SPSS نسخة 22 للوصول لنتائج الدراسة وتقديم اقتراحات معقولة.

8- هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث (3) فصول بحيث تناولنا في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي بصفة عامة ثم تطرقنا إلى عرض الأسس التنظيمية المؤطرة لمهنة التدقيق في جزائر من نصوص تنظيمية والمعايير الجزائرية للتدقيق، أما في الفصل الثاني من هذه الدراسة فقد تطرقنا إلى التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية ومراحل تطورها إضافة إلى عرض النظام المحاسبي المالي القائم في المؤسسة ثم القوائم المالية ومنهجية تدقيقها، أما الفصل الثالث من الدراسة الذي اعتبرناه الجانب التطبيقي والذي قسمناه بدوره إلى قسمين فقد تم التطرق في قسمه الأول إلى دراسة حالة بمؤسسة عمومية اقتصادية للوقوف على المنهجية التي يتبعها المدقق خلال أدائه لمهمة تدقيق قوائمها المالية، وقسمه الثاني كان دراسة استقصائية لاختبار مدى التزام المدققين بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال أدائهم للمهمة في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي .

9- حدود الدراسة:

مكانية:

- اقتصار على عينة محافظي الحسابات الذي سبق لهم التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية باعتبارها محددا لموضوع الدراسة.

زمانية:

- الإقتصار على الفترة من 2010 تاريخ إصدار القانون 10-01 إلى 2018 كآخر إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق، باعتبارها فترة إصدار الإطار المرجعي المعمول به إلى يومنا هذا.

الموضوعية:

- بما أن دراستنا هذه تصب في موضوع التدقيق المحاسبي في مؤسسات القطاع العمومي، اقتصرت دراستنا على أحد أصناف مؤسسات هذا القطاع هي المؤسسة العمومية الاقتصادية وذلك بسبب أنها النوع الوحيد الذي يهدف إلى تحقيق الربح ويقوم بعرض القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي الماليSCF، وأنها ملزمة إلزام القانون التجاري الجزائري بالتعاقد مع محافظ حسابات للمصادقة على قوائمها المالية.

10- دراسات سابقة:

1- دراسة بوقرن دليلة وشعباني لطفي، 2021،"مقال" ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني المعايير الدولية للمراجعة ومدى جاهزية البيئة للتطبيق. عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هو واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في ظل تبني معايير المرجعة الدولية ومدى جاهزية البيئة للتطبيق؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية انتهج الباحثان المنهج الوصفي والمنهج التحليلي إذ هدفت هذه الدراسة الى الوقوف على البيئة المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر من قوانين وتشريعات وعرض مدى ملاءمة المعايير الجزائرية للمراجعة مع الواقع المهني.

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها:

- تسعى الجزائر إلى ضبط ممارسة المراجعين الخارجيين وجعلها تتماشى مع نظيرتها الدولية من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق.
- المعايير الجزائرية للتدقيق تتشابه إلى حد كبير مع نظيرتها الدولية وتتوافق مع متطلبات البيئة الإقتصادية الجزائرية وتعتبر بمثابة دليل يعتمد عليه خلال ممارسة مهنة المراجعة الخارجية. (بوقرن و شعباني، 2021).

2- دراسة بوعبيدة محمد، 2021،"دكتوراه" دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة –دراسة حالة–. عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز مصداقية المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة من منظور المهنيين والأكاديميين المتخصصين في الجزائر؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية انتهج الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في استعراض مختلف الجوانب النظرية للدراسة وفي الجانب التطبيقي استعان الباحث بدراسة لآراء المهنيين في المراجعة في الجزائر حول تطبيق المعايير عن طريق استبيان وتحليله، هدفت هذه الدراسة الى الوقوف على البيئة المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية على المستوى الدولي والوطني من قوانين وتشريعات وعرض مدى ملاءمة المعايير الجزائرية للمراجعة مع الواقع المهني.

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها:

المعايير الجزائرية للتدقيق تعالج بشكل تفصيلي الواجبات التي تقع على المدقق الخارجي بغرض تعزيز مصداقية المعلومات المالية للمؤسسة محل التدقيق. (بوعبيدة، 2021)

3- دراسة شبلاوي إبراهيم، 2020،"دكتوراه" واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية – دراسة ميدانية–، عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير التدقيق الدولية في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية انتهج الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في استعراض مختلف الجوانب الدراسة أما في الجانب التطبيق لها فقد تم اعتماد استبيان موجه للأكاديميين والمهنيين ذوي التخصص، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق في الجزائر إضافة إلى دراسة الأفاق المستقبلية فيما يخص ميدان التدقيق الخارجي وخاصة فيما يتعلق بكل من معايير التدقيق الوطنية والدولية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها:

- ساهمت الإصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر بجعل مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات أكثر تنظيما وذلك بالفصل بين الهيئات المشرفة عليها.
- يسمح العمل بالمعايير الجزائرية للتدقيق عند تدقيق القوائم المالية بإضفاء جودة المعلومات المالية ويزيد من مصداقيتها. (شبلاوي، 2020)

4- دراسة خلاصي عمر، وبن لولو سليم بدر الدين 2020، "مقال" مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية –دراسة ميدانية لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري تلمسان. عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هو أثر تطبيق والتزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية في فحص القوائم المالية وإعداد التقارير المالية لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية تلمسان؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي في تفسير الأدبيات النظرية للدراسة ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، هدفت هذه الدراسة الى التعريف بمفاهيم التدقيق وإصدارات معايير التدقيق الجزائرية والقوائم المالية وعناصرها وإظهار أثر معايير التدقيق الجزائرية على منهجية محافظ الحسابات أثناء فحصه للقوائم المالية، توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: يعتمد المدقق على جل معايير التدقيق الجزائرية أثناء مزاولته لمهمة التدقيق القانوني في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. (خلاصي و بن لولو، 2020)

5- دراسة محمد بوعبيدة، وبلقاسم بلقاضي، 2019 "مقال" المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة NAA. وقد عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هو أثر صدور المعايير الجزائرية للمراجعة على مهمة المراجعة الخارجية في الجزائر؟ وللإجابة على هذه الإشكالية فقد انتهج الباحثان المنهج الوصفي للإلمام بمختلف جوانب الدراسة وتحقيق أهدافها التي تمثلت في تحديد الأثر التنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية الناجم عن صدور المعايير الجزائرية للمراجعة مقارنتا بالنصوص التنظيمية التي تنظم هذه مهنة من جهة وأثرها على الواقع العملي من جهة أخرى. توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- يلزم المراجع بتطبيق أحكام القانون 10-01 بالإضافة لمجموعة من النصوص والتشريعات المتممة له، في حين تعد المعايير الجزائرية للمراجعة المرشد الذي يستعين به المراجع عند أداء مهامه.
- إن إعداد وإصدار المعايير الجزائرية للمراجعة برهن حتما توجه الجزائر نحو تحقيق التوافق على الصعيد الدولي (بوعبيدة و بلقاضي، 2019)

6- دراسة قازوز رفيقة، 2018 "دكتوراه" Normalisation et pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie.

وقد عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: بعد صدور أول معايير التدقيق الجزائرية، ماهي مكانتها في الممارسة المحاسبية والتدقيق المالي في الجزائر؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية اتبعت الباحثة

المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع، والمنهج التجريبي عن طريق الاستبيان لدراسة الجانب التطبيقي للدراسة.

هدفت هذه الدراسة الى تحديد نهج مهمة التدقيق في الجزائر والتعرف على واقع الممارسة المهنية لهذه المهمة، وأهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين مهمة التدقيق وتحديد مستويات تطبيقها. توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها: اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق يسمح بتحسين مجال التدقيق. ويتم تطبيق معظمها باستثناء القليل منها.

يواجه المدققون عقبات في الممارسة المهنية لمهامهم ولا يجدون صعوبات في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.(KAZOUZ, 2018)

7- دراسة تريش حسينة 2018 "مقال" مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معاير التدقيق الدولية–دراسة تحليلية–. عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية؟ للإجابة على هذه الإشكالية انتهجت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للوصول الى أهداف الدراسة والمتمثلة في توضيح الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية. توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- هناك خلفية قانونية وتنظيمية تقوم عليها مهنة التدقيق في الجزائر من تشريعات ومعايير تتوافق مع محتوى معايير التدقيق الدولية في العديد من الجوانب. (تريش، 2018)

8- دراسة زعفران منصورية، ولعلمي فاطمة (2018) "مقال" La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et des normes d'audit NAA Etude empirique d'un échantillon des professionnels en Algérie. عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: كيف يساهم النظام المحاسبي المالي والمعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة جودة المعلومة المالية وتوحيد المحاسبة والتدقيق في الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF وتبني المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من درجة المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية، توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- هناك علاقة قوية بين جودة المعلومة المالية وتوحيد المحاسبة والمراجعة الخارجية في الجزائر.
- المعايير الجزائرية للتدقيق غير كاملة فهي مستمدة من نظيرتها الدولية ولا زال هناك اعتقاد تبني باقي المعايير. (ZAAFRANE & Lalmi, 2018)

9- دراسة عيادي عبد القادر وبلقات يوسف (2018) "مقال" Le nouveau référentiel Algérien d'audit (NAA) – Enjeux d'application et perspectives عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: هل سيؤدي وصول النظام المرجعي الجزائري الجديد (NAA) إلى توحيد ممارسة التدقيق؟ وما هي تحدياتها وآفاقها؟، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد امكانية استيعاب فكرة توحيد ممارسة التدقيق بشكل عام، وتوضيح الصلة القائمة بين النظام المرجعي الدولي والنظام الجزائري. وتحديد وفهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وتحدياتها، توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- اعتبار التدقيق المبني على أساس معايير التدقيق الدولية مصدرا حقيقيا لزيادة فعالية النظام العام للشركات والأداة لتقدير وتقييم المخاطر في المؤسسات الاقتصادية. (AYADI & BELGUET, 2018)

10- دراسة سفاحلو رشيد (2018) "مقال" Planification Et Réalisation D'une Mission De Commissariat Aux Comptes Selon Les Nouvelles Normes Algériennes D'audit (NAA) عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: كيف يمكن للمدقق أن يخطط وينفذ مهمته الرقابية وفق معايير التدقيق الجزائرية الجديدة؟ توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تتم مهمة التدقيق ابتداء من التخطيط للمهمة إلى إعداد التقرير وفقا لمتطلبات معايير التدقيق الجزائرية.

11- دراسة لصنوني حفيظة، وبشوندة رفيق 2016، "مقال" المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة. عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: الى أي مدى تتوافق معايير المراجعة في التشريع الجزائري مع المعايير الدولية للمراجعة؟ وهل يقوم المراجع الخارجي بتطبيق ما جاءت به؟ وللإجابة عن هذه الإشكالية اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي ومنهج دراسة حالة، هدفت هذه الدراسة الى الوقوف على القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر وتحديد واقع تطبيقها، ومقارنة معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية. توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: رغم اصدار الجزائر لمعايير خاصة بالمراجعة الا انه لم يتم تطبيقها بل لم يتم حتى الاطلاع عليها، ولم ترقى مهنة المراجعة الخارجية الى المتطلبات الدولية (لصنوني و بشوندة، 2016)

12- دراسة بن الصديق محمد، 2015، "ماجيستر" واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة. وقد عالجت هذه الدراسة الإشكالية التالية: هل تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر ومعايير الدولية ISA؟

وللإجابة عن هذه الإشكالية فقد انتهج الباحث المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل الجوانب النظرية الملمة للموضوع ومنهج دراسة حالة عند القيام بالدراسة الميدانية. هدفت هذه الدراسة الى الوقوف على البيئة والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر وتحديد واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر. وتوصلت هذه الدراسة الى نتائج أهمها:

- رغم الجهود المبذولة في اصلاح مهن المحاسبة والمراجعة في إطار الانفتاح السياسي والاقتصادي إلا أنه هناك فجوة بين التشريع وواقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية.
- مقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير إعداد التقرير في الجزائر لم ترقى إلى المعايير الدولية رغم وجود توافق في بعض النقاط خاصة في أنواع التقارير.
- وجود فراغ مؤسساتي في الجزائر لمراقبة ومتابعة تطبيق معايير إعداد التقرير النهائي للمراجعة. (بن الصديق، 2015)

11- القيمة المضافة للدراسة:

تعتبر دراستنا هذه بمثابة إضافة للدراسات السابقة التي عالجت نفس متغيراتها المتمثلة في المعايير الجزائرية للتدقيق ومهمة التدقيق، إذ يكمن الإختلاف بينهما في أنه الدراسات السابقة تطرقت إلى دراسة واقع تطبيق المرجعية الوطنية للتدقيق في البيئة الجزائرية بصفة عامة، بينما دراستنا الحالية ستعالج واقع تطبيق هذه المرجعية في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي من خلال إجراء دراسة حالة بأحد المؤسسات العمومية الاقتصادية لدراسة وتحليل المنهجية المتبعة لتدقيق قوائمها المالية، ودراسة استطلاعية لعينة مقصودة من محافظي الحسابات لمعرفة مدى اعتمادهم على المعايير الجزائرية للتدقيق خلال ممارستهم لهذه مهمة، إضافة إلى ذلك ستعالج مدى كفاية الإطار المرجعي لأداء مهمة التدقيق في هذا النوع من المؤسسات.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

قبل البدئ في أي دراسة إلا ويجب على الباحث الوقوف على أهم الأدبيات الأساسية التي تفسرها، والتي تعد كركيزة تبنى عليها. سنعرض في الفصل الأول من دراستنا الجانب النظري للتدقيق المحاسبي والمالي من نشأته باعتباره علم ظهر منذ ظهور المحاسبة إلى غاية تطوره مع تطور مختلف العلوم المالية الأخرى.

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة أقسام مختلفة، وشاملة لموضوع دراستنا بحيث:

1- سنعرض في القسم الأول من هذا الفصل التطور التاريخي لمفهوم التدقيق عبر مختلف محطات تطور الأنظمة الاقتصادية.

2- أما في القسم الثاني فسنطرق إلى التعريف بالتدقيق المحاسبي والمالي بذكر مختلف النقاط النظرية من مبادئ وأهداف إلى الأهمية.

3- وفي اخر قسم من هذا الفصل فسنقوم بعرض الأساس التنظيمي الذي تقوم عليه مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار الفكري لنشأة مفهوم التدقيق المحاسبي.

إن الحاجة إلى التدقيق نشأة من حاجة الفرد إلى التأكد من صحة البيانات المالية و المحاسبية التي يبني على أساسها مختلف قرارته، والتحقق ما اذا كانت هذه البيانات مطابقة للواقع أم لا، بالعودة للتاريخ القديم فإن مصطلح التدقيق بمعناه الفظي" Audit "مشتقة من الكلمة اللاتينية " Auditor " والتي تعني "يستمع" فقد كان المدقق عند القدماء المصريين والرومان والإغريق يستمع إلى القيود والعمليات المالية المثبتة في السجلات الحكومية للوقوف على مدى صحتها، من خلال عقد جلسات استماع دورية يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعدها يقدم المدقق تقريره حولها. (يعقوب ، 2015، صفحة 2)

ثم اتسع مجال التدقيق ليشمل العديد من القطاعات الاقتصادية المختلفة، خاصة بعد التطور الذي شهده علم المحاسبة، فزادت حاجة أصحاب المشاريع إلى التأكد من مدى صحة ومصداقية ودقة المعلومات المالية المقدمة والتي يعتبرونها كأساس يتخذ عليه القرار. بعدها ظهرت الشركات التجارية من شركات الأموال والأشخاص وما تضمنه بفصل ملكية مشروع عن إدارته لتزيد من الحاجة إلى تطوير مهمة التدقيق ليصبح كمهمة رقابية تحافظ على ملكية أصحاب المشروع وتقيم أداء المكلفين بإدارته. (عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 2012، صفحة 13)

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

بدأ التدقيق بالتطور من العملية السمعية (عملية السمع) إلى عملية الفحص الدقيق للسجلات المكتوبة وفحص الإثباتات المعززة لها. ومع عصر النهضة والتطور الصناعي وظهور الثورة الصناعية اتسع النشاط الصناعي والتجاري بشكل كبير، كما حصل توسع ملحوظ في التجارة الدولية بين مختلف دول العالم، والذي أدى إلى زيادة حجم المؤسسات وتوسع نشاطاتها، الأمر الذي ساق إلى التطوير في المحاسبة لتخدم مختلف التغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية العالمية، مما سيؤدي حتما إلى تطوير مهنة التدقيق باعتباره علم مرتبط بتطور المحاسبة، ومن هذا المنطلق يمكننا أن نقسم مراحل تطور التدقيق إلى مرحلة ما قبل الثورة الصناعية وما بعدها.

1- قبل الثورة الصناعية:

يمكن رد جذور التدقيق إلى زمن بعيد، حيث اهتم التدقيق في تلك المرحلة من الزمن بأن يستمع المدقق إلى الحقائق، حيث استعملها الملاك، الكنيسة، الأباطرة، الحكام للمحافظة على الثروة ومعاقبة القائمين بأعمال السرقة والاختلاسات، حيث كانت تتم من طرف رجال الدين وعلى مستوى الملوك والحكام. فقبل 4000 سنة قبل الميلاد في قانون الحمورابي الذي أولى اهتماما كبيرا لالتزام مساءلة الأشخاص الذين

عهدت إليهم أموال الاخرين، كما اشتهر الإغريقيون واليونانيون بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المدققين للتأكد من صدق وصحة الحسابات العامة، وكان المدقق في ذلك الوقت يستمع إلى القيود المقيدة بالسجلات والدفاتر المحاسبية ليقف على مدى صحتها. (عبد الصمد، 2018، الصفحات 15-16) وخلال فترة الإمبراطورية الرومانية كانت المحاسبة تهتم بالمشروعات الحكومية والعائلية إذ كان يستخدم كاتبين للحسابات يمسك كل منهما حسابا مستقلا عن الاخر تسجل فيه نفس العمليات مما يؤدي إلى إمكانية التحقق من صدقها عن طريق إجراء مطابقة بينهم ومن تم لم يكن هناك الحاجة إلى اعتماد التدقيق في هذا الأمر، وقد كان الهدف الرئيسي من هذا الإجراء هو منع الاختلاس من أموال الحكام، وإن كان هناك هدف ثانوي لذلك هو ضمان دقة التقارير المقدمة منهما. وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية بدأ تطور التدقيق مع تطور المدن الإيطالية فقد استخدم تجار "فلورنسا" و "فينسيا" التدقيق في فحص حسابات قباطنة السفن القادمة من مختلف أنحاء العالم حاملين بضائع إلى الدول الأوروبية، إذن خلال هذه الفترة كان الدور الأساسي للتدقيق هو منع الغش. (محمد، الصفحات 20-21)

2- بعد الثورة الصناعية الى غاية 1905م:

مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة الذي نتج عنه نمو وارتفاع في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين الإدارة ومالكيها وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة إلى غاية 1850م هو الرغبة والاعتراف بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية بغرض اكتشاف الغش والخطأ فيها، والتغيير الاخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص خارجي مستقل ومحايد. (هادي، 2006، صفحة 17) وفي عام 1773 صارت مهنة تدقيق الحسابات مستقلة في دولة بريطانيا عندما تم إنشاء جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة سنة 1854. وكان لصدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 الذي نص على ضرورية التدقيق لحماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، بالمساهمة في زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق وانتشارها. بعد بريطانيا تبعتها فرنسا سنة 1881 والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882 ثم ألمانيا 1896 وكندا سنة 1902 واستراليا سنة 1904 (رفاعه، 2017، صفحة 19)

3- الفترة من 1905 إلى يومنا هذا:

في هذه الفترة أصبح الهدف الرئيسي من التدقيق هو التأكد من صحة وعدالة المركز المالي وأصبح اكتشاف ومنع الخطأ هدفا ثانويا مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب التدقيق

من التدقيق التفصيلي إلى استخدام العينات وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها، ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية. كذلك الإهتمام بالأساليب العلمية في التدقيق كاستخدام الأساليب الرياضية والتحليل المالي وخرائط التدفق وبحوث العمليات، في هذه الفترة زاد الإهتمام بجودة التدقيق واعتباره كأالية لتطبيق حوكمة المؤسسات (عبد الصمد، 2018، صفحة 18)

الجدول رقم (1.1): التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الأمر بالتدقيق	المرجع	الهدف من التدقيق
2000 قبل الميلاد الى 1700 م.	الملك، الإمبراطور الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب.	معاقبة القائم باختلاس الأموال، حماية الأموال
1700م-1850م.	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب.	منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول
1850م-1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
1900م-م1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
1940م-1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وانتظام وسلامة القوائم المالية التاريخية.
1970م-1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل احترام معايير التدقيق

المصدر: (طواهر و صديقي، 2014، الصفحات 7-8)

المطلب الثاني: التعريف بالتدقيق المحاسبي

تختلف تعاريف التدقيق لاختلاف وتعدد وجهات نظر المختصين في البحث والتطوير لهذه المهنة، إلا أنها تصب في نفس الهدف، سنتطرق في هذا الجزء من الدراسة إلى ذكر البعض منها:

التعريف الأول:

إن تدقيق الحسابات لمؤسسة ما يقوم على دراسة أعمالها والأنظمة المتبعة في قيامها بعمليات ذات المغزى المالي وطريقة الإشراف والرقابة عليه وفحص سجلاتها والقيود المحاسبية والمستندات والحسابات الختامية والتحقق من بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التأكد من أصولها والتزاماتها وأن الأعمال المحاسبية المدققة أو مقدمة عنها شهادة المدقق صحيحة تعكس وتمثل عن عمليات المؤسسة المالية ونتيجتها المحققة وجميع الحقائق المتصلة بها ومركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة أو تقصير. (المغربي، 2016، صفحة 16)

التعريف الثاني:

هو التعريف الخاص بجمعية المحاسبة الأمريكية: وهو أن التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية للحصول بشكل موضوعي على الأدلة وتقييمها والتي تتعلق بالتأكيدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية للتحقق من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المعمول بها وإبلاغ النتائج إلى الأطراف المعنية بنتائج التدقيق. (O'REGAN, 2004, p. 27)

التعريف الثالث:

وهو التعريف الخاص بالمنظمة العمل الفرنسي: التدقيق هو نهج أو طريقة ممنهجة ومقدمة بشكل منسق من قبل شخص مهني يستخدم مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم مستقل ومعلل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية وصحة النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم (بودربالة، 2013، صفحة 6)

التعريف الرابع:

التدقيق هو عبارة عن فحص لأنظمة الرقابة الداخلية وللبيانات والدفاتر والمستندات والحسابات الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقادي منظم، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لأعمالها من خسارة أو ربح عن تلك الفترة. (إبراهيم، 2009، صفحة 17)

التعريف الخامس:

إن عملية تدقيق الحسابات هي عملية فحص منظم للمعلومات عن طريق شخص مهني مؤهل فنيا ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بهدف جمع وتقييم أدلة إثبات موثوق بها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلى مستخدمي المعلومات، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات حديثا تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقا للمعايير المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا. (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 18)

من خلال تحليل التعاريف السابقة يرى الباحث أنه رغم اختلافها إلا أنها تتشارك في نفس الهدف الذي ترتكز عليه مهمة التدقيق وهو المصادقة على صحة و مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، من خلال ما سبق يمكننا أن نعرف التدقيق على أنه علم من علوم المحاسبة يقوم على مجموعة من المبادئ و القواعد والمعايير متعارف عليها بين ممارسي مهنة التدقيق بهدف الفحص الإنتقادي المنظم للقوائم والمعلومات المالية للمؤسسة والتحقق من ممتلكاتها وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها من قبل شخص مهني كفء مستقل، ليلخص هذه المهمة في تقرير مفصل يدلي فيه للأطراف ذات علاقة مع المؤسسة عن مدى موثوقية ومصداقية القوائم المالية المفصح عنها.

إذن فالتدقيق يرتكز على ثلاث مهام أساسية ومترابطة بالانتظام هي الفحص، التحقق، والتقرير.

الفحص: ويقصد به عملية فحص المدقق لجميع البيانات والسجلات المحاسبية ومطابقتها مع جميع المستندات الداخلية والخارجية التي تم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية بغرض التأكد من صحة وسلامة تسجيلها وتبويبها.

التحقق: ويقصد به عملية التحقق التي يقوم بها المدقق والتي تمكنه من التأكد من تواجد الأصول وملكيتها، والتحقق من القيم المسجلة في القوائم المالية الختامية، وبأن عملية القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة المعبر عنها في قوائمها المالية حقيقية وتعكس الصورة صادقة وصحيحة لمركزها المالي.

التقرير: ويقصد به الناتج الذي يعده المدقق، والذي يلخص فيه جميع نتائج الفحص والتحقق التي قام بها في تقرير مفصل موجه للأطراف المستخدمة لرأيه سواء كانت خارجية أو داخلية، يدلي فيه بطريقة محايدة عن مدى دقة وصحة وعدالة القوائم المالية المصرح بها والنتيجة المحققة في نهاية الفترة المحددة للمؤسسة محل التدقيق.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

1- أهمية التدقيق المحاسبي:

تتجلى أهمية التدقيق المحاسبي في كونه وسيلة التقييم والرقابة والفحص التي تسعى للتقليل من الصراع بين أطراف المصالح المختلفة هذا من جهة، وأداة لتشخيص النقائص والنقاط السلبية التي تواجهها المؤسسة والسعي لتصحيحها من جهة أخرى. إذ تعتبر المعلومات التي تنتج من مهمة التدقيق مهمة ومفيدة لمختلف الأعوان التي تربطهم مصالح بالمؤسسة محل التدقيق، بحيث يعتمد عليها في اتخاذ مختلف قراراتهم، إذن ففي هذا الجزء من هذا الفصل سنتطرق إلى ذكر أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة لكل طرف من الأطراف التي تربطهم علاقات ومصالح مع المؤسسة.

- **أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المؤسسة:**

تعتمد إدارة المؤسسة اعتماد كبير على البيانات والمعلومات المحاسبية في وضع خططها، وتنفيذ ومراقبة وتقييم أدائها، ومن هنا تحرص هذه الأخير على أن تكون هذه المعلومات والبيانات مدققة من قبل هيئة فنية مستقلة ومحايدة، كذلك نجد أن القوائم المالية المدققة للمؤسسة تعتبر كأساس يعتمد عليه المستثمرين في توجيه استثماراتهم إليها. (عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، 2012، صفحة 23) ويعتبر تقرير المدقق بالنسبة للإدارة كشهادة لها على كفاءة وفعالية أدائها وإشرافها على مهام الموكلة إليها. (الوقاد و وديان، 2010، صفحة 28)

- **أهمية التدقيق بالنسبة للمساهمين:**

تكمن أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة للمساهمين في أنه يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام المؤسسة للموارد المتاحة بشكل أمثل وبكفاءة عالية، فتقرير المدقق بعد قيامه لعملية الفحص الدقيق للحسابات ونظام الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين يعبر فيه برأيه المحايد عن سلامة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائجها المحققة خلال الدورة، إذن فالتدقيق المحاسبي يساعد المساهمين في الاطلاع على كل مجريات المؤسسة. (عبد الصمد، 2018، الصفحات 43-44)

- **أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الضرائب والهيئات الحكومية الأخرى:**

إن أهمية التدقيق المحاسبي بالنسبة لإدارة الضرائب تكمن في تأكيده للوعاء الضريبي والنتيجة التي صرحت بها المؤسسة، وإعطائه صورة واضحة للوضعية المالية الحقيقية لهذه المؤسسة. (عبد الصمد، 2018، صفحة 44)وتعتمد الهيئات الحكومية المختلفة على القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين والتشريعات والتوجيهات، وتحديد الانحرافات الممكنة وأسبابها.

2- أهداف التدقيق المحاسبي:

إن الهدف من عملية التدقيق كان عبارة عن وسيلة يتم من خلالها اكتشاف الانحرافات والتجاوزات من أخطاء وغش وتزوير في البيانات والقوائم المالية، ثم تغيرت هذه النظرة وأصبح الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء المدقق لرأيه الفني حول مدى صحة وموثوقية القوائم المالية في تقرير مفصل يدلي فيه عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وأن اكتشاف الغش والخطأ لا يعتبر هدف في حد ذاته بل هو ناتج فرعي أساسي لعملية التدقيق، وحتى يصل المدقق إلى الإدلاء برأيه فيتوجب عليه المرور بمجموعة من الأهداف الثانوية التي تؤكد له صحة رأيه. إذن يمكننا تقسيم أهداف التدقيق إلى قسمين، هدف رئيسي وأهداف ثانوية.

- **الهدف الرئيسي للتدقيق:**

إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لنظام المحاسبة المالية المطبق. وحتى يقوم المدقق بإبداء هذا الرأي فإن عليه الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات و القوائم المالية التي قام بتدقيقها خالية من التحريفات الجوهرية بما يعني أن هذه القوائم تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو أنها تظهر بعدالة حقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها خلال فترة زمنية محددة، ويجب ملاحظة أن التأكيد الذي حصل عليه المدقق هو تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق، والسبب في ذلك يرجع إلى وجود العديد من القيود التي تحيط بعملية التدقيق وتحول دون الحصول على تأكيد مطلق، ومن هذه القيود اتباع المؤسسة لنظام رقابة داخلية غير فعال، أو اعتماد المدقق على التقدير والحكم المهني، أو عدم وجود أدلة إثبات قاطعة لعملية التدقيق. (الشحنه، 2015، الصفحات 29-30)

الجدول رقم (2.1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق
قبل 1900	اكتشاف الاختلاسات والتلاعبات والأخطاء.
1905-1960	تحديد مدى سلامة المركز المالي واكتشاف التلاعبات والأخطاء
1960 إلى يومنا هذا	مراقبة الخطط وتقييم نتائج الأعمال.

المصدر: (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 20) بالتصرف.

- **الأهداف الثانوية للتدقيق:**

التحقق من عرض القوائم المالية:

لتحقيق الهدف من عرض القوائم المالية (الإفصاح عنها) فعلى المدقق أن يتحقق من أن كل العناصر أو مكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وتسجيلها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عنها، فعلى سبيل المثال نجد أن عرض إدارة المؤسسة لحسابات المدينين بقائمة المركز المالي إنما تزعم بأن هذه الحسابات ناتجة كلية من العمليات التجارية وأن مخصص الديون المشكوك فيها المناسب قد تم تحديده، كما أنها تزعم أيضا بأن التزاماتها قصيرة الأجل بالميزانية ستستحق خلال سنة واحدة، ومن هنا فإن على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للتحقق من صحة مثل هذه المزاعم، وبالطبع فإن الإفصاح يخص كل ما جاء في محتوى القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات، و بالطبع فإن هدف عرض القوائم المالية يجب أن ينفذ ويستوفي بالنسبة لكافة العناصر الجوهرية بالقوائم المالية. (توماس و هنكي، 1989، صفحة 318)

التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:

يستلزم هدف التحقق من صحة وشرعية العمليات من المدقق ضرورية التحقق من كل العمليات المسجلة بالدفاتر خلال الدورة المالية على أنها تمثل بشكل صحيح التغيرات في التزامات وموارد المؤسسة خلال هذه الفترة وهذا التحقق يتطلب هدفين فرعيين، الهدف الأول هو انه يساعد على التحقق من شرعية وصحة العمليات فهذه العمليات يجب ان تكون مدعمة ومؤيدة بنظام للرقابة الداخلية جيد، وفي هذا الصدد تكمن مسؤولية المدقق المتعلقة بتقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية المعمول به في كل عملية من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، وذلك لأن تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تقرير توقيت وطبيعة الاختبارات الضرورية الواجب القيام بها لكل رصيد من أرصدة الحسابات المختلفة، بحيث يتمكن المدقق من إبداء رأيه الخاص حول عدالة وصدق عرضها، وبالطبع فلو للعميل نظام رقابة داخلية قوي وفعال فإن هذا يعد كدليل على أن هناك احتمال كبير أن العمليات المالية التي نتجت عنها أرصدة الحسابات يمكن الاعتماد عليها أكثر مما لو كان هذا النظام للرقابة الداخلية ضعيفا، أما الهدف الفرعي الاخر فإنه يتطلب من المدقق التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة للحسابات، وبالطبع سيختلف حتما مثل هذا التأييد المستندي باختلاف طبيعة نشاط العملاء وعملياتهم المالية، حتى يمكن التحقق من صحتها وشرعيتها، وأن مثل هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق بالنسبة لكافة عناصر وأرصدة الحسابات الناتجة عن العمليات المالية. (توماس و هنكي، 1989، صفحة 319)

التحقق من الملكية (الحقوق والالتزامات):

يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية جميع الأصول المسجلة في المؤسسة، وذلك بالرجوع إلى المستندات التي تؤيد ملكيتها من عقود ملكية في حالة الشراء أو عقود ايجار في حالة ما كانت حيازتها عن طريق الإيجار التمويلي، وذلك باتباعه لمجموعة من الإجراءات من الفحص والتأكد والمطابقة بين ما تحتويه هذه المستندات وما هو مصرح به كأصل للمؤسسة، أما فيما يخص بالتزامات المؤسسة فعلى المدقق أن يتحرى في صدق وصحة الالتزامات المسجلة في الدفاتر المحاسبية، عن طريق مجموعة من الإجراءات من بينها التأكيدات التي يطلبها من خارج المؤسسة، مثل تأكيده لحسابات الزبائن ومختلف الدائنين حول ما إذا كانت المبالغ المسجل في السجلات و الدفاتر المحاسبية تعكس الوضعية الحقيقية لهم أم لا.

التحقق من استقلالية الفترات المالية:

يتمثل هذا الهدف من التحقق من أن الإيرادات والنفقات التي قامت بها المؤسسة مسجلة في الفترة المحاسبية التي قامت بها مراعاتا للمبادئ والفروض المحاسبية بالخصوص مبدأ استقلالية الدورات ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات والتي لها أهمية بالغة تسمح بالمقارنة ومتابعة تطور المؤسسة في فترات مختلفة إذ يقوم المدقق في هذه الحالة من التأكد من تسجيل كل عبء أو منتوج في السنة المتعلقة به، في حالة منتوجات أو مصاريف مجزأة في دورتين مختلفتين يتحقق المدقق من تحميل كل جزء للدورة المتعلقة به رغم صرفه أو تحصيله.

التحقق من التقييم:

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الفرعية الهامة للمدقق، حيث عادة ما تقيم الأصول على أساس القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية تطبيقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عنها. فيتم المدقق بالتحقق من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عن طريق فحصه لأدلة الإثبات المستندية من عقود شراء وفواتير بيع (الهواري و محمد، 1999، صفحة 21) وتقارير التقييم وغيرها، لإثبات صحة القيم المسجلة بعد القيام بعملية التقييم.

التحقق من الوجود والحدوث:

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف تدقيق كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية، بحيث تكمن مسؤولية المدقق في التأكد من كل ما هو مسجل بأصول المؤسسة بعد التحقق من ملكيته أنه فعلا متواجد بالمؤسسة. (لطفي، 2000، صفحة 22)

المبحث الثاني: فروض وأنواع التدقيق المحاسبي

يقوم علم التدقيق المحاسبي كغيره من العلوم الأخرى على مجموعة من الفروض والمبادئ، والتي تشكل الضوابط التي يرتكز عليها بما تتميز من إجراءات وقواعد تفسره وتضبطه، سنتناول في هذا الجزء من البحث الى ذكر وتفسير الفروض والمبادئ وأنواع التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: فروض التدقيق المحاسبي.

تمثل الفروض في أي علم من العلوم نقطة الانطلاق لأي فكر منظم بغرض التوصل إلى نتائج تساهم في بناء الإطار العام للنظرية التي تحكمه، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية هامة لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له. وتتمثل فروض التدقيق في: (الصحن، الصبان، و علي حسن، 2003، صفحة 27)

- **قابلية البيانات للفحص:**

يتمحور التدقيق على فحص البيانات والسجلات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام الذي استخرجت منه، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى (طواهر و صديقي، 2014، صفحة 13) بحيث ينبغي أن تكون هذه المعلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين ومرتبطة بالأحداث المعبرة عنها وأن تكون قابلة للفحص وبعيدة عن التحيز في تسجيلها أي تسجيلها بطريقة عادلة وموضوعية.

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق وإدارة المؤسسة:**

يقوم هذا الفرض على التبادل في المعلومات بين المدقق الخارجي والإدارة، حيث يقوم المدقق الخارجي بإمداد الإدارة بالمعلومات التي تتخذ على أساسها قرارات صائبة، بينما نجد الإدارة تمد المدقق بمعلومات يستطيع على أساسها إبداء رأيه على حقيقة وواقع تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة. (عبد الصمد، 2018، صفحة 64).

- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:**

يمكن القول أن وجود نظام رقابة داخلية سليم وقوي داخل الشركة يمكن من التقليل من حدوث التلاعبات والأخطاء، لكن لا يبعد احتمال حدوثها، فالأخطاء تبقى ممكنة الحدوث مهما يكن نظام الرقابة الداخلية سليم، وكلما وجد المدقق نظام سليم للرقابة أدى به إلى إعداد برنامج التدقيق الخارجي يقلل من مدى الفحص. (عبد الصمد، 2018، صفحة 65)

- **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية:**

يتطلب هذا الفرض من المدقق الخارجي عند إعداد برنامج التدقيق أنه يوسع اختباراته وأن يستقص وراء كل شيء رغم عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء. ويشير هذا الفرض لمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بدل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته من عدم اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها. (عبد الصمد، 2018، صفحة 65)

- **يفرض المركز المهني للمدقق الخارجي التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:**

بناءا على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من المدقق الخارجي عند مزاولته للمهنة، ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية المدقق اتجاه المجتمع واتجاه عمله واتجاه زملائه. (عبد الصمد، 2018، صفحة 65)

- **تطبيق المبادئ المحاسبية:**

يقوم هذا الفرض على أن القوائم المالية قد تم اعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بهذه المبادئ مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة. (عبد الصمد، 2018، صفحة 65)

- **مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:**

وفق هذا الفرض، يتولى المدقق مهامه حسب الإتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل التدقيق، بشرط عدم إخلال هذه الإتفاقية وعدم التدخل والقيام بأعمال خارج المهمة الأساسية له والمتمثلة في إبداء رأي فني محايد حول شرعية وصدق الحسابات. (عبد الصمد، 2018، صفحة 66)

- **العمليات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل:**

يقضي هذا الفرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت حسب إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، ولذلك فإنه من الضروري على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروضة، وخاصة مع إدخال النظم الالية لمعالجة البيانات التي أصبحت تهدد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة. (عبد الصمد، 2018، صفحة 66)

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي.

نظرا لأهمية التدقيق وقدم ظهوره كوسيلة رقابية تحرص على العرض الصادقة للمختلف المعلومات المالية التي يحتاجها الأعوان الاقتصادية، تعددت أنواعه واختلفت كل منها حسب الزاوية التي ينظر منها اليه ويمكن حصرها وفق ما يلي:

1- من حيث نطاق عملية التدقيق:

التدقيق الكامل: المقصود بتدقيق الحسابات الكامل، هي عملية تدقيق الحسابات التي تسمح للمدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له، وفي هذا النوع من تدقيق الحسابات يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق وحدود إطار ودرجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه، وذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 5). في الماضي كانت الأعمال صغيرة الحجم، كان التدقيق يتم من خلال فحص كامل للمستندات والوثائق و السجلات المحاسبية و ما تضمنته من بيانات أي تدقيق كامل، و نتيجة لتطور التجارة والصناعة وما رافقها من تعدد المشاريع و كبر حجمها وتعدد مجالاتها أصبح التدقيق الكامل شبه مستحيل إضافة لكونه مكلفا ومضيعا للوقت وذلك لما يتطلبه من جهد كبير وارتفاع نفقات العملية، من هنا تطور التدقيق من كامل إلى تدقيق كامل اختياري، وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ووضع الأنظمة الدقيقة لها، ومن هنا أصبح حجم العينة التي تخضع لعملية التدقيق تعتمد اعتمادا كبيرا على مدى دقة ومتانة وفعالية الأنظمة الرقابية الداخلية المعتمدة في المشروع، ومع هذا فإن الفرق بين التدقيق الكامل والتدقيق الكامل الإختياري يقتصر فقط على نطاق التدقيق ولا يمتد أبدا إلى الأصول والمبادئ والمعايير المحاسبية ذات العلاقة (زهير، 2015، الصفحات 21-22).

التدقيق الجزئي: وهو تدقيق لجزء محدد من مختلف عمليات المؤسسة وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المؤسسة، كأن تتفق الإدارة مع المدقق على تدقيق مستندات عملية معينة أو فحص جزء محدود من الفترة المالية أو فحص عمليات قسم من أقسام المؤسسة ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن للخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالي ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه أي تقصير (الرماحي، 2005، صفحة 51)

2- من حيث حتمية القيام بالتدقيق:

التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي يلزم القانون المؤسسات القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوص تنظيمية على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من التدقيق، (طواهر و صديقي، 2014، صفحة 21) ويتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المؤسسة والمدقق يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله. (المطارنة، 2009، صفحة 27)

التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص قد تتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد القوائم المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ أن وجود مدقق خارجي يعطي الثقة لأصحاب المؤسسة في دقة البيانات المستخرجة من السجلات والدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب. (الصبان و الفيومي محمد، 1999، صفحة 11)

3- من حيث توقيت عملية التدقيق:

التدقيق النهائي: ويقصد به التدقيق الذي يتم في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، بعد ان تكون السجلات والدفاتر والقيود المحاسبية والتسويات قد أغلقت، وتم إعداد القوائم المالية للمؤسسة (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، صفحة 31). وهذا النوع عادة ما يكون في الأعمال الصغيرة بحيث أن حجم الأعمال وتعقيد العمليات فيها لا يلزم المدقق بالحضور عدة مرات في السنة. (الذنيبات، 2015، صفحة 37)

التدقيق المستمر: وهو عكس التدقيق النهائي إذ يتم القيام به عدة مرات خلال السنة وفي اخرها، حيث أن المؤسسات التي تخضع لهذا النوع من التدقيق يكون لها عددا كبير ومعقد من العمليات التي تتطلب القيام بإجراءات تدقيق باستمرار من خلال برنامج تفصيلي. (الذنيبات، 2015، صفحة 38)

4- من حيث الجهة القائمة بالتدقيق:

التدقيق الخارجي: وهو فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المالية للمؤسسة، يقوم به شخص مهني كفئ ومؤهل مستقل عن المؤسسة. ينتج عن هذا النوع من التدقيق تقرير يعبر فيه المدقق

عن مدى صحة البيانات المالية وأنه تم معالجتها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. لمختلف الأعوان والشركاء الاقتصاديين.

ويحرص التدقيق الخارجي على تحقيق الأهداف التالية:

– دقة واكتمال السجلات المحاسبية.

ما إذا كانت السجلات المحاسبية قد تم إعدادها وفقًا للإطار المحاسبي المعمول به؛ وما إذا كانت القوائم المالية تعرض النتائج والوضع المالي بشكل عادل (Accounting tools Accounting CPE Cours & Books, 2022) .

التدقيق الداخلي: عرفه معهد المدققين الداخليين على أنه نشاط تأكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، كما يساعد على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية وحوكمة المؤسسات. (Bertin, 2007, pp. 20-21)

الإرتباطات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

إن أهم ارتباط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هي وجود علاقة تعاونية بينهم والتي لها أثرا كبيرا في تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام، فأصبح المدقق الخارجي يعتمد بشكل كبير على أعمال المدقق الداخلي من خلال تحسين معرفته وفهمه للبيئة الرقابية للمؤسسة والظروف المحيطة به مما سيساعده في التقليل من تكلفة المهمة والرفع من فعاليتها. (مويسي و عجيلة، 2018، صفحة 370)

وفيما يلي أهم الفروقات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

الجدول رقم (3.1): أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
من حيث الهدف	يهدف إلى وجود نظام فعال للضبط الداخلي، وإجراءات منع وقوع الأخطاء والتلاعبات.	يهدف إلى إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير مفصل لنتائج عملية التدقيق.
من حيث التعيين	يعين من قبل الإدارة العليا للمؤسسة، من أحد محاسبين المؤسسة ذوي الخبرة والكفاءة.	يتم ترشيح شخص مهني كفئ ومستقل عن المؤسسة ليتم تعيينه من قبل مجلس الإدارة.

من حيث الإستقلالية	مستقل جزئيا عن الإدارة وباقي أقسام المؤسسة، لكنه تابع للإدارة العليا للمؤسسة.	مستقل بشكل كامل وكلي عن المؤسسة والإدارة.
من حيث المسؤولية	يكون مسؤول أمام الإدارة العليا في المؤسسة بحيث يقدم تقريره لها.	هو مسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين والملاك بحيث يقدم تقريره المفصل لهم.
من حيث نطاق العمل	يتم تحديد نطاق عمله من قبل إدارة المؤسسة.	يحدد نطاق عمله وفقا للمسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه.
من حيث طريقة وأسلوب العمل	يتبع أسلوب التدقيق المستمر لغرض تقويم مختلف العمليات والتأكد من صحتها، وتصحيح الأخطاء الممكنة.	يتبع أسلوب التدقيق الملائم عادة ما يكون مرة في نهاية السنة أو في فترات متقطعة من السنة بغرض المصادقة على صحة العمليات التي قامت بها المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على (مويسي و عجيلة، 2018، الصفحات 368-370)

5- من حيث الهدف ودرجة الشمول:

أ- من حيث الهدف:

ويندرج ضمن هذا النوع من التدقيق عدة أنواع وهي كالاتي:

التدقيق المالي: وهو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة للمنشأة بهدف إبداء رأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقيق.

التدقيق الإداري: ويقصد به تدقيق الجوانب الإدارية والتأكد أن الإدارة تسير المؤسسة لتحقيق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة.

تدقيق الأهداف: يقصد به التأكد من أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفا قد تحققت فعلا والهدف من هذا التدقيق هو الرفع من الأداء.

التدقيق القانوني: ويقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك من تقيد المؤسسة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.

التدقيق الاجتماعي: بعد أن أصبح من أهداف التدقيق تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المؤسسة بهذا الواجب.

ب-من حيث درجة الشمول:

التدقيق العادي: وهو ما سبقت الإشارة إليه من أنه فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي فني محايد حولها. (عبد الله، 1999، صفحة 37)

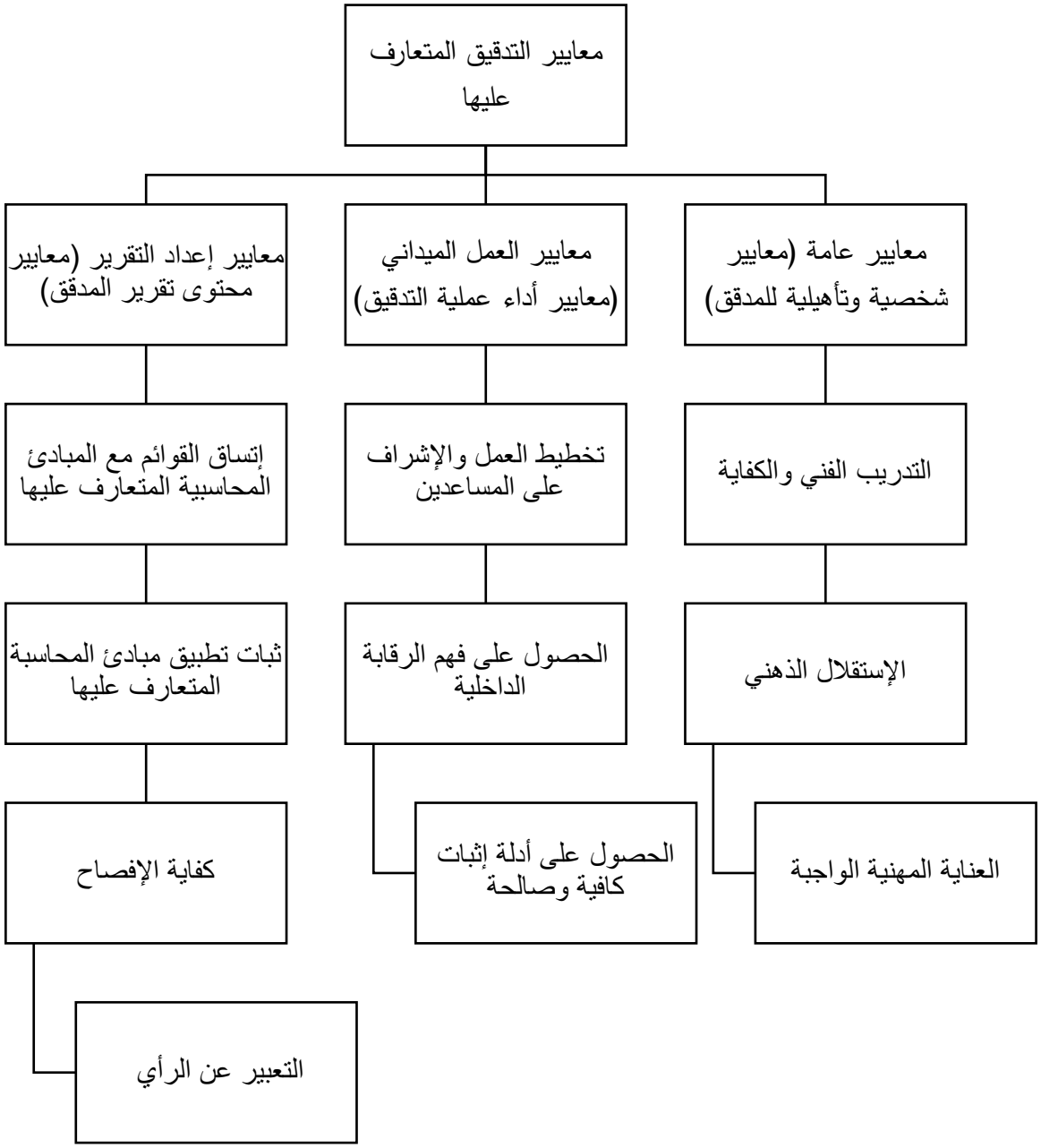
المراجعة لغرض معين: ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى البحث عن حقائق معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات محل التدقيق قد تم تدقيقها بصفة عادية ولكن يلزم إعادة تدقيقها لأسباب خاصة. (عبد الله، 1999، صفحة 37)

المطلب الثالث: معايير التدقيق المحاسبي المقبولة عمومًا.

مهنة التدقيق وكغيرها من المهن الأخرى تحتاج إلى إطار ينظم مزاولتها، بحيث تعمد هذه المهنة على مجموعة من المعايير صدرت عن هيئات ومنظمات مهنية تحظى بالقبول، اعتبرها المهنيون كإرشادات وكمقاييس واضحة يستند عليها خلال ممارستهم العملية تحت اسم معايير التدقيق المتعارف عليها.

معايير التدقيق المقبولة عمومًا (GAAS) هي مجموعة من المبادئ والمتطلبات التي توفر الأساس لكيفية قيام المدقق بعمليات التدقيق وتنفيذها وإعداد تقارير بها، تم تطويرها وإصدارها في الأصل من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) في عام 1972، وتتكون هذه المعايير من 10 معايير يتعين على مدققي الامتثال لها. ميز مجلس معايير المحاسبة التابع لـ AICPA بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق بأن "إجراءات التدقيق هي الأفعال التي يقوم بها المدقق أثناء عملية التدقيق للامتثال لمعايير التدقيق" إذن فمن هذا المنظور، تنطبق معايير التدقيق بشكل عام ومعايير التدقيق المقبولة عمومًا بشكل خاص على أي نوع من التدقيق أو منهجية التدقيق، لذا فهم ملزمون باتباع معايير التدقيق المقبولة عمومًا كإطار عالمي لممارسة التدقيق.وتم تجميع معايير التدقيق المقبولة عمومًا في ثلاث فئات، المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، (Stephen.D, 2014, p. 171) سنتطرق إلى شرحها فيما يلي ويوضح الشكل الاتي تقسيم هذه المعايير:

الشكل رقم (1.1): معايير التدقيق المتعارف عليها Generally Accepted Auditing standers (GAAS)



المصدر: (لطفي، 2005، صفحة 51)بالتصرف

يقوم المدقق بتخطيط وإجراء وتقديم تقارير عن نتائج التدقيق وفقًا لمعايير التدقيق المقبولة عمومًا (GAAS). توفر معايير التدقيق مقياسًا لجودة التدقيق والأهداف التي يجب تحقيقها من خلال هذه المهمة، تختلف إجراءات التدقيق عن معايير التدقيق. إجراءات التدقيق هي الأفعال التي يقوم بها المدقق أثناء عملية التدقيق للامتثال لمعايير التدقيق.

1- المعايير العامة

ويقصد بها تلك المعايير المتعلقة بتكوين المدقق الخارجي وشخصيته، بحيث يجب إجراء التدقيق من قبل شخص أو أشخاص لديهم تدريب مناسب وكفاءة كمدقق وممارسة العناية المهنية اللازمة في أداء المهمة وإعداد التقرير. (Lessambo, 2018, p. 41) وتتكون من:

- معيار التأهيل العلمي والتدريب الكافي:

ويقصد به أنه يجب أن يكون المدقق ملما بمؤهلات وكفاءات مهنية معينة وخبرة في ممارسة هذه المهنة لمدة معينة، حيث يجب أن يكون متحصلا على شهادة في المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى الإلمام الكافي بجوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى لتمكنه من الإدلاء برأيه هذا من جهة واستفائه لتربص العملي تحت إشراف شخص مهني صاحب خبرة من أجل تلقين أساسيات ومقومات المهنة من جهة أخرى. (المطارنة، 2009، صفحة 39)

- معيار استقلالية المدقق:

إن استقلال المدقق من أهم المواضيع التي تطرقت إليها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية، خصوصا فيما يتعلق بما يتعرض له المدقق من تهديدات، وترجع أهمية هذا المعيار فيما يضفيه من ثقة وصدق حول المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية والتي سيستخدمها مستخدمو المعلومة المالية، ولذلك تم اعتباره كجوهر مهنة التدقيق وأهم المعايير العامة. (عبد الوهاب، 2013، صفحة 132) وعليه فيجب على المدقق أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المتعلقة بالمهنة والذي سيدلي على أساسه برأيه. (كافي، 2014، صفحة 71)

- معيار بدل العناية المهنية اللازمة:

ويهدف هذا المعيار إلى تحديد المسؤولية ونطاق المسائلة سواء القانونية أو المهنية لعمل المدقق، ويتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية المناسبة للوصول إلى نتيجة التدقيق التي يعبر عنها في تقريره، وبما أن المدقق يكون مسؤولا أمام الجهة التي تكلفه بأداء هذه المهمة فيتوجب عليه أن يبذل الجهد المناسب في عملية التدقيق، وبما يتمكن بواسطته أن يثبت للجهة الموكلة عدم تقصيره وبالتالي عدم مسؤوليته عن أي ضرر يمكن أن يصيب تلك الجهة. (السقا، 2011، صفحة 309)

2- معايير العمل الميداني

ويتطرق هذا المعيار إلى أنه يجب التخطيط للعمل بشكل مناسب ويجب الإشراف على المساعدين، إن وجدوا، بشكل صحيح، كما يجب الحصول على فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق ولتحديد طبيعة

وتوقيت ومدى الاختبارات التي يتعين إجراؤها، والحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة من خلال التحقيق والمراقبة والاستفسارات والتأكيدات لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي بشأن القوائم المالية قيد التدقيق. (Lessambo, 2018, p. 42)

ويمكننا تقسيم محتوى هذا المعيار إلى ما يلي:

- معيار التخطيط لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين:

إن التخطيط هو أساس أي عملية أو نشاط الذي يتم بواسطته تحديد الأهداف والتسطير للبلوغ إليها مراعاتا للإمكانيات والوسائل المتاحة، وفي مهنة التدقيق يقوم المدقق بالتخطيط لعملية التدقيق عن طريق إعداده لبرنامج أو خطة العمل التي سيعتمد عليها، إذ يقوم في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعمليات التدقيق على الاختبارات المطلوبة وتحديد الإجراءات التي يجب اتباعها، (طواهر و صديقي، 2014، صفحة 43) كما يقوم بتوزيع المهام وتحديد المسؤوليات لكل القائمين على هذه العملية وتوجيههم والإشراف عليهم خلال أدائهم لمهامهم المنوطة، وتحديد ما إذا كانت الأهداف المرجوة من عملية التدقيق تم بلوغها أم لا. (محمد م.، 2014، صفحة 54)

- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن أهمية هذا المعيار تكمن في أنه على المدقق أن يقوم بتحديد توقيت ونطاق وطبيعة اختبارات التدقيق للأرصدة والحسابات، لذا فعليه أن يأخذ نظرة شاملة حول المؤسسة وذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها كأول مرحلة من مراحل التدقيق لتحديد مدى الاختبارات التي سوف يطبقها المدقق (بوتين، 2003، الصفحات 44-45) كون أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤثر على طبيعة وحجم أدلة الإثبات وكذلك نطاق الفحص المطلوب لها، بالإضافة الى الوقت المناسب للقيام بالعملية، (محمد م.، 2014، صفحة 54) ويسعى هذا المعيار بصفة عامة إلى تحقيق الغرضين التاليين: (المطارنة، 2009، صفحة 50)

- الاعتماد على نفس النظام، حيث أن المدقق لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لتسجيل كل العمليات القائمة، إذ أنه عند وجود نظام رقابة داخلية يكلف تسجيل جميع العمليات المالية بطريقة صحيحة، وإعداد كشوف مالية تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك سيتطلب جهدا من المدقق.

- دراسة نظام الرقابة الداخلية يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها المدقق ليصل إلى قناعة كافية بمدى صحة وعدالة القوائم المالية.

- معيار كفاية وملاءمة أدلة الإثبات:

وينص هذا المعيار على أنه يتوجب على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة تساعده في إبداء رأيه حول القوائم المالية، (الشحنه، 2015، الصفحات 126-127) من خلال التأكد من سلامة معالجة وعرض المعلومات المالية والمحاسبية، والفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي يستند عليها المدقق والتي توفر له أساسا معقولا للإدلاء برأيه الفني المحايد الذي يبلور فيه عن نتائج هذه العملية هو مدى عدالة وموثوقية القوائم المالية ومدى موافقة إعدادها للفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (طواهر و صديقي، 2014، صفحة 52)

3- معايير إعداد التقرير

ويقصد بها أنه على المدقق أن يوضح في التقرير ما إذا كانت القوائم المالية مقدمة وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا. ويجب اعتبار الإفصاحات في القوائم المالية كافية بشكل معقول ما لم ينص على خلاف ذلك في التقرير. كما يجب أن يحتوي التقرير إما على إبداء رأي بشأن البيانات المالية، ككل، أو تأكيد على أنه لا يمكن التعبير عن رأي. عندما لا يمكن التعبير عن رأي عام، يجب ذكر أسباب ذلك. في جميع الحالات التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، يجب أن يحتوي التقرير على مؤشر واضح لطبيعة عمل المدقق، إن وجد، ودرجة المسؤولية التي يتحملها المدقق. (Lessambo, 2018, p. 42)

ويمكننا تقسيم محتوى هذا المعيار إلى ما يلي:

- معيار الإشارة لإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP):

ويحث هذا المعيار على ضرورة إشارة تقرير المدقق إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بحيث يتطلب من المدقق أن يبدي رأيه فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية والميزانية تعتبر مبادئ مقبولة، وإذا لم يتمكن المدقق من الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء ذلك الرأي فينبغي عليه أن يشير إلى ذلك في تقريره. (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 101)

- معيار كفاية الإفصاح:

إن أساس هذا المعيار هو افتراض المدقق أن القوائم المالية تفصح بكفاية عن المعلومات الجوهرية والوقائع الاقتصادية الحقيقية التي قامت بها المؤسسة، بمعنى أنه يفترض أن الإفصاح المحاسبي يكفي في حد ذاته حتى تعبر القوائم المالية عما أعدت لأجله. إن عدم ذكر المدقق لمدى الإفصاح المحاسبي في تقريره يفسر على أساس أنه المدقق لم يجد ما يستدعي إضافة المزيد من الإفصاح لما هو موجود في القوائم المالية

فعلا من معلومات جوهرية، وإن لم يكن الأمر كذلك من وجهة نظره فيجب أن يتضمن التقرير ما يراه مناسب في هذا الشأن. (أبوهيبة، 2012، صفحة 160) وعلى العموم فيجب على المدقق أن يقرر مدى كفاية المعلومات التي حصل عليها ومدى صحتها لكي يبدي رأيه فيها. (الشحنه، 2015، صفحة 129)

- معيار إبداء الرأي:

ويطبق هذا المعيار على الرأي المهني الذي يدلي به المدقق في تقريره حول القوائم المالية، إذ أن الهدف الأساسي من هذا الرأي هو حماية مستخدمي القوائم المالية من حلات سوء الفهم التي قد تحدث بشأن رؤيتهم حول دور المدقق ومدى مسؤوليته، لذلك فإن الإلتزام بهذا الأخير يتطلب من المدقق أن يذكر بصراحة مسؤوليته. (حجازي، 2010، صفحة 54) ويمكننا تلخيص أنواع رأي المدقق إلى الرأي النظيف، الرأي بتحفظات، والامتناع عن الرأي:

❖ **الرأي النظيف:**

ويقصد بالرأي النظيف عندما يدلي المدقق برأيه دون تحفظات أي أن القوائم المالية عادلة ومعدة وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وعدم وجود أخطاء جوهرية فيها وأن المدقق حصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي أسس على أساسها رأيه هذا. (تمار، 2017، صفحة 58)

❖ **الرأي بتحفظات:**

ويقصد بالتعبير عن الرأي بتحفظات عندما يقوم المدقق بالمصادقة بتحفظ على القوائم المالية للمؤسسة بأنها صادقة ومنتظمة ومعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنها صرحت بصورة صادقة عن نتائج والوضعية المالية الحقيقية الخاصة بالسنة المنصرمة مع ذكر بعض التحفظات التي يجب أن تأخذها المؤسسة بعين الاعتبار. (سفاحلو و كتوش، 2017، صفحة 101)

❖ **الرأي السلبي:**

وهو الرأي الذي يدلي به المدقق عندما يتأكد من أن القوائم المالية المفصح عنها لا تمثل الواقع الحقيقي للمؤسسة، وأن إعدادها مخالف للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعليه تقع على عاتق المدقق مسؤولية توضيح الأسباب التي أدت به للتعبير بهذا الرأي من أدلة وبراهين. (تمار، 2017، صفحة 58)

❖ **الإمتناع عن الرأي:**

ويكون الإمتناع عن تقديم الرأي عندما لا يستطيع المدقق أن يعطي رأيا حول القوائم المالية محل التدقيق بسبب وجود قيود مفروضة على المدقق من قبل الإدارة والتي تؤدي به إلى استحالة حصوله على التأكيدات والمصادقات ومختلف أدلة الإثبات، وغيرها من الأسباب. (تمار، 2017، صفحة 59) وعليه فعندما يمتنع

المدقق عن التعبير عن رأيه فيجب أن يصرح بذلك كتابيا أنه من المستحيل أن يبدي رأيه مع ذكر الأسباب التي منعته من التعبير. (Norme ISA 705 révisée, 2016, p. 6)

المبحث الثالث: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من التحولات الجذرية، أهمها تبني معايير تدقيق وطنية تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق التي شهدت قبولا من مختلف مهنيي التدقيق في العالم، وقبل بلوغ هذه الخطوة من الإصلاح تم اعداد وهيكلة العديد من المنظمات والهيئات التي تشرف على تنظيم هذه المهنة مرورا بمجموعة من المحطات التي سنتناولها في هذا الجزء من الدراسة.

المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر

تعود نشأة مهنة التدقيق في الجزائر إلى الحقبة الاستعمارية باعتبار احتفاظ الدولة الجزائرية مباشرة بعد الاستقلال على القوانين والنصوص التنظيمية التي خلفها المستعمر الفرنسي في حدود ما يحافظ على السيادة الوطنية في حين تستحدث الدولة الجزائرية لتنظيم تشريعي خاص بضبط مهنة التدقيق في الجزائر، فمرت هذه المرحلة بمجموعة من المحطات والتي سنلخصها في هذا الجزء من الدراسة في أربعة مراحل:

1- تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر قبل سنة 1980:

بعد صدور الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقوانين المالية لسنة 1970 تم تكريس الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية ومراقبة الشركات الوطنية، واعتبر هذا الأمر كبداية لتاريخ التدقيق في الجزائر بحيث هو أول تشريع تطرق لمهنة التدقيق في الجزائر، (سيد و بوعرار، 2011، صفحة 3) حيث حدد في مادته 39 (بالتصرف) على تعيين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط لمحافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وذلك من أجل التأمين على صحة ومشروعية حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم. (الأمر رقم 107-69، المؤرخ في 31/12/1969، صفحة 1805)، ثم صدر بعدها المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 والذي نص على طرق تحديد مهام وواجبات محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه عمومية، وقد نص في مواده من 1 إلى 11 على مختلف الإجراءات محافظة الحسابات في هذه المؤسسات وشروط تعيينهم، (16/11/1970، الصفحات 1439-1440) واعتمادا على هذا المرسوم اعتبر محافظ الحسابات كموظف عام في الدولة وذلك انسجاما مع الواقع والتوجه الاقتصادي السائد في هذه المرحلة. (بن صالح، 2013، صفحة 24) ثم بعد ذلك صدر الأمر الرئاسي 71-81 المؤرخ في 1971/09/29 والذي تطرق

إلى كيفيات وشروط تعيين الخبراء في المحاسبة ومحافظي الحسابات للمؤسسات الخاصة لدى المحاكم ليتمكن من استشارتهم في الشؤون القضائية والجبائية. (الأمر رقم 81-71 مؤرخ في 19/12/1971).

وبصفة عامة فإن محافظة الحسابات في هذه المرحلة كانت خاضعة لأحكام القانون التجاري من خلال المرسوم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26، والتي تميزت بإخضاع هذه المهنة تحت وصايا وزارة المالية (Lamri, 2014, pp. 13-15)

2- تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ما بين 1980 و1991:

في 01 مارس 1980 تم إصدار القانون 05-80 المتعلق بممارسة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة وتم إلغاء أحكام المادة 39 من الأمر 107-69 الذي سبق ذكره سلفا، وما ميز هذه المرحلة هو وجود محافظي الحسابات مع انعدام نظام قانوني يحكمهم وإنشاء مجلس المحاسبة كهيئة عليا مكلفة بالرقابة المالية على المؤسسات العمومية.

وبعد صدور القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري عن طريق القانون رقم 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، أصبحت هذه المؤسسات وبموجب هذا القانون شركات تجارية تتميز بالشخصية المعنوية ويخضع تنظيمها لقواعد وأحكام القانون التجاري، حيث تم التركيز بموجب هذا القانون على ضرورة إعادة تنظيم كامل للتدقيق لتجنب الاختلافات أو التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات التي وضعتها السلطات العمومية في تلك الفترة.

3- تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ما بين 1991 و2010:

وتميزت هذه المرحلة بصدور العديد من النصوص التنظيمية المتعلقة بإعادة تنظيم مهنة التدقيق، وأبرز هذه النصوص نجد القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي تم اعتماده بتاريخ 1991/05/01، حيث تناول هذا القانون أسس مهنة التدقيق والأشخاص الممارسين لها وتحديد الواجبات والحقوق وحدد المسؤوليات لكل شخص. ثم تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 والذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، ثم جاء القرار المؤرخ في 1994/11/07 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات، إضافة إلى ذلك تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي تم بموجبه توضيح القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

والمحاسب المعتمد، وأنشأ المجلس الوطني للمحاسبة(**CNC**) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، ثم في نفس السنة صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 الذي تضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي، وبتاريخ 1999/03/24 تم إصدار مقرر الذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

4- تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ما بين 2010 و2018:

وتميزت هذه المرحلة بإعادة تنظيم مهنة التدقيق، واعتبر إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 من أهم الإصلاحات التي مست هذه المهنة والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بموجب هذا القانون تم تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. (القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29).

وبعد صدور هذا القانون، أقر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية الخاصة بتنظيم مهنة التدقيق وتوزيع الأدوار والصلاحيات على مختلف المهنيين، نجد من بينها المراسيم التنفيذية من 24/11، 25/11، إلى غاية 32/11، والتي تطرقت إلى السلطات التي تحكم وتنظم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وتحديد قواعد سيرها وتشكيلة كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وكذلك تحديد كيفيات وشروط الإعتماد لممارسة هذه المهنة. (الجريدة الرسمية العدد 7 الصادرة بتاريخ 2011/02/02، الصفحات 4-23)، ثم صدرت مراسيم تنفيذية أخرى بتاريخ 2011/02/16 والتي تطرقت إلى كيفية تحديد الشهادات الجامعية المؤهلة لمنح الحق للمشاركة في مسابقة الإلحاق بالمعهد المتخصص بتكوين مهنيي المحاسبة، وكذا تحديد شروط وإجراءات وكيفية تنظيم الامتحان للالتحاق بهذا المعهد.

ثم صدر في هذه الفترة مجموعة من المراسيم الأخرى والتي تناولت معايير تقرير محافظ الحسابات وتحديد محتوى هذه التقارير، وأخرى تعلقت بالأخطاء التدريبية وعقوباتها وكذا التربص المهني، وكآخر مرحلة للإصلاح كانت بين سنتين 2016 و2018 والتي تميزت بتبني المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: النصوص التنظيمية والهيئات المهنية المؤطرة لمهنة التدقيق في الجزائر

إن مهنة التدقيق في الجزائر وكغيرها من المهن تقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ والإجراءات التي حددها لها المشرع الجزائري في عدة نصوص تنظيمية مختلفة، وتنظم عن طريق هيئات وتنظيمات مهنية تشرف على حسن سيرها، والتي سنذكر فيما يلي:

1- النصوص التنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر

فيما يلي النصوص التنظيمية التي تطرقت إلى تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر والتي تنوعت بين مراسيم تنفيذية وقرارات، سنذكرها فيما يلي وفق الترتيب الكرونولوجي:

- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- - المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

– المرسوم التنفيذي رقم 11–72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح الحق في المشاركة في مسابقة المعهد الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

– المرسوم التنفيذي رقم 11–73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الذي يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات

– المرسوم التنفيذي رقم 11–74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب.

– المرسوم التنفيذي رقم 11–202 المؤرخ في 16 فيفري 2011، الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها واجالها وإرسالها.

– المرسوم التنفيذي رقم 11–393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، الذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

– المرسوم التنفيذي رقم 12–288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، الذي يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

– المرسوم التنفيذي رقم 13–10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التدريبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

– المرسوم التنفيذي رقم 13–171 المؤرخ في 23 أفريل 2013، الذي يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 11–74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 والذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة خبير محاسبي.

– القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.

– القرار المؤرخ في 12 جوان 2014، الذي يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات.

– المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

– المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

– المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

– المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

2- الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر:

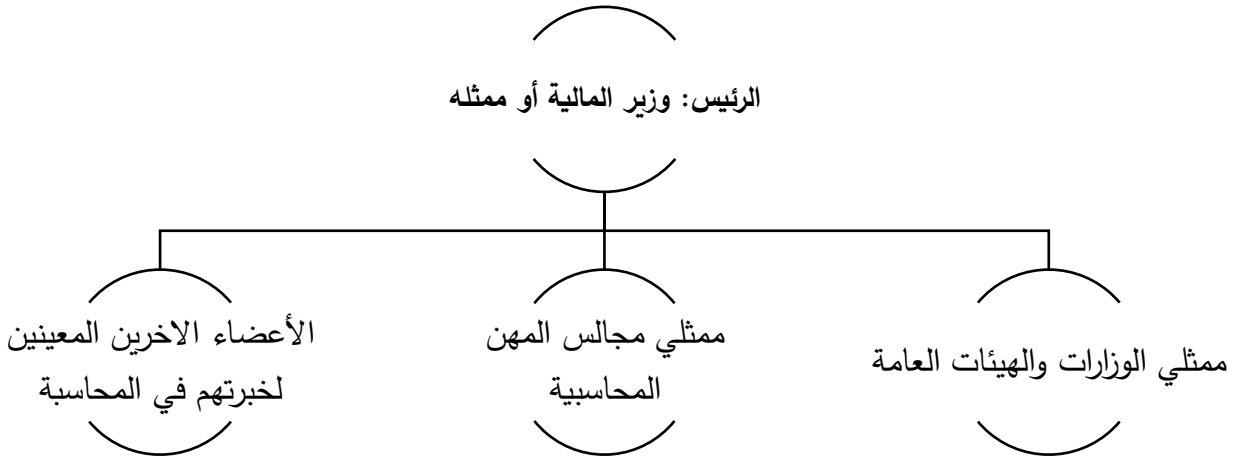
نتيجة للإصلاحات الكثيرة على مهنة التدقيق في الجزائر خاصة في الآونة الأخيرة، ظهرت هياكل ومنظمات جديدة تشرف عليها، وتحرص على تطبيقها بما يتوافق مع الإطار التنظيمي والقانوني لها، وفيما يلي سنذكر الهيئات التي تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر:

2-1- المجلس الوطني للمحاسبة CNC:

بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة والذي يخضع بموجب هذا القانون لسلطة الوزير المكلف بالمالية، بحيث يتولى مهمة الاعتماد والقياس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويتشكل هذا المجلس حسب المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 من الأعضاء الاتي ذكرهم والذي يترأسهم الوزير المكلف بالمالية أو ممثله:

- ممثل لكل من الوزير المكلف بالإحصاء، وزير التربية الوطنية، وزير التجارة، وزير التعليم العالي، وزير التكوين المهني، ووزير الصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب، المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر، ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة أشخاص يعينهم الوزير المكلف بالمالية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في مجال المحاسبة والمالية.

الشكل رقم (2.1): تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27

2-1-1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة: حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 مهام المجلس الوطني للمحاسبة كما يلي:

- **مهام الاعتماد:** ويمارس المجلس الوطني للمحاسبة مهام الاعتماد وفق ما يلي:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.

- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.

- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها.

- استقبال ودراسة مشاريع وقوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- **مهام التقييس المحاسبي:** ويمارس المجلس الوطني للمحاسبة مهام التقييس المحاسبي وفق ما يلي:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.

- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال التطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.

- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان المراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية.
- متابعة تطور المناهج أو النظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- **مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:** ويمارس المجلس الوطني للمحاسبة مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية وفق ما يلي:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

2-2- المصف الوطني للخبراء المحاسبينONEC:

بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، وفي مادته 14 تم إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين واعتبر كجهاز مهني يتمتع بشخصية معنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، والذي يقف على تنظيم مهنة الخبير المحاسب ويسهر على حسن ممارستها واحترام قواعدها، ويقوم كذلك بالدفاع عن استقلالية الأعضاء المنتمين له والحفاظ على كرامتهم المهنية، كما يقوم بإعداد أنظمته الداخلية ومدونة أخلاقيات المهنة وإبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسبي وحسن سيرها.

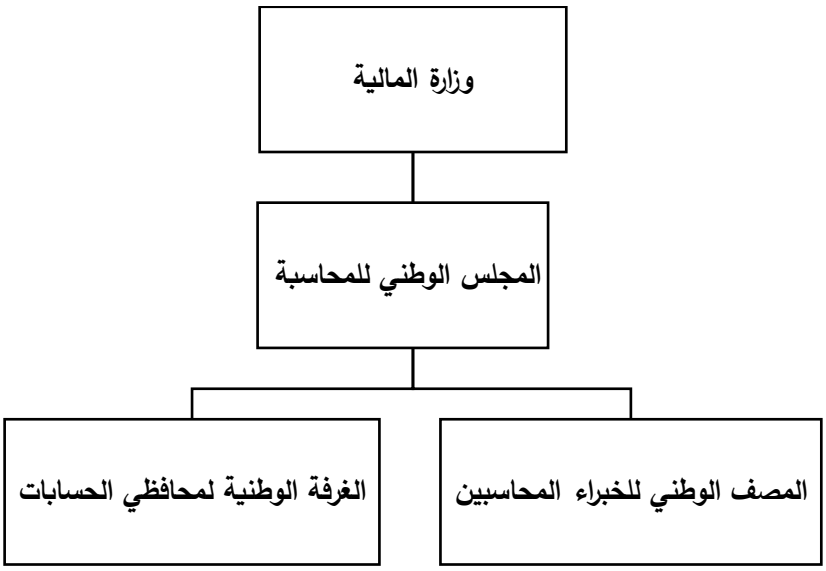
وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يقوم بتسيير هذا المصف مجلس ينتخبه المهنيون تحت اسم المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، والذي يتم تحديد تشكيلته وصلاحياته وقواعد سيره بموجب المرسوم المذكور سلفا.

2-3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC:

مثلما تم انشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين فقد تم وبموجب نفس القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، فقد تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات واعتبر كجهاز مهني يتمتع بشخصية معنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، والذي يقف على تنظيم مهنة محافظة الحسابات ويسهر على حسن ممارستها واحترام قواعدها، ويقوم كذلك بالدفاع عن استقلالية الأعضاء المنتمين لها والحفاظ على كرامتهم المهنية، كما يقوم بإعداد أنظمته الداخلية ومدونة أخلاقيات المهنة وإبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يقوم أيضا بتسيير هذا الغرفة مجلس ينتخبه المهنيون تحت اسم المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والذي يتم تحديد تشكيلته وصلاحياته وقواعد سيره بموجب المرسوم المذكور سلفا.

الشكل رقم (1.3): الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010

3- مهنيي التدقيق في الجزائر:

إن الهدف من عملية التدقيق المحاسبي هو ابداء رأي فني محايد حول شرعية وصدق القوائم المالية ومدى مطابقتها للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من قبل شخص مهني مستقل، كفء ومؤهل، وبعد ما تطرقنا في السطور السابقة إلى الذكر النصوص التنظيمية لمهنة التدقيق والهيئات المشرفة عليها، سنقوم في هذا الجزء من الدراسة إلى التعريف بالأشخاص الذين يخول لهم القانون الجزائري الحق في ممارسة مهنة التدقيق.

3-1- محافظ الحسابات CAC:

محافظ الحسابات أو المدقق القانوني هو شخص مهني مستقل يمارس تحت اسمه الخاص مهنة فحص المحاسبة والرقابة على السير العادي لكل شخص معنوي سواء كان مؤسسة عمومية أو خاصة ذات طابع اقتصادي صناعي أو تجاري، (ZAAFRANE, 2018, p. 76) وعرفه القانون 10-01 على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

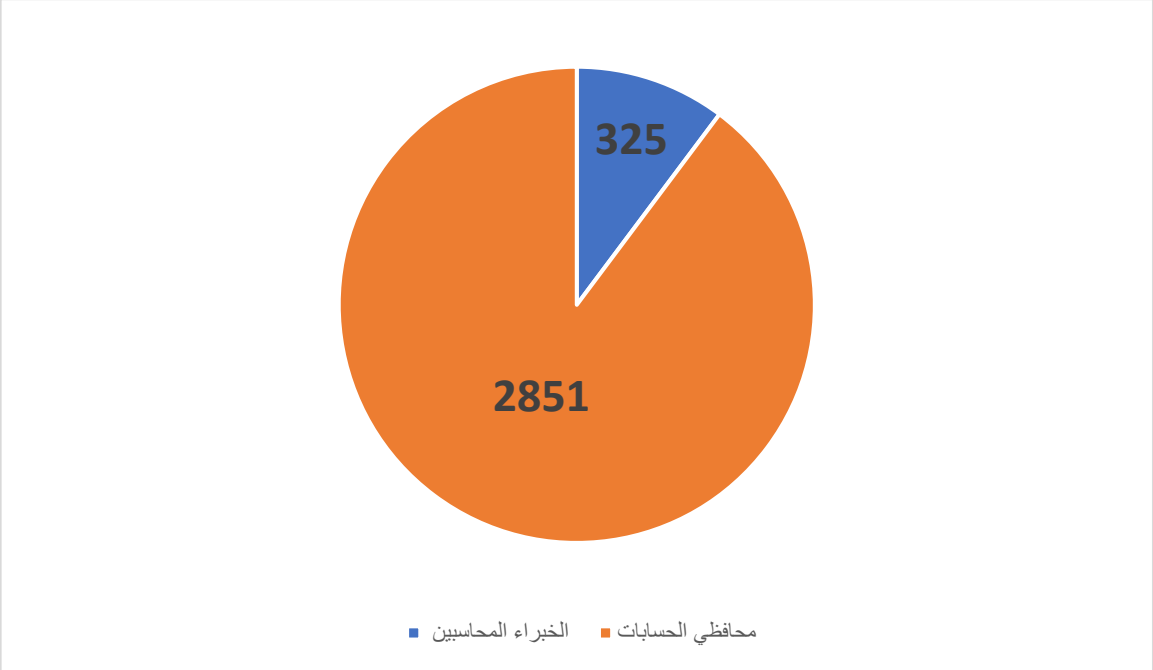
3-2- الخبير المحاسبي:

يعتبر خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسة والهيئات في الحلات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. كما يقوم الخبير المحاسبي إضافة إلى ذلك بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها أي عقد عمل. (قادري، 2020، صفحة 53)

3-3- مقارنة بين عدد ممارسين مهنة التدقيق في الجزائر:

حسب المقرر رقم 199 المؤرخ في 14 جوان 2022 الصادر عن وزارة المالية والمتضمن تحديد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2022 فقد تم تحديد عدد المهنيين المخولين حقا لمزاولة مهنة التدقيق في الجزائر بـ 2851 محافظ حسابات من بينهم 16 شخص معنوي و2835 شخص طبيعي و325 خبير محاسبي من بينهم 9 بصفة شخص معنوي و316 شخص طبيعي، وفي الإجمال نجد أن عدد المهنيين يقدر بـ3176 مهني في شكل شخص طبيعي أو معنوي، الشكل الموالي يوضح لنا نسبة الخبراء المحاسبين مقارنة بمحافظي الحسابات:

الشكل رقم (4.1): مقارنة بين عدد المدققين في صفة محافظ حسابات وعدد المدققين في صفة خبراء محاسبين



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات وزارة المالية 2022

المطلب الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيقNAA :

إن الجزائر تسعى في تطوير مهنة التدقيق عن طريق إصلاحات مختلفة من بينها إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق ISA، فقامت بإصدار 16 معيار خاص بمهنة التدقيق في الجزائر إلى غاية سنة 2018، ومقسمة عبر أربع مقررات، سنتناول في هذا الجزء من الدراسة أهم ما جاء به محتوى هذه المعايير.

1- (المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق): وهو أول إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق بحيث تم إصدار بموجبه أربعة معايير وهي المعيار رقم 210 والمعيار رقم 505 والمعيار رقم 560 والمعيار 580 والتي سنشرحها كما يلي:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق:**

ويعالج هذا المعيار واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق، ويقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد والذي سيقبل ويتابع مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، حيث يتوجب على المدقق وإدارة الكيان الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق والإدارة وكل ما يتعلق بهذه المهمة، عن طريق ابرام

رسالة المهمة التي تمضي فيها إدارة الكيان أو الأشخاص القائمين على الحكم فيه ليأكدوا موافقتهم على الأحكام والشروط المسبقة للتدقيق المعروضة في هذه الرسالة.

إن الشروط المسبقة للتدقيق التي نص عليها هذا المعيار والتي يتوجب على المدقق أن يضمن أنها مجتمعة تتمثل في:

– المرجع المحاسبي المطبق مقبول مقارنة مع خصائص المؤسسة وهدف قوائمها المالية.

– اعتراف الإدارة وإدراكها وتحملها للمسؤولية فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للقوائم المالية.

– اعتبار الإدارة أن نظام الرقابة الداخلية الذي وضعته فعال.

– عدم وضع الإدارة لأي قيود أو حدود على الفحوصات والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بمهمة التدقيق.

وفي حالة عدم اجتماع كل الشروط المسبقة التي تم ذكرها، يقوم المدقق بمناقشة هذا الأمر مع الإدارة وفي حالة ما لم يتحصل على أي نتيجة يرفض المهمة إذا ما لم يمنعه القانون من ذلك.

وتتضمن رسالة المهمة وفقا لهذا المعيار على مجموعة من النقاط الأساسية سنذكرها باختصار فيما يلي:

– **الأحكام الأساسية لرسالة المهمة:** يجب أن تتضمن هذه الرسالة لهدف ونطاق التدقيق والمرجع التشريعي المطبق خلال العملية، كما تتضمن لمختلف مسؤوليات المدقق ومسؤوليات الإدارة، والمرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية، وشكل ومضمون التقرير المقرر تقديمه ومخطط تنفيذ عملية التدقيق مع تحديد قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع، وتتضمن أيضا على أنه يجب تقديم الإدارة لتصريحات الكتابية لتبرير العناصر المثبتة في القوائم المالية، أو التأكيدات التي تقوم عليها وكل المعلومات الضرورية والأفعال التي قد تؤثر على القوائم المالية في الوقت المناسب.

وفي حالة ما إذا استعان المدقق بالمدققين الداخليين أو الخارجيين أو بخبراء أو بمستخدمي المؤسسة لمشاركتهم في عملية التدقيق أو يتعامل مع المدقق السابق للمؤسسة، فيتوجب أن تحتوي رسالة المهمة على مختلف الأحكام المتعلقة بمشاركتهم في هذه المهمة.

– **التدقيقات المتكررة:**

بعد الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق عند التدقيق في السنة الأولى يمكن للمدقق في السنوات المتبقية من عهدته وقبل الشروع في الفحص أن يقوم بتذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته إذا تبين له وجود مؤشرات تظهر له سوء تقدير الإدارة بخصوص طبيعة ونطاق تدخلات المدقق أو مواجهة المدقق لمشاكل عند مباشرته لأعماله، أو إذا لاحظ المدقق تغيرات في الهيئة المسيِّرة للكيان أو تغير في طبيعة نشاطه أو لاحظ وقوع أحداث يجب إضافتها من طرف المدقق.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية:**

ويعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراء التأكيدات الخارجية بهدف حصوله على أدلة مثبتة، والتأكيد الخارجي بموجب هذا المعيار هو عبارة عن دليل مثبت يتحصل عليه المدقق عن طريق رد خطي من طرف الغير في شكل ورقي أو إلكتروني، وإما أن يكون التأكيد مستعجل (إيجابي) وهو طلب التأكيد الذي يكون فيه الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم المعلومات المطلوبة، أو تأكيد ضمني (السلبي) الذي يكون فيه الغير مطلوب بالرد فقط في حالة نفيه للمعلومة الواردة في الطلب.

وبناءً على هذا المعيار فيتوجب على المدقق عند لجوئه إلى التأكيد الخارجي أن يقوم بتحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، رصيد الحسابات، آجال الاتفاقيات وكل ما يتعلق بالعمليات التي أبرمتها المؤسسة مع الطرف الآخر، ثم يقوم باختيار الطرف المؤهل للتأكيد والذي يكون على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها المدقق والتي تسمح له بالحصول على التأكيد، ومن تم يتصور تصميم طلبات التأكيد وضمان أنها تكون موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنية التي يتوجب عليها الرد إلى المدقق مباشرة، ثم بعدها مباشرة يقوم المدقق بإجراءات إرسال الطلبات ومتابعتها. في حال ما إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد فيجب عليه أن يتحرى عن أسباب الرفض ويحاول الحصول على العناصر المقنعة حول صحة ومنطقية هذه الأسباب ثم يقيم الأخطار الناجمة عن هذا الرفض مع وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية، أما إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة لإرساله لطلب التأكيد غير معقول أو أنه لم يستطع الحصول على عناصر مقنعة ذات مصداقية فيتوجب عليه إبلاغ القائمين على الحكم في المؤسسة وفحصه لأثر ذلك على عملية التدقيق وعلى رأيه.

بعد حصول المدقق على ردود طلب التأكيد فإنه يتوجب عليه أن يتأكد مما إذا كانت هذه الردود ذات مصداقية وأنها لا تحمل مخاطر أو شكوك، وأنه قت تم الحصول عليها من الشخص المطلوب منه الرد على التأكيد، وإذا تبث غير ذلك فعلى المدقق أن يتحصل على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك والمخاطر. أما في حالة عدم تلقي المدقق للرد فعليه أن يقوم بوضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة وذات مصداقية.

بعد ما يتحصل المدقق على الرد ويتأكد من مصداقيته يقارن بين المعلومات الواردة من الغير والمعلومات التي طلب تأكيدها فإذا وجد أي فارق أو اختلاف فيستنتج المدقق إلى وجود انحرافات محتملة في القوائم

المالية وبالتالي يلزم المدقق بتقييم هذه الإنحرافات وتحديد ما إن كانت تشير إلى حالة غش أو نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومات المالية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة:**

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية، ويقصد بالأحداث اللاحقة على أنها تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وبين تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الجمعية العامة أو هيئة المداولة، والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

يتمحور هدف المدقق في إطار هذا المعيار في حصوله على عناصر مثبتة كافية وملائمة تدل على أن الأحداث اللاحقة التي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية أو معلومة متضمنة فيها قد تم معالجتها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق، وأنه لو علم بها قبل تاريخ إعداده لتقريره لقام بإحداث تغييرات على التقرير. لذا فالمدقق ملزم في هذه الحالة وبموجب هذا المعيار أن يقوم بإجراء عمليات تدقيق في الفترة التي وقعت فيها هذه الأحداث، أي الفترة التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقريره بعد تحصله على رسالة تثبيت تؤكد أن هذه الأحداث تم معالجتها، أو تلك الأحداث التي جرت بين تقرير المدقق وقبل المصادقة على القوائم المالية وأعلمته بها الإدارة، وهو غير مطالب بتدقيق الأحداث التي سبق وتم تدقيقها وحققت نتائج مرضية، وبعد هذا الإجراء يقوم المدقق إما بإصدار تقرير جديد أو تقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، لا تخص إلا تلك التي كانت سببا في تعديل القوائم المالية.

أما فيما يخص الحقائق التي أعلم بها المدقق بعد المصادقة ونشر القوائم المالية فلا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على القوائم المالية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية:**

ولقد جاء هذا المعيار ليعالج إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار تدقيقه للقوائم المالية، والتصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار تدقيقه للقوائم المالية، بحيث تعتبر بموجب هذا المعيار عنصرا مقنعا إضافيا للعناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه، أو المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

بموجب هذا المعيار يطلب المدقق تصريحات كتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات المتعلقة بإعداد القوائم المالية حول مسائل معينة لهم دراية بها، ومن الإدارة لتبين فيها أنها قامت بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية وأن كل المعاملات التي قامت بها المؤسسة مقيدة وموضحة في هذه القوائم، وأنها قدمت كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لرسالة المهمة. كما يمكن للمدقق أن يطلب تصريحات كتابية أخرى من الإدارة فيما يتعلق بإعلامه حول مسائل يعتبر فيها أنه من الضروري حصول على تصريحات كتابية حولها مثل إعلامه حول النقائص المتعلقة بالتدقيق الداخلي التي تعلم بها الإدارة أو حلات المنازعات والدعاوى التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية.

وذكر هذا المعيار أن التصريحات الكتابية تكون في شكل رسالة تأكيد موجهة من الإدارة إلى المدقق وحدد تاريخها أن يكون أقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق وليس بعده.

2- (المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق): ويعتبر هذا المقرر ثاني إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق بحيث أصدر بموجبه أربعة معايير، المعيار رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، المعيار رقم 500 العناصر المقنعة، المعيار رقم 510 مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية، والمعيار رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية وفيما يلي أهم ما نصت عليه هذه المعايير:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية:**

يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية خلال مهمة التدقيق المتكررة وليس مهمة التدقيق الأولية، بحيث يلزم المدقق بإعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، ووضع برنامج عمل ملائم للتدقيق يساعده. ويتمثل تخطيط مهمة التدقيق في توقع المدقق للمنهج العام للتدقيق والإجراءات التي يتعين عليه وضعها من طرف فريق المهمة، وتوقع طبيعة ونطاق الموارد الضرورية اللازمة لإنجاز المهمة مراعاة لحجم المؤسسة وتعقيدها وحجم الأعمال الواجب إنجازها، وتوقع طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم، وهذا بهدف السهر على إنجاز المهمة بفعالية.

بموجب هذا المعيار يجب على المدقق المسؤول عن إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق أن يقوم بالتعريف بخصوصيات المهمة وتحديد نطاقها والتحقق من الأهداف المرجوة من هذه المهمة آخذا بعين الإعتبار مختلف العوامل التي يراها مهمة بناءً على حكمه المهني قصد توجيه الأعمال اللازمة، والأخذ بعين الإعتبار لنتائج الأعمال الأولية لتخطيط أعمال مهمة التدقيق التي أنجزت سابقا للاستفادة من الخبرات السابقة إذا كانت ذات دلالة في هذه الحالة، ويتضمن برنامج العمل لـ:

– طبيعة ورزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر.

– إجراءات التدقيق المخططة المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

يمكن للمدقق وخلال قيامه بمهمة التدقيق أن يقوم بتحيين وتغيير استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما رأى أن ذلك ضروري، وفي الأخير نص هذا المعيار أنه يجب على المدقق أن يدرج في وثائق التدقيق الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج العمل وكل التغيرات المهمة التي قام بها وسبب هذه التغيرات.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم500 العناصر المقنعة:**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بوضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة تساعده في الوصول إلى نتائج يستند عليها لتأسيس رأيه، ويقصد بالعناصر المقنعة في هذا المعيار هي كل المعلومات الضرورية التي جمعها المدقق عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق أو التي حصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين أو من طرف الإدارة، والتي تضمن له الوصول إلى نتائج تساعده في تأسيس رأيه حول القوائم المالية وتتضمن العناصر المقنعة:

– المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد القوائم المالية كالقيود المحاسبية والوثائق المثبتة لها من فواتير وعقود وصكوك وغيرها.

– المعلومات التي تم جمعها من محاضر وتقارير محللين والتأكيدات الخارجية ودليل الرقابة الداخلية والتصريحات الكتابية وغيرها.

يجب أن تكون هذه العناصر المقنعة كافية وملائمة بالنظر إلى مخاطر الإختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العنصر، فكلما كان الخطر كبير كلما تطلب الحصول على عناصر مقنعة أكثر، كما يجب أن تكون ذات دلالة أي أنها مناسبة للهدف المنشود من إجراء التدقيق وأن تكون ذات مصداقية بحيث يتم التأكد من مصدر المعلومة وطبيعتها وجميع الظروف الخاصة التي جمعت فيها.

الواجبات المطلوبة من المدقق من خلال هذا المعيار أنه عندما يتم استخدام العنصر المقنع يجب تقدير مصداقيته وأن يكون يقظا وعلى أتم وعي بالنظر للمؤشرات التي يمكن أن تشكك في أصليته، وبعد ضمان أصليته يتم اختيار العنصر للاختبار وذلك حسب حجم ونوعية العينة الخاضعة للتدقيق.

إن الإدارة مسؤولة على عرض القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق والتي تعكس بشكل صحيح ومنتظم لمختلف عمليات المؤسسة، وبذلك فإنها تعطي تأكيدات ضمنية وصريحة حول مسك المحاسبة والعرض والإبلاغ عن مختلف عناصر القوائم المالية والمعلومات التي تتضمنها، وعليه يجب على المدقق

أن يستعمل هذه التأكيدات بشكل مفصل وقدر كافي يسمح له بتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية، وتتمثل هذه التأكيدات في:

– التأكيدات المتعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق.

– تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية:**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، ويكمن هدف المدقق بموجب هذا المعيار وفي إطار مهام التدقيق الأولية هو جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تضمن له أن:

– عند الإفتتاح تم نقل الأرصدة المقفلة في السنة الماضية بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال مفاده التأثير على القوائم المالية للسنة الحالية.

– الطرق المحاسبية الملائمة التي انعكست في الأرصدة الإفتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد القوائم المالية للسنة الحالية.

– التغيرات الحاصلة في الطرق قد تم تسجيلها محاسبيا وعرضها بشكل صحيح في القوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

تتمثل واجبات المدقق أثناء إجرائه للتدقيق أن يقوم بفحص القوائم المالية وتقرير التدقيق حولها ليحصل على معلومات دالة متعلقة بالأرصدة الإفتتاحية، ويجمع العناصر المقنعة المناسبة والكافية التي تظهر أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على إختلالات تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية وهذا لغرض ضمان أن أرصدة الإقفال للسنة السابقة قد تم نقلها بشكل صحيح وأنها تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية المطبقة. وإذا كان المدقق غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الإفتتاحية أو أن الطرق المحاسبية للفترة الحالية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بالطرق المطبقة في الأرصدة الإفتتاحية أو أن أثر التغيرات الحاصلة في هذه الطرق لم يتم تسجيلها محاسبيا بشكل ملائم، فيتوجب عليه ان يقدم رأيه حول القوائم المالية بتحفظ أو بالرفض مع توضيح أسباب ذلك في التقرير.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية:**

ويعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تشكيل رأيه حول القوائم المالية، وشكل ومضمون التقرير عندما يتم التدقيق وفق للمعايير الجزائرية للتدقيق.

وتتمثل أهداف المدقق بموجب هذا المعيار في تشكيل رأي قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة بشأن معرفة ما إذا كانت القوائم المالية في جميع جوانبها تم إعدادها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على اختلالات معتبرة، ثم يصرح بهذا الرأي في تقرير كتابي.

ووفقا لهذا المعيار فإن التقرير المدقق الكتابي يجب أن يتضمن المعلومات التالية:

- عنوان يشير بأن التقرير لمدقق مستقل.
- المرسل إليه.
- فقرة تمهيدية تتضمن التعريف بالمؤسسة محل التدقيق والقوائم المالية المدققة وملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة.
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من القوائم المالية التي تم تدقيقها.
- شرح لمسؤولية المسيرين الإجتماعيين فيما يخص إعدادهم للقوائم المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق والرقابة الداخلية التي تؤدي إلى إعداد قوائم مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.
- شرح مسؤولية المدقق فيما يخص التعبير عن رأيه حول القوائم المالية على أساس تدقيقه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.
- شرح التدقيق وذلك بالإشارة أنه تم وضع حيز التنفيذ إجراءات مختلفة بغرض الحصول على العناصر المقنعة المتعلقة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية.
- تاريخ تقرير المدقق.
- عنوان المدقق.

3- (المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق): ويعتبر هذا المقرر ثالث إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق بحيث أصدر بموجبه كذلك أربعة معايير أخرى ليصبح إجمالي المعايير الجزائرية للتدقيق بهذا التاريخ 12 معيار، وهي المعيار رقم 520 الإجراءات التحليلية، المعيار رقم 570 استمرارية الإستغلال، المعيار رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين، والمعيار رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، وفيما يلي أهم ما نصت عليه هذه المعايير:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الإجراءات التحليلية:**

يعالج هذا المعيار استخدامات المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية جوهرية، يقوم المدقق بأدائها أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق والتي تسمح له بتقييم المخاطر

وتحديد العمليات والأحداث الغير اعتيادية لتعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدى كرد على تلك المخاطر.

والإجراءات التحليلية هي عبارة عن تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع المعلومات المالية الأخرى والمعلومات الغير مالية الصادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وتتضمن مقارنات مع المعطيات السابقة أو التقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة عن طريق استخدام وسائل بسيطة أو معقدة واللجوء إلى تقنيات إحصائية مستحدثة لتحليل وتحديد التغيرات والإتجهات الهامة والغير متوقعة.

إن الهدف المرجو من هذا المعيار هو أنه على المدقق أن يقوم بجمع العناصر المقنعة ذات دلالة وموثوقية من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، إذ يجب عليه تقدير مدى ملاءمة الإجراء التحليلي الخاص ودلالته للتأكيدات الموضوعة والتأكد من فعاليته في كشف الإختلالات، والتي إذا أخذناها أو أضفناها للإختلالات الأخرى تصبح معتبرة في القوائم المالية، لذلك يلزم المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار مستوى دقة النتائج المتوصل إليها وموثوقيتها، تجزيئها وتوفرها. كما يجب أن يكون تاريخ وضع حيز التنفيذ للإجراءات التحليلية قريب من تاريخ نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة حول توافق القوائم المالية مع معرفته للمؤسسة. وفي حالة ما إذا كانت الإجراءات التحليلية تؤدي إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد، فيستلزم من المدقق أن يكمل إجراءات التدقيق التي أداها بطلب معلومات من الإدارة وجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها، ووضع إجراءات تدقيق أخرى حسب الظروف.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال:**

يتعلق هذا المعيار بالتزامات المدقق خلال تدقيقه للقوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرض استمرارية الإستغلال في إعداد القوائم المالية، أي أن الإدارة قد قامت بتسجيل مختلف أصول وخصوم المؤسسة بافتراض أنها مستمرة في نشاطها في مستقبل متوقع باستثناء حالات خاصة مثل التصفية أو وقف النشاط، وتقع مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الإستغلال على إدارتها بحيث يفرض عليها المرجع المحاسبي الذي تطبقه اعتبار هذا الفرض كمبدأ أساسي في إعداد القوائم المالية.

وتقع مسؤولية المدقق وبموجب هذا المعيار أن يقوم بجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة من أجل تقدير صحة تطبيق إدارة المؤسسة لفرض استمرارية الإستغلال، وأنه لا يوجد أي حالة عدم اليقين مرتبطة بظروف أو أحداث تشكك في قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها في المستقبل، عن طريق تقديره للتقييم المنجز من طرف إدارة المؤسسة بخصوص قدرتها على مواصلة نشاطها واستفساره عن مدى معرفتها للأحداث اللاحقة التي يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي تثير شكا كبيرا في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها،

وفي حالة ما رفضت الإدارة القيام بالتقييم الذي طلبه المدقق فيجب على المدقق أن يدرس أثره على تقرير التدقيق.

وبعد جمع المدقق للعناصر المقنعة الكافية والملائمة يقوم باستنتاج بناءً على حكمه المهني عن وجود أو عدم وجود لعدم اليقين معتبر حول الأحداث والظروف التي قد تثيرا شكا حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها في المستقبل المتوقع.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين:**

يعالج هذا المعيار الشروط والفرص التي ينتفع بها المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا اعتبر أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تكون ذات دلالة لقيامه بمهمته، وإذا استنتج المدقق أنه يمكن الإستفاذة من تلك الأعمال فإنه يتوجب عليه تحديد احتمالية ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لمتطلبات التدقيق الخارجي مع تحديد الأثار المتوقعة عن ذلك على طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق.

ولتحديد مدى ملاءمة أعمال المدققين الداخلين لاحتياجات التدقيق الخارجي، فعلى المدقق أن يقيم:

- موضوعية التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، ودرجة ارتباطه مع الإدارة والقيود المفروضة عليه.
- احتمالية وجود تواصل بين المدقق الداخلي والخارجي.
- كفاءة المدققين الداخليين.
- ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقارير إلى الإدارة أو إطارات سامية لها سلطة، ودرجة اتصالهم مع مسيرين المؤسسة.
- احتمالية وجود تضارب المسؤوليات للمدققين الداخلين.
- إشراف الإدارة على قرارات توظيف المدققين الداخليين.
- احتمال وجود أي ضغوطات أو قيود تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي.
- مدى تفاعل الإدارة مع التوصيات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي.

وفي حالة استعمال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي يجب عليه وبموجب هذا المعيار أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المتوصل إليها والمتعلقة بتقييم ملاءمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المعدة حولها.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق:**

تطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يعينه ليقوم بمراقبة خاصة تحتاج خبرة في ميدان معين غير المحاسبة والتدقيق، والكيفيات التي يأخذ بها استنتاجات هذا الخبير. يمكن لهذا الخبير أن يكون شخصا طبيعيا أو هيئة ذات خبرة غير العلوم المحاسبية، والتي يستخدم المدقق أعمالهم خلال جمعه للعناصر المقنعة.

تتمثل أهداف المدقق بموجب هذا المعيار في تحديد الحالات التي تلزمه الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، وتحديد ما إذا كانت أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق.

ويستعين المدقق بخبير عندما تكون الإدارة قد لجأت لخبير خلال إعدادها للقوائم المالية أو تعقيد العمليات واحتوائها على مخاطر معتبرة ولم يجمع المدقق العناصر المقنعة الكافية، الحالات التالية من الحالات التي تلزم المدقق باللجوء إلى خبير معين:

- عندما يريد الحصول على معرفة أفضل عن المؤسسة ومحيطها.
- عندما يريد تقدير تقييم بعض الأصول والمخزونات.
- عندما يريد الفهم الجيد لبعض المسائل المعقدة أو يريد تحديد وتقييم المخاطر المعتبرة.
- عندما يريد تحديد ووضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى القوائم المالية.

يجب على المدقق أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر مع الخبير الذي يعينه على طبيعة امتداد وأهداف أعماله وأدوار ومسؤوليات كل من المدقق والخبير بما فيها الإلتزام بقواعد السرية المهنية، وبعد الإستعانة به يتوجب على المدقق أن يقوم بتقييم مدى ملاءمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق.

4- (المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق): ويعتبر هذا المقرر رابع إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق بحيث أصدر بموجبه كذلك أربعة معايير أخرى ليصبح إجمالي المعايير الجزائرية للتدقيق بهذا التاريخ 16 معيار، وهي المعيار رقم 230 وثائق التدقيق، المعيار رقم 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة، المعيار رقم 530 السبر في التدقيق، والمعيار رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به، وفيما يلي أهم ما نصت عليه هذه المعايير:

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وثائق التدقيق:**

عالج هذا المعيار المسؤوليات التي تقع على المدقق عند إعداده لوثائق تدقيق القوائم المالية والتي يعنى بها وثائق أو ملفات العمل التي يعدها المدقق أو يتحصل عليها أو تم احتفاظ بها عند أدائه لمهمة التدقيق،

والتي تتشكل من إجراءات التدقيق التي تم إنجازها والعناصر المقنعة التي جمعها والنتائج المتوصل إليها، والتي قد تكون في شكل ورقي أو شريط أو تقرير إلكتروني أو في شكل أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على المعطيات قابلة للقراءة وواضحة خلال المدة القانونية المحددة لحفظ الملفات.

إن هدف المدقق من خلال هذا المعيار هو جمع الوثائق التي تسمح له بـ:

- تشكيل ملف كافي وملائم للعناصر المقنعة التي تسمح له بدعم تقريره.
- تأكيد بأن التخطيط للتدقيق قد تم وفقا لما نصت عليه المعايير الجزائرية للتدقيق والنصوص التنظيمية المؤطرة لمهنة التدقيق في الجزائر.
- تنفيذ مراجعات الرقابة النوعية للمهمة والقيام بالتفتيشات الخارجية.

على المدقق وبعد تشكيله لملف التدقيق النهائي ألا يسحب أو يحذف عنصر من الوثائق مهما كانت طبيعتها وذلك قبل الآجال القانونية المحددة للحفظ، كما يلزم بالمحافظة عليها بالاعتماد على إجراءات تضمن سريتها وحمايتها خلال الفترة المحددة.

وفي حالة التدقيقات المتكررة يمكن للمدقق أن يصنف بعض ملفات التدقيق على أنها ملفات دائمة يقوم بتحيينها بالمعلومات الجديدة المتعلقة السنة محل التدقيق.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة:**

ويعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 300 والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 والمعايير الأخرى للتدقيق، وذلك فيما يخص جوانب معينة تتعلق بالمخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات المتعلقة بقطاع يعتمد على محاسبة خاصة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

الواجبات المطلوبة في هذا المعيار بخصوص المخزونات أنه يجب على المدقق أن يحصل على العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول تواجدها عند الجرد المادي وأنه تم إخضاعها لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس النتائج الحقيقية لتواجد المخزونات، أما بخصوص القضايا والنزاعات فعلى المدقق أن يقوم بتحديد ووضع حيز التنفيذ إجراءات تدقيق تمكنه من تحديد القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة، والتي قد تولد خطر اختلالات معتبرة، ويطلب من الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة تقديم التأكيدات الكتابية التي تؤكد له أن جميع القضايا والمنازعات التي يمكن أن تؤثر على إعداد القوائم المالية قد تم الإبلاغ عنها وذكرها.

أما بخصوص المعلومات القطاعية فعلى المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص العرض والتبليغ عن المعلومات المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق، باستيعاب الطرق المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة لإعداد المعلومات القطاعية وتقييمها ما إذا كانت هذه الطرق توفر معلومات وفق المعيار المحاسبي المطبق، واختبار تطبيقها عند الحاجة، ثم يضع حيز التنفيذ الإجراءات التحليلية أو إجراءات التدقيق المناسبة.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق:**

ويحدد هذا المعيار الواجبات المطلوبة عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، يحث يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوصات لإجراءات الإختيار والمراجعة التفصيلية وتقييم نتائج السبر.

إن هدف المدقق عند الاستعانة بالسبر هو الحصول على قاعدة معقولة يستخرج على أساسها استنتاجات حول المجتمع الإحصائي التي تم اختيار العينة منه، والسبر هو الذي أجري على نسبة أقل من مائة من عناصر المجتمع الإحصائي الممثل للتدقيق، ويعتبر السبر احصائيا إذا تم الإختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة أو تم استخدام نظرية الإحتمالات لتقييم النتائج بما فيها قياس مخاطر أخذ العينة، وأي طريقة في السبر غير هذه الطريقتين يعتبر سبرا غير احصائي.

عند اختيار المدقق للعينة يجب أن يأخذ المدقق بعين الإعتبار أهداف التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة، بحيث تكون العينة مناسبة مراعاة لحجم نطاق التدقيق للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى الحجم المقبول. وتتمثل مخاطر أخذ العينات عندما يعبر المدقق عن رأي خاطئ أو غير ملائم في التدقيق الناتج عن عدم تمثيل العينة للمجتمع الإحصائي.

يجب على المدقق أن يخضع كل عنصر يختاره لإجراءات التدقيق التي تتماشى والهدف المسطر، وعندما يتعذر عليه إنجاز إجراءات التدقيق على العنصر الذي تم اختياره فسوف يتعامل معه في هذه الحالة على أنه انحراف أو اختلال والمطلوب منه أن يتحرى عن أسباب هذا الإنحراف ويقيم أثره على المحتمل على هدف التدقيق ويضع إجراءات تدقيق إضافية بحيث يجمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تثبت تأثيره أو عدم تأثيره على مختلف عناصر المجتمع الإحصائي.

يجب على المدقق أن يقيم ما إذا كانت نتائج السبر المتوصل إليها في التدقيق تقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه، وفي حالة ما إذا توصل أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس نتائج حول المجتمع محل التدقيق يمكنه أن يطلب من الإدارة القيام بتحريات حول الإختلالات التي تم

اكتشافها واحتمال وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، ويؤقلم طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الإضافية.

- **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها:**

ويعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها القيمة الحقيقية والمعلومات المتعلقة بها في إطار إعداد القوائم المالية، والاختلالات التي يمكن أن تنجم عنها، وتتمثل التقديرات المحاسبية في قياسات لبعض بنود القوائم المالية التي لا يمكن قياسها بدقة بل يمكن تقديرها فقط وهذا التقدير ينجم عنه نسبة من درجة عدم اليقين التي بدورها تقود إلى مخاطر اختلالات معتبرة بما فيها إمكانية إدارة المؤسسة ممارسة التحيز المعتمد أو الغير معتمد في التقدير.

إن الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية يرجع أساسا إلى المرجع المحاسبي المعمول به للتنبؤ بنتيجة المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي أدت إلى الحاجة إلى التقدير المحاسبي بما فيها تقدير القيمة الحقيقية، والذي كان بسبب وجود اختلاف بين المبلغ المقدر محاسبيا وذلك الذي كان مسجلا مبدئيا في القوائم المالية.

إن هدف المدقق بموجب هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة الكافية التي تؤكد له أن التقديرات المحاسبية مدرجة في القوائم المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة وأنها معقولة، والتحقق من جميع المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، على أنها مطبقة وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به. وتقييم المخاطر الإختلالات المعتبرة التي تنجم عن هذه التقديرات بحيث يجب أن يكون على دراية تامة بأحكام المرجع المحاسبي المطبق الذي تمت على أساسه التقديرات، وكيفية تحديد إدارة المؤسسة للأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية من جهة، وكيفية قيامها بهذه التقديرات ومعرفتها بالمعطيات التي تمت على أساسها من جهة أخرى. وعليه يقوم المدقق بتحديد درجة عدم اليقين المرتبطة بتقييم التقديرات المحاسبية التي يمكن أن ينجم عليها مخاطر اختلالات معتبرة، وتحديد ما إذا كان هناك تحيز محتمل أدخلته الإدارة أثناء تحديد التقديرات المحاسبية الذي يلزمه بطلب حصوله على تصريحات كتابية من الإدارة تؤكد فيها بأنها وضعت فرضيات معقولة عند قيامها بالتقديرات المحاسبية.

ونص المعيار أيضا أنه يجب على المدقق أن يضم إلى وثائق التدقيق أساس استنتاجه حول عقلانية التقديرات المحاسبية أو عدمها، والتي تنتج عنها مخاطر الإختلالات المعتبرة، ومؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة إن وجدت.

خلاصة الفصل:

يمكننا القول بعد معالجتنا لهذا الفصل النظري من الدراسة أن مهنة التدقيق المحاسبي مهنة ظهرت قديما وتطورت مع التطور الذي شهدته الحياة الاقتصادية، إذ أن الهدف الرئيسي لظهورها هو منع عمليات الغش والاختلاس، وأصبح في الآونة الأخيرة التأكد من صحة القوائم المالية وصدق عرضها وتمثيلها للواقع الاقتصادي للمؤسسة، والذي يتم التعبير عنه في تقرير يبدي فيه المدقق برأيه الفني المحايد عن تلك البيانات التي قام بفحصها، وذلك وفقا لأساليب وإجراءات ممنهجة ومنظمة بنصوص تشريعية والمتمثلة في جملة من النصوص التنظيمية المؤطرة للمهنة، و16 معيارا جزائريا التي تم وضعها استجابتا لمتطلبات ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر المتمثلة في توحيد الممارسة المهنية والتقليل من الاختلافات في الممارسات العملية، وعليه تم صياغة هذه المعايير التي تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للتدقيق التي بدورها شهدت قبولا واسعا عبر مختلف أنحاء العالم، فتم ضبطها وتعديلاها جزئيا لتتماشى مع السياسات الإقتصادية للدولة الجزائرية وإصدارها في أربعة مقررات إلى غاية سنة 2018.

الفصل الثاني: التنظيم المحاسبي في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية

تمهيد:

عرف المحيط الاقتصادي الجزائري العديد من التغيرات منذ الإستقلال إلى يومنا هذا، وذلك حسب التوجهات الاقتصادية والسياسية التي كانت تنتهجها الدولة الجزائرية في كل فترة، وتبعت هذه التغيرات تطورات كبيرة في مختلف المفاهيم والإستراتيجيات والتي يمكننا حصرها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية التي تعتبر القلب النابض للإقتصاد الوطني بصفة عامة والمؤسسة العمومية الاقتصادية بصفة خاصة، إذ شهدت هذه الأخيرة تغيرات وإصلاحات عديدة سواء من ناحية هيكلها أو من ناحية ملكيتها أو من ناحية شكلها القانوني و جاء هذه الإصلاحات وفقا لمجموعة من المراحل التي سنتطرق إلى ذكرها بالتفصيل في هذا الفصل من هذه الدراسة.

كان اخر إصلاح للمؤسسة العمومية الاقتصادية هو اعتبارها مؤسسة تتخذ شكل من أشكال المؤسسات التجارية تعود ملكية أغلبية رأس مالها للدولة أو الجماعات المحلية،

بناءً على ما سبق سنقوم في هذا الجزء من هذه الدراسة بالتعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية وأهم الإصلاحات التي طرأت عليها، والتنظيم المحاسبي فيها مع التطرق إلى مفاهيم حول القوائم المالية لها، ثم إجراءات تدقيق قوائمها المالية بحيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة أقسام مختلفة:

4- القسم الأول: كرونولوجيا المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية.

5- القسم الثاني: التنظيم المحاسبي في المؤسسة العمومية الإقتصادية.

6- القسم الثالث: إجراءات تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية الإقتصادية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمؤسسة العمومية الاقتصادية.

شهدت المؤسسات العمومية الجزائرية العديد من التطورات من خلال مراحل مختلفة كان لها الأثر في تغيير خصائصها وميزاتها حسب السياسات والأساليب الاقتصادية والتنظيمية المنتهجة في كل فترة، والتي يمكننا حصرها في المراحل التالية: مرحلة التسيير الذاتي والتسيير الإشتراكي، ومرحلة إعادة الهيكلة الاقتصادية واستقلالية المؤسسات ومرحلة إعادة الهيكلة الصناعية ومرحلة الخوصصة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية

1- مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية:

المؤسسة العمومية الاقتصادية هي تلك المؤسسة الجزائرية التي تعود أغلبية ملكية رأسمالها للدولة أو الجماعات المحلية وتخضع للقانون العام الجزائري، عرفها (القانون 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية) في مادته الخامسة على أنها " هي شركات المساهمة أو الشركات محدودة المسؤولية تملك الدولة أو الجماعات المحلية فيها مباشرة أو بصفة غير مباشرة جميع الحصص" وعرفها أيضا (الأمر رقم 04-01 المتعلق بتنظيم، تسيير وخوصصة المؤسسات العمومية الإقتصادية) في مادته الثانية " المؤسسة العمومية الاقتصادية هي شركة تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي يخضع للقانون العام أغلبية رأس مالها الاجتماعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة وهي تخضع للقانون العام" وعرفت أيضا وفق (المرسوم التشريعي رقم 08-94 المؤرخ في 26 ماي 1994 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1994) في مادته الخامس والعشرون على أنها " شركات رؤوس الأموال تمتلك الدولة أو أشخاص معنويون آخرون من القطاع الخاص الأغلبية القصوى من الأسهم والحصص الاجتماعية ".

مهما تعددت التعاريف للمؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية نجد أنها تصب في نفس السياق، وعليه يمكننا أن نعرف هذه المؤسسة على أنها مؤسسة اقتصادية تتخذ شكلا من أشكال شركات رؤوس الأموال أي أنها شركة تجارية تخضع لأحكام القانون التجاري الجزائري وتعود أغلبية ملكية رأسمالها للدولة أو لأشخاص معنويين يخضعون لأحكام القانون العام.

المطلب الثاني: أشكال المؤسسة العمومية الاقتصادية:

تتخذ المؤسسة العمومية الاقتصادية أشكالا تم تحديدها في القانون رقم 88-44 المؤرخ في 12 جانفي 1988 والمتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية وهي كالتالي:

- مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل شركة مساهمة SPA: وهي مؤسسة تنشأ بناءً على قرار من الحكومة وتكون عبارة عن شركة تجارية ذات أسهم تعود أغلب ملكية حصصها للدولة ويشرف عليها مجلس إدارة.

– مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL:

بناءً على قرار الحكومة تنشأ المؤسسة العمومية الاقتصادية في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة وتخضع لأحكامها، وتعود ملكية أغلب حصصها للدولة.

– مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل مجمعات اقتصادية:

تكون المؤسسة العمومية الاقتصادية في شكل مجمعات اقتصادية تتكون بموجب يعقد يجمعها ويحدد شروط التجمع وغرضه، يعد تحت شروط القانون ويخضع للإشهار.

المطلب الثالث: كرونولوجيا المؤسسة العمومية الاقتصادية

مرت المؤسسة العمومية الاقتصادية بالعديد من المراحل، بعد الإستقلال إلى يومنا هذا وذلك بسبب التوجهات والإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، فكانت أولى هذه المراحل هي مرحلة التسيير الذاتي ثم مرحلة التسيير الإشتراكي ثم مرحلة إعادة الهيكلة الاقتصادية وبعدها مرحلة استقلالية المؤسسات والهيكلة الصناعية وفي آخر مرحلة الخوصصة، وفيما يلي موجز لما تميزت به كل مرحلة:

1- مرحلة التسيير الذاتي من 1962 إلى 1970:

بعد ما حصلت الجزائر على استقلالها السياسي عن الاستعمار الفرنسي، لم تكن لديها أي صناعة جزائرية أو أي مقومات اقتصادية، الأمر الذي ألزم القيادة السياسية أن تقوم بإعادة توظيف المؤسسات المتواجدة آنذاك ووضع جهاز إداري قادر على التكفل والتأقلم مع الإيديولوجية الرسمية للحكومة (ساهل و بلمقدم، 2007، صفحة 59)، كانت تجربة التسيير الذاتي الفلاحي والصناعي وليدة الظروف عرفها اقتصاد الجزائر بعد استقلالها، فبعد أن رحل المستعمر الفرنسي عن التراب الوطني ترك وراءه مؤسسات عديدة مخربة والعديد من آلات المعطلة والوثائق التالفة التي تسببت في تعطيل دورة الإنتاج، لكن عزيمة الفلاحين والعمال الجزائريين تصدت لهذه الأوضاع والصعوبات وقاموا بتسيير هذه المؤسسات تحت تزكية السلطات السياسية (بن عيسى و زيتوني، 2018، صفحة 50) بحيث اعتبروا أساسا مهما وجوهريا للتسيير الذاتي، ورغم عزيمتهم وارادتهم إلا أن الصعوبات الملازمة لهذا الوضع أصبحت تتطلب تحليلا للتسيير الذاتي وفق عدد من العوامل كالأحداث السياسية والصراعات الإيديولوجية ومختلف الأحداث التي يمكن أن تؤثر على هذه المرحلة. (MAHSAS, 1975, p. 9).

إن تطبيق نظام التسيير الذاتي بمقتضى المرسوم المؤرخ في 22 مارس 1962 على المؤسسات الصناعية والزراعية كان أمرا واقعيا نتج عن شغور الممتلكات التي خلفها المهاجرين الأوروبيين بعد الإستقلال والذي بلغ عددهم 900000 نسمة والذين تركوا وراءهم مصانع ومزارع ومتاجر كانت تعول الالاف من العمال

الجزائريين (Ziégler, 1964, p. 348). وبعد فترة جوان 1965 تم استعمال مفهوم الشركة الوطنية الذي نتج عن سياسة تأميم وامتصاص المؤسسات الصغيرة المسيرة ذاتيا من قبل الشركة الوطنية التي اعتبر شركات حكومية يكلف بإدارتها وتسييرها أعوان تعينهم الدولة بمرسوم وزاري (بن عيسى و زيتوني، 2018، صفحة 50)

وما يمكننا أن نستنتجه في هذه الفترة هو صياغة أهداف عامة لاستراتيجية التنمية الوطنية من خلال اعتبار المؤسسة الوطنية العمومية أساسية للتنمية الاقتصادية والتركيز على إظهارها إلى حيز الوجود واعتماد الأسلوب التقليدي التلقائي في تسييرها لقلة الإطارات المؤهلة وانعدام التجربة. (بن عنتر، 2002، صفحة 111).

2- مرحلة التسيير الإشتراكي من 1971 إلى 1980:

تعتبر هذه المرحلة بمرحلة هيمنة الدولة على القطاع العام واستمرارها في صبغ الطابع الإشتراكي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي التجاري، أي الإنتقال من شكل المؤسسة العامة إلى المؤسسة الإشتراكية وهذا بتأثير العديد من العوامل أهمها اعتبار تجربة التسيير الذاتي بكل سلبياتها وإيجابياتها باعثا إلى ضرورة إيجاد صيغة تجسد المشاركة الفعالة في التسيير، وكذلك تحول تسيير المؤسسات الوطنية العمومية من أسلوب التسيير التقليدي إلى الأسلوب الجديد الذي يتخذ من العاملين كعناصر نشطة تقوم بمهام الرقابة والتسيير (بن عنتر، 2002، صفحة 112)

وجاء (المرسوم رقم 74-71 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 المتضمن التسيير الإشتراكي للمؤسسات) تطبيق النظام الإشتراكي في إطار المؤسسة الإشتراكية، التي تعتبر ملك للدولة تابعة للقطاع العام ويتم تمويل رأسمالها من المال العام، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتكلف الدولة بمشاركة العمال تسييرها وفقا لمبادئ التسيير الإشتراكي. وما تميزت به هذه المرحلة هو اضطلاع المؤسسة العمومية الإشتراكية بعدد كبير من المهام، وغياب الاتصالات ومركزية القرارات وضعف نظام المعلومات بها، إلى جانب هذا اقتصر قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات على تطوير ظروف العمل أكثر من سهره على الرفع من أداء المؤسسة الأمر الذي أدى إلى تشابك المسؤوليات وسوء تسيير الإدارة وصعوبة المراقبة عليها.

3- مرحلة إعادة الهيكلة الإقتصادية من 1980 إلى 1990:

بعد مدة من تطبيق نظام التسيير الإشتراكي في الوطن ظهرت له العديد من السلبيات أهمها العجز المالي الذي عرفته المؤسسات الاشتراكية التي كانت تعتمد على مصادر تمويل ترتكز أساسا على قطاع المحروقات الذي كان يعرف ارتفاعا في تلك الفترة، فتضخمت استثمارات هذه المؤسسات وبقيت حبيسة في اعتمادها

على الموارد المالية للمحروقات الناتج عن سوء التسيير في تلك الفترة، (باشي، 2003، صفحة 33)، وفي بداية الثمانينات سعت الحكومة إلى تحسين آليات تسيير مختلف الأنشطة الاقتصادية عن طريق اعتمادها لإصلاحات إعادة هيكلة المؤسسات العمومية، والتي تمت وفقا لمرحلتين مرحلة الهيكلة العضوية التي قلصت من حجم المؤسسات العمومية الموجودة في نهاية فترة السبعينات، وإعادة توزيع الوحدات الإنتاجية على عدد أكبر من المؤسسات التي أنشئت جديدة (BOUYACOUB, 1987, p. 12)، ومرحلة الهيكلة المالية التي جاءت نتيجة لفتح ميزانيات المؤسسة العمومية الجديدة والتي شملت العديد من الإجراءات التي تهدف إلى التخلص من أسباب العجز المالي لهذه المؤسسات، (BRAHIMI, 1991, p. 392) ومن بين هذه الإجراءات التي قامت بها الدولة: (BOUZIDI, 1988, p. 81)

- تزويد المؤسسات العمومية برؤوس أموال خاصة وعامة؛
- إعادة الهيكلة لديون هذه المؤسسات بإعادة النظر في اجال التسديد؛
- تصفية المستحقات بين المؤسسات؛

4- مرحلة استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية:

إن إعادة الهيكلة الاقتصادية بشقيها المالي والعضوي لم تكن لها التأثير المرجو، فبقي التدهور الكبير في مردودية المؤسسات العمومية الأمر الذي جعل المسؤولين في تلك الفترة يرون أن الحل الوحيد هو القيام بإصلاح اقتصادي يسمح لهذه المؤسسة بتسيير وضعيتها وتجاوز العقبات التي أعاقت سيرها، ومن هنا تجسدت فكرة استقلالية المؤسسات، (داودي و ماني، 2008، صفحة 141) من خلال إصدار قوانين اعتمداها المشرع الجزائري في هذا الإطار، وأهم هذه القوانين نجد: (الجريدة الرسمية العدد 2 الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988)

- القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.
- القانون رقم 88-02 المتعلق بالتخطيط.
- القانون رقم 88-03 المتعلق بصناديق المساهمة.
- القانون رقم 88-04 المعدل للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري والمحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسة العمومية الاقتصادية.

ويمكن تلخيص مفهوم الاستقلالية في منح المؤسسات مزيدا من المساهمة في إطار العمل على تجسيد اللامركزية من خلال إعداد قانون أساسي خاص بالمؤسسة يجعلها فردية المبادرة والتسيير من أجل استغلال طاقتها الذاتية، وتتيح الاستقلالية أيضا إمكانية التعاقد بكل حرية وفقا للقانون التجاري خصوصا وأنها أخذت

شكلا آخر بحيث أصبحت شخصية معنوية في شكل شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة تخضع لمبادئ الربحية، وللإشارة فيمكننا القول أنه استقلالية المؤسسة العمومية الاقتصادية هي إخضاعها لأحكام القانون التجاري ويتم التعامل معها وفقا لمختلف القوانين المالية والاقتصادية الخاصة بالشركات أي أنها معرضة للإفلاس والتصفية في حالة عجزها. (داودي و ماني، 2008، صفحة 142)

وتم تطبيق الاستقلالية في المجالات التالية:

– الإستقلالية في اتخاذ القرارات: تحويل مسؤولية اتخاذ القرار للمؤسسة العمومية الاقتصادية بعدما كانت كل القرارات مركزية مخولة للسلطة أو للوزارة الوصية، ويتجلى ذلك في حرية التصرف في موجودات المؤسسة وفقا لعلاقاتها التعاقدية، واتخاذ قرارات الاستثمار وفقا ما يخدم المؤسسة ويرفع من مردوديتها الاستثمارية.

– التحكم في الأمور المالية: وضع مسؤولية تمويل وتسيير تكاليف الإنتاج تحت عاتق مسيري المؤسسة بأكبر قدر ممكن، وذلك لضمان تحقيق مستوى أفضل من الأرباح لتستعمله في التمويل الذاتي وتضمن حق المقرضين ضد المخاطر المالية التي تنتج عن العجز المالي.

– المراقبة وتقييم الأداء: من بوادر تحقيق لامركزية القرار هو مراقبة تنفيذ القرارات المتخذة والأهداف المسطرة من قبل المؤسسة من خلال التأكد من تنفيذ المهام وتحديد مواطن الضعف والخلل ومعرفة الأخطاء والنقائص. (داودي و ماني، 2008، صفحة 143)

5- مرحلة الخوصصة:

الخوصصة هي القيام بمعاملات تجارية تتمثل إما في نقل ملكية كل أصول المؤسسة العمومية أو جزء منها أو كل رأسمالها أو جزء منه إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين خاضعين للقانون الخاص، وإما تحويل تسيير المؤسسات العمومية إلى أشخاص معنويين أو طبيعيين خاضعين للقانون الخاص، وذلك في إطار تعاقدي يحدده المشرع الجزائري، ويتم ذلك عن طريق التنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية أو اكتتاب لرفع رأس المال. (يعيش تمام و مناصرية، 2021، الصفحات 86-87)، وأخذت هذه العملية شكلين مختلفين يتمثلان في الخوصصة الجزئية والتي يعنى بها التنازل على جزء من رأس المال فقط بحيث تمتلك الدولة فيه نسبة 51% على الأقل والباقي مجزأ بين مساهمين آخرين الأمر الذي يفسر لنا احتفاظ الدولة على سلطة المراقبة، والخوصصة الكلية والتي تعني التحويل الكلي للمؤسسة العمومية إلى القطاع الخاص والذي يعكس تحرر المؤسسة من رقابة الدولة إلا في الحالات الضرورية القصوى.

وترجع أول عمليات الخوصصة للمؤسسات العمومية الجزائرية سنة 1995 بموجب المادة 24 من القانون المالية التكميلي لسنة 1994 والذي جاء بموجبه عرض إعلان بشأن التنازل عن خمسة فنادق عمومية في طور الإنجاز، وبعدها قامت الحكومة بتحديد قائمة من المؤسسات العمومية التي يمكن خوصصتها عن طريق التنازل عن الأصول أو الأسهم أو عن طريق عقود التسيير، إذ تم الإعلان في سنة 1996 عن خمسين طلبا لعروض تخص مؤسسات تنتمي إلى القطاعات التالية: الصناعة السياحة والفلاحة والتجارة. (الدراجي، 2019، صفحة 226) ثم بعد ذلك سنة 1998 تم الإعلان عن قائمة جديدة تضم 89 مؤسسة بموجب المرسوم التشريعي رقم 98-194 المؤرخ في 07 جولن 1998، أضيفت لها 65 مؤسسة عمومية محلية وفي سنة 2000 أصبح المؤسسات القابلة للخوصصة 80 مؤسسة منها 65 تابعة لشركات قابضة وطنية والباقي لشركات قابضة جهوية، وفي سنة 2003 تم الإعلان عن إرادة السلطات لخوصصة 731 مؤسسة متكونة من 1112 وحدة في مختلف القطاعات. (Hamamda, 2011, p. 145)

الجدول رقم (1.2): مؤسسات تمت خوصصتها خلال الفترة 1995-2003

المؤسسة	نشاطها	نسبة رأس المال المتنازل عنه	طريقة الخوصصة
فندق الأوراسي	سياحة	%20	الإدراج في البورصة
صايدال	صناعات صيدلانية وكميائية	%20	الإدراج في البورصة
إرياض سطيف	صناعة غذائية	%20	الإدراج في البورصة
سيدار الحجار	صناعة الحديد والصلب	%20	فتح رأس المال الاجتماعي للشركة الهندية LNM-ISPA
المؤسسة الوطنية للمنظفات ENAD	المنظفات	%20	فتح رأس المال الاجتماعي للشركة الألمانية Heinkel

المصدر: (SADI, 2006, p. 189) بالتصرف

المبحث الثاني: التنظيم المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية

إن أساس إعداد وعرض القوائم المالية هو الإفصاح على المعلومات المالية للمؤسسة من أصول وموجودات وحقوق والتزامات ذات مصداقية لمختلف الأطراف الفاعلة في البيئة الاقتصادية لدعمهم في اتخاذ مختلف قراراتهم، تعد وتعرض هذه القوائم المالية وفقا لأساس محاسبي ينظم ويجمع مختلف العمليات التي تقوم بها

المؤسسة، سنقوم في هذا الجزء من الدراسة إلى التطرق إلى التعريف بالتنظيم المحاسبي القائم في المؤسسة العمومية الاقتصادية والتعريف بالقوائم المالية لها.

المطلب الأول: النظام المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية

بناءً على ما سبق توصلنا إلى أن المؤسسة العمومية الاقتصادية تتخذ شكلا من أشكال الشركات التجارية وذلك وفقا للقانون 44-88 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، وعليه فهي ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وفقا للقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 و الذي تضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها والذي تم اعداده توافقا مع المعايير المحاسبية الدولية، في هذا الجزء من الدراسة سنتطرق إلى مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي، مجال تطبيقه، مكوناته الأساسية، وأهدافه.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي SCF:

عُرِّف النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 3 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي على أنه " نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتقيمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

حدد القانون 07-11 المذكور سابقا في مواده 2 و4 و5 أنه المجالات التي تلتزم بتطبيق النظام المحاسبي المالي هي:

- كل شخص معنوي غير خاضع لأحكام المحاسبة العمومية.
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع والخدمات التجارية والغير التجارية.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها ونشاطها الحد المعين.

3- أهداف النظام المحاسبي المالي:

ويهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق الأهداف التالية: (يقور و صفيح، 2017، صفحة 16)

- تمكن المؤسسات الاقتصادية من تقديم المعلومات المالية بجودة عالية وبأكثر شفافية.

– محاولة المقاربة بين الممارسات المحاسبية الوطنية ونظيرتها الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

– تقديم حلول محاسبية للعمليات المتعلقة بالاستثمار الأجنبي المباشر والتي لم يتم التطرق إليها في المخطط المحاسبي الوطني PCN.

– المساعدة على دراسة المشاريع وتقييمها بشكل دقيق.

– الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

4– المكونات الأساسية للنظام المحاسبي المالي:

يتكون النظام المحاسبي المالي من العناصر الأساسية التالية: (مرحوم، 2020، صفحة 17)

– الإطار التصوري.

– المعايير المحاسبية.

– مدونة الحسابات وطرق سيرها.

– تنظيم المحاسبة.

– معجم المصطلحات والمفاهيم.

المطلب الثاني: القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية

إن الغرض الرئيسي من المحاسبة المالية هو إعداد القوائم المالية التي توفر معلومات حول المركز المالي للمؤسسة لأطراف خارجية مثل المستثمرين والدائنين. تهدف هذه المعلومات إلى أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال توفير المعلومات التي تعكس الواقع الحقيقي لمعاملات المؤسسة.

تشير القوائم المالية إلى مجموعة من أربعة قوائم أساسية بالإضافة إلى الملاحق: الميزانية، (قائمة المركز المالي)، حساب النتائج (قائمة الدخل)، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة. (Lessambo, 2018, p. 4)

1– تعريف القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية على أنها الوسائل الأساسية التي تقوم بتوصيل المعلومات المالية والمحاسبية لمختلف الأطراف الخارجية للمؤسسة، كما تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة المالية بحيث تلخص البيانات والمعلومات لمختلف الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة لغرض اتخاذ القرارات المناسبة. (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 101).

وتعرف أيضا على أنها المرآة العاكسة للصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة، بشرط أن تتميز بالاختصار، وأن تكون دقيقة وواضحة، مما يتيح لمستخدميها اتخاذ قرارات مناسبة عن مستقبل المؤسسة. (الحاج أحمد، العيفة، و بوضياف، 2021، صفحة 44).

ويمكننا أن نعرف القوائم المالية على أنها المخرجات النهائية التي تنتج عن تلخيص وتجميع العمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، لغرض العرض الصادق والموثوق للوضعية المالية الحقيقية لها لمختلف الأعوان والمتعاملين لمساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات.

2- أهداف القوائم المالية:

من التعاريف السابقة يمكن حصر أهداف القوائم المالية فيما يلي: (زوينة و يحياوي، 2020، الصفحات 264-265)

- عرض للوضعية المالية للمؤسسة من حيث مواردها الاقتصادية والتزاماتها، وأثر العمليات والأحداث القابلة للتغيير على أدائها.
- توفير المعلومات الضرورية عن التدفقات المحتملة للمؤسسة وأهميتها.
- تبين طرق المؤسسة في تحقيق السيولة، وطرق توجيهها نحو أنشطة الإستغلال والإستثمار مراعاتا لقدرتها على الوفاء بالتزاماتها.
- تقديم المعلومات الكافية عن طرق ودرجة تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المسيرين.

3- أهمية القوائم المالية:

تكمن أهمية القوائم المالية في كونها أداة تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، اذ تعتبر كتقرير يعبر عن الاحداث والوقائع الاقتصادية التي قامة بها المنشأة خلال فترة معينة ووفقا لإجراءات وطرق محاسبية المطبقة. كما تعتبر كأداة يستند عليها صناع القرار في المنشأة لقياس مختلف المؤشرات المالية التي تحدد لهم الوضعية المالية الحالية لها والمستقبلية كتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، مدى قدرتها على مواجهة التزاماتها المستقبلية ...الخ. (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 101)

4- خصائص القوائم المالية:

تتسم القوائم المالية بمجموعة من الخصائص النوعية مستنبطة من صفات المعلومات الواردة فيها: (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 104)

- الملائمة: وذلك لاحتوائها على معلومات تلائم حاجات مستخدميها.

– الدقة والموثوقية: وهذا لاحتوائها على معلومات دقيقة بعيدة عن الخطأ وذات مصداقية وذلك نتيجة لإعدادها وفقا للمبادئ محاسبية المتعارف عنها.

– القابلية للمقارنة: وهذه الخاصية تسمح لمستخدمي القوائم المالية بمقارنتها مع قوائم مالية لنفس المنشأة خلال الفترات الماضية لقياس النمو او مع قوائم مالية لنظائرها من منشآت بنفس خصائصها لقياس الأداء.

– الوضوح او القابلية للفهم: وهذا من خلال المعلومات سهلة الفهم والواضحة الواردة فيها تمكن كل من لديه مستوى من المعرفة في العلوم الاقتصادية من فهمها.

5- مكونات القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي:

تتكون القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي من خمس قوائم وهي الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولى الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، والملاحق سنشرحها بالتفصيل فيما يلي:

5-1- الميزانية:

5-1-1- تعريفها:

الميزانية هي الصورة الفوتوغرافية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية وغيرها التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، بحيث تعرض قائمة أصول وممتلكات المؤسسة وخصومها وحقوق المساهمين فيها. (CH. MESHKOOR, 2013, p. 239)

وتعرَّف أيضا بأنها عبارة عن جدول يوضح الوضع المالي للمؤسسة في فترة معينة، بحيث تبين كل ما تملكه المؤسسة من أصول وتدين به من خصوم (الموارد المعبأة لتمويل أصولها)، (DELEMARLE, s.d.)

وتعرف أيضا بأنها الكشف المحاسبي والمالي الذي يبين موجودات المؤسسة والتزاماتها خلال فترة زمنية محددة، إذ تقوم المؤسسة بإعداد ميزانيتين تعد الأولى في بداية السنة المالية وتسمى ميزانية افتتاحية، والثانية تعد في نهاية كل سنة بعد القيام بعمليات التسويات وتحديد نتيجة المؤسسة وتسمى الميزانية الختامية. (يقور و صفيح، 2017، صفحة 137)

من التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف الميزانية على أنها القائمة الأساسية التي تعرض الوضعية المالية للمؤسسة من ممتلكاتها وحقوقها والتزاماتها بصورة حقيقية وشفافة لمختلف المتعاملين مع المؤسسة.

5-1-2- عناصرها:

تتشكل الميزانية من شقين، الشق الأول يسمى الأصول ويتكون من الأصول الجارية والأصول الغير الجارية، والشق الثاني يسمى الخصوم ويتكون من الأموال الخاصة والخصوم الجارية والغير جارية:

- **الأصول:** وتشمل عناصر الأصول التي يمكن للمؤسسة مراقبتها وتسييرها من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية، والتي تعود عليها بمنافع اقتصادية مستقبلية ويمكن قياسها بصورة موثوقة، (TAFIGHOULT, 2015, p. 24)، وتتمثل المنافع الاقتصادية للأصل في مدى مساهمته بصفة مباشرة أو غير مباشرة في التحقيق التدفق النقدي وما يعادله لصالح المؤسسة. (SAHRAOUI, 2011, p. 20). وتتكون من أصول غير جارية التي تعتبر الممتلكات الموجهة للإستعمال المستمر لتغطية أنشطة المؤسسة والتي تم حيازتها وتوظيفها في المؤسسة لمدة تفوق السنة المالية، والأصول الغير الجارية التي تتشكل من الممتلكات التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها خلال السنة المالية أي موجهة للمعاملات في المدى القصير بالإضافة إلى السيولة والشبه السيولة التي لا تخضع لقيود من حيث الاستعمال. (مرحوم، 2020، الصفحات 61-62)
- **الخصوم:** وتشمل إلتزامات المؤسسة الحالية والمستقبلية والتي تنتج عن أحداث إقتصادية ماضية، ويتم الوفاء بها مقابل نقص في الموارد، وينتظر الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية، وتتكون من الأموال الخاصة والتي نجدها في الجزء العلوي من الخصوم وتحتوي على الموارد القائمة للمؤسسة التي تحدد محاسبيا قيمة المؤسسة. (حواس، 2016، صفحة 10)، والخصوم الغير الجارية المتمثلة في الخصوم ذات المدى الطويل التي ينتج عنها فوائد والتي يكون تاريخ استحقاقها يفوق السنة (مرحوم، 2020، صفحة 63)، والخصوم الجارية وهي الخصوم التي يتم تسويتها أو تسديدها خلال السنة المالية أي لا تتجاوز 12 شهرا. (SAHRAOUI، 2011، صفحة 21)

وفيما يلي الشكل المختصر أو الملخص للميزانية حسب ما نص عليه القرار الصادر في 26 جويلية 2008 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم (2.2): الشكل المختصر للميزانية

الأصول	الخصوم
الأصول الغير الجارية	**الأموال الخاصة**
الأصول الجارية	**الخصوم الغير الجارية**
	الخصوم الجارية

المصدر: من إعداد الباحث

5-2- حساب النتائج:

ويعرف على أنه جدول يلخص المصاريف والمنتوجات التي تحققها المؤسسة خلال سنة محددة، بدون الأخذ بعين الإعتبار تواريخ التحصيل والتسديد، ويستخدم حساب النتائج في قياس أداء ونجاعة المؤسسة (TAZDAIT, 2009, p. 75)، ويعرف أيضا بأنه جدول يتم فيه ترتيب المصاريف والمنتوجات حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، ويحتوي أيضا على الأرصدة الخاصة بالسنة السابقة ومعطيات السنة الجارية، ويتضمن العناصر المتعلقة بالأداء. (شنوف، 2016، صفحة 21).

ويمكننا أن نعرفه على أنه أحد القوائم المالية التي يتم فيها تجميع وترتيب الأعباء والإيرادات التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة عادة ما تكون سنة مالية واحدة، وذلك بهدف استخراج النتيجة الصافية التي حققتها هذه المؤسسة وقياس أدائها ونجاعتها.

5-2-1- طرق إعداد حساب النتائج:

أقر المشرع الجزائري في النظام المحاسبي المالي الذي تم اعتماده في مطلع سنة 2010 على أنه يعد حساب النتائج وفقا لطريقتين، بحيث الطريقة الأولى حساب النتائج حسب الطبيعة، والثانية حساب النتائج حسب الوظيفة، رغم الإختلاف البسيط بينهما إلا أنه كلا الطريقتين تؤديان إلى نفس النتيجة، فيما يلي شرح مختصر لهاتين الطريقتين:

❖ **حساب النتائج حسب الطبيعة:**

وفق هذه الطريقة يتم ترتيب أعباء المؤسسة حسب طبيعتها أي لا يتم توزيعها على مختلف وظائف المؤسسة، وتستخدم هذه الطريقة في العديد من الشركات الصغيرة التي لا تتطلب أي تخصيص لتكاليف التشغيل بين وظائف المؤسسة (TAZDAIT, 2009, p. 77)

❖ **حساب النتائج حسب الوظيفة:**

وفقا لهذه الطريقة يتم ترتيب الأعباء والإيرادات حسب وظيفتها، على سبيل المثال تكاليف إدارية، التصنيع، التوزيع... (TAZDAIT, 2009, p. 89)

5-3- جدول سيولة الخزينة:

جدول سيولة الخزينة هو أحد القوائم المالية التي نص عليها المعيار الدولي الأول IAS01، حيث يهدف إلى إعطاء معلومات عن خزينة المؤسسة نتيجة لأهمية وجود السيولة وتحقيق التوازن المالي في المؤسسة، ويسمح بتفسير التغيرات التي تحدث في خزينة المؤسسة عن طريق تصنيفه لمجموعات، تغيرات ناتجة عن دورة الاستغلال أو الاستثمار أو التمويل (حواس، 2016، صفحة 269)

ويعرف أيضا بأنه جدول يعبر عن حركة التدفقات النقدية الدخلة والخارجة من المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، يستخدم في تحديد قيمة المشروع أو معدل عائده، ولتقييم جودة أرباح المؤسسة وتقييم المخاطر التي تتعرض لها ومختلف المشاكل المتعلقة بالسيولة (CH. MESHKOOR, 2013, p. 252)

وعرِّف أيضا بأنه جدولا يعرض المقبوضات والمدفوعات النقدية وصافي التغير فيها من ثلاثة أنشطة رئيسية تتمثل في الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية والتمويلية (ظريف و الحائك، 2018، صفحة 83)

مما سبق يمكننا أن نعرف جدول سيولة الخزينة على أنه جدول يقوم بتوضيح مختلف التدفقات النقدية الناتجة في المؤسسة سواء كانت داخلة أو خارجة خلال فترة زمنية محددة، ويقوم بتصنيفها في ثلاثة أصناف، تدفقات متأتية عن نشاطات الإستغلال وتدفقات متأتية عن نشاطات الإستثمار وأخرى عن نشاطات التمويل، وهذا بهدف قياس حركة النقديات وتواجدها في المؤسسة.

5-3-1- أهمية جدول سيولة الخزينة:

يوفر جدول سيولى الخزينة، عند استخدامه مقارنة مع باقي القوائم المالية معلومات تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي أصول المؤسسة وهيكلها المالي (بما في ذلك السيولة والملاءة المالية) وقدرتها على تعديل المبالغ وتوقيت التدفقات النقدية للتكيف مع الظروف والفرص المتغيرة. تعتبر معلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة الكيان على توليد النقد وما يعادله وتسمح للمستخدمين ببناء نماذج لتقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسات المختلفة. كما أنها تعزز إمكانية مقارنة المعلومات حول الأداء التشغيلي للمؤسسات لأنها تقضي على آثار استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

غالبًا ما تُستخدم معلومات التدفقات النقدية التاريخية كمؤشر مفيد لمبالغ، تاريخ استحقاق وصفات التدفقات النقدية المستقبلية. كما أنه مفيد للتحقق من دقة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية والتدفق النقدي الحر وتأثير تغيرات الأسعار. (IAS07 "Etat des flux de trésorerie", 2008, p. 27)

5-3-2- تشكيلة الأموال المكونة لجدول سيولة الخزينة:

وتتشكل مصادر الأموال من سيولة المؤسسة التي تنتج عن أنشطتها العملياتية، وأنشطتها الإستثمارية والتمويلية: (صحراوي، 2020، صفحة 126)

- **السيولة النقدية الناتجة عن الأنشطة العملياتية (التشغيلية):** وهي الأنشطة التي تتولد عنها إيرادات وغيرها من الأنشطة التي لا ترتبط لا بأنشطة الإستثمار ولا بأنشطة التمويل.

– **السيولة النقدية الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية:** وهي السيولة الناتجة عن سحب الأموال عن اقتناء الأصول الثابتة، وتحصيل الأموال عن طريق التنازل عن هذه الأصول.

– **السيولة النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية:** وهي الأنشطة المتعلقة بحجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض.

5-3-3- طرق إعداد جدول سيولة الخزينة:

– الطريقة المباشرة: وهي الطريقة التي أوصى بها النظام المحاسبي المالي، حيث تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية وذلك قصد إبراز التدفق المالي الصافي وتقريبه إلى النتيجة قبل الضريبة خلال الفترة المقصودة.

– الطريقة الغير مباشرة: وتتمثل هذه الطريقة في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية أخذا بعين الإعتبار ما يلي:

– أثر المعاملات دو التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تغيرات في المخزون، في الزبائن، في الموردين...)

– التسويات (الضرائب المؤجلة)

– التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة التمويل أو الإستثمار (قيم التنازل الزائدة أو الناقصة ...) وهذه التدفقات تقدم كل على حدا.

– السيولة التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة لتسديد بناءً على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق).

– شبه السيولة التي تحوز عليها المؤسسة قصد الوفاء بالتزاماتها ذات الأجل القصير.

– التوظيف المالي السهل التحويل للأجل القصير.

ويمكن تقديم السيولة المالية الاتية على أنها مبالغ صافية:

– السيولة أو شبه السيولة لحساب الزبائن.

– العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والإستحقاقات القصيرة. (يقور و صفيح، 2017، الصفحات 144-145)

5-4- جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية، والمعلومات الدنيا التي يتوجب تقديمها في هذا الجدول تخص حركات كل ما يلي:

– النتيجة الصافية للسنة المالية.

– تغيرات في الطرق المحاسبية، وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.

– المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

– عمليات الرسملة (ارتفاع، انخفاض، وتسديد..)

– توزيع النتيجة، والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعدسيرها.، صفحة 26)

5-5- الملاحق:

ويشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الاتية متى كانت تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.

– مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.

– المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والمشتركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه المؤسسات أو مع مسييرها.

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية. (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعدسيرها.، صفحة 27)

المطلب الثالث: متطلبات جودة القوائم المالية للمؤسسة العمومية الإقتصادية

1- الإطار التصوري لإعداد القوائم المالية:

يعد الإطار التصوري للمحاسبة المالية كدليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات والأحداث غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، وهو عبارة عن مفاهيم تشكل أساسا لإعداد وعرض القوائم المالية كالإتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يجب التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومات المالية، إذ يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم الأحداث والعمليات التي لم يتطرق إليها النظام المحاسبي، إذن فالإطار التصوري يهدف

إلى المساعدة على تطوير المعايير المحاسبية وإعداد القوائم المالية وتفسير المعلومات الواردة فيها وفقا للمعايير المحاسبية. ويعتمد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مبادئ عامة في إعداد القوائم المالية (القانون رقم 11-07، 2007، صفحة 4)وهي كالاتي:

1-1- الفرضيتان الأساسيتان للمحاسبة المالية: حيث تضبط القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي على أساس فرضيتان تتمثل في فرضية محاسبة الإلتزام (التعهد) أي أنه تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث عند حدوثها وتعرض في القوائم المالية للسنة المالية التي ترتبط بها، وفرضية استمرارية الإستغلال أي أنه تعد القوائم المالية على أساس استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل.

1-2- الخصائص النوعية للمعلومة المالية: أكد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على أن المعلومات الواردة في القوائم المالية يجب أن تتميز بالخصائص النوعية التالية: أن تكون ملائمة ودقيقة، قابلة للمقارنة وواضحة.

1-3- الإتفاقيات المحاسبية: نص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على أنه يتم إعداد القوائم المالية على أساس مجموعة من الإتفاقيات تتمثل في اتفاقية وحدة الكيان والتي تنص على أن المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، واتفاقية الوحدة النقدية والتي تنص على احترام الوحدة النقدية كأساس لقياس مختلف المعاملات التي تقوم بها المؤسسة، واتفاقية التكلفة التاريخية التي تنص على عرض القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ المعاينة دون الأخذ في الحسبان اثار التغيرات التي تؤثر عليها.

1-4- **المبادئ المحاسبية:** نص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على أنه يتم اعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عنها، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ استقلالية الدورة المالية، مبدأ الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ تباث الطرق المحاسبية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني، ومبدأ الصورة الصادقة. (مرحوم، 2020، الصفحات 50-56)

2- جودة القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية وسيلة بالغة الأهمية بالنسبة لمختلف مستخدميها الذين يعتمدون عليها في اتخاذ مختلف القرارات، وعليه فإن تقديمها بشكل مضلل لا يعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة ووضعها المالي سيفقد ثقة مستخدميها في الإعتماد عليها الذي سيؤدي حتما إلى قرارات خاطئة، الأمر الذي أدى إلى الاهتمام والحرص

على إعداد قوائم مالية ذات جودة تتوفر على معلومات مالية صادقة وصحيحة تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، وعليه عرِّفت جودة القوائم المالية على أنها:

جودة القوائم المالية هي الوجه الشفاف للقوائم المالية الذي يعكس طبيعة واقع المؤسسة، الذي يسمح لمختلف الأطراف المرتبطة بها من اتخاذ القرارات الرشيدة (NASHWA, 2003, pp. 6-9)، وتعني أيضا أنها مدى قدرة استخدام المعلومات في مجال التنبؤ ومدى ملاءمتها للهدف من الحصول عليها (حمادة، 2014، صفحة 682)، ويقصد بها كذلك مدى دقة المعلومات التي تعكس حقيقة عمليات المؤسسة وحقيقة وضعها الاقتصادي ونتائج أعمالها خلال فترة زمنية محددة (MAHDAVIKHOU & KHOTANLOU, 2011, p. 2093)، وعرفت أيضا على أنها مدى توفير القوائم المالية للمعلومات الصادقة عن الأداء التشغيلي والمركز المالي (FERRERO, 2014, p. 50)، وعرفت بأنها مدى توفير المعلومات الملائمة عن خصائص الأداء المالي للمؤسسة بهدف اتخاذ القرارات المناسبة، وهي أيضا ما تتميز به القوائم المالية من شفافية وإفصاح عن المعلومات المالية التي تعكس الوضعية الحقيقية للشركة. (حفاصة، 2021، صفحة 17)،

وعليه يمكننا أن نعرّف جودة القوائم المالية على أنها درجة مصداقية وموثوقية وشفافية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الواقع والصورة الحقيقية للمؤسسة ووضعها وأدائها المالي خلال فترة زمنية محددة.

2-1- مداخل قياس جودة القوائم المالية:

يتم تقييم جودة القوائم المالية عبر العديد من المداخل تختلف حسب هدف واهتمامات مستخدميها وفيما يلي مداخل قياس جودة القوائم المالية:

- **مدخل جودة المحاسبة:** تعتبر جودة القوائم المالية من جودة المحاسبة، (BIDDLE & HILARY, 2006, p. 964) بحيث تعكس جودة المخرجات المحاسبية جودة التقارير والقوائم المالية باعتبارها المنتج النهائي للعملية المحاسبية، وتشمل الجودة وفقا لهذا المدخل على جميع الإجراءات والممارسات المهنية للمحاسبة من إعداد معايير ومراجعات وممارسات مهنية وتدقيق العمليات المالية وصولا إلى المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، وينطوي مفهوم جودة المحاسبة على كل من جودة المحاسبة والتدقيق في آنٍ واحد باعتبارهما يحرصان على تحقيق جودة القوائم المالية. (أبو الخير، 2007، صفحة 18)

- **مدخل جودة المعايير المحاسبية:** تنتج جودة القوائم المالية من جودة المعايير المحاسبية المطبقة في إعدادها والإفصاح عنها،(PALEA, 2013) فالمعايير هي التي تحدد قواعد الإثبات والقياس والإفصاح لمختلف العمليات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتدفقاتها النقدية، وعليه فإن جودة القوائم المالية

والمعلومات الواردة فيها تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة في إعداده. (JARA, EBRERO, & ZAPATA, 2011, p. 180)

– **مدخل إدارة الأرباح:** ويقصدها بها الممارسات التي تعتمدها المؤسسة لإدارة أرباحها خلال إعداد وعرض قوائمها المالية، فتستغل المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر القوائم المالية الذي سيؤثر حتما على أرباح المؤسسة إما بزيادتها أو إنقاصها لأهداف مسطرة من قبل الإدارة غايتها أغراض إيجابية أو سلبية كالتهرب الضريبي وعليه فهذا سيؤثر حتما على عرض القوائم المالية غير معبر عن الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة وتضليل مستخدميها (حفاصة، 2021، صفحة 20) إذن فعلاقة إدارة الأرباح مع جودة القوائم المالية تكمن في أن المؤسسات التي تفصح عن معلومات محاسبية ذات جودة عالية لديها ممارسات إدارة الأرباح أقل وبالتالي كلما كانت إدارة الأرباح أقل في المؤسسة زادت من جودة القوائم المالية. (GEORGE , 2011, p. 100)

– **مدخل جودة الإفصاح:** يتم استخدام الإفصاح للتعبير عن القوائم المالية بحيث تتحقق جودتها عن طريق التوسع في الإفصاح والرفع في جودته، وذلك من خلال الإفصاح بشفافية عن مختلف الأحداث والعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، (David S, Santhosh , & Yong , 2016, p. 760) ويعد الإفصاح عن المعلومات الجيدة من أهم السياسات التي تنتهج عند إعداد القوائم المالية والتي لابد من تلبي مختلف متطلبات مستخدميها عن طريق الإفصاح الشامل والشفاف المعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة. (عبد العظيم الجبلي، 2018، صفحة 39)

– **مدخل جودة المعلومات:**

تعتبر المعلومة المالية المكون الأساسي الذي تبنى عليه القوائم المالية، وبالتالي فإن جودة هذه المعلومات ستؤدي حتما إلى قوائم مالية ذات جودة، وعليه فعند إعداد وعرض مختلف هذه القوائم يلزم الحرص على الحصول على المعلومات المالية ذات خصائص نوعية كأن تكون صحيحة وصادقة وتمثل الوقائع الاقتصادية تمثيلا صحيحا خال من أي لبس.

مما سبق يمكننا الحكم على أنه للوصول إلى قوائم مالية ذات جودة عالية تساهم في دعم اتخاذ مستخدميها لمختلف قراراتهم الرشيدة، يلزم أن يتم إعدادها وعرضها وفق لأسس تتمثل في نظام محاسبي قوي مبني على معايير محاسبية مقبولة يبعد احتمال التلاعب واستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل الواقع الحقيقي للمؤسسة، كما يجب أن يتم الحرص على توفير المعلومات المالية الصحيحة والموثوقة إذ أن جودة هذه الأخيرة ستعكس بلا منازع جودة القوائم المالية.

3- جودة المعلومات المالية:

إن جودة المعلومة المالية تتمثل في قدرتها على التنبؤ وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لمختلف نماذج التنبؤ أو لنماذج اختيار البدائل القرارية، وتتمثل أيضا في الخصائص النوعية التي تتميز بها المعلومة المالية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات بالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة القائمين على إعداد وإصدار معايير المحاسبة، كما تساعد القائمين على إعداد القوائم المالية داخل المؤسسات على تقييم المعلومات الناتجة عن تطبيق طرق محاسبية مختلفة، ويتم تقييم المعلومة المالية على أساس أهداف القوائم المالية وقدرتها على مساعدة الأطراف المرتبطة مع المؤسسة. (حفاصة، 2021، صفحة 25)

ونستخلص مما سبق أن جودة المعلومة المالية تكمن في درجة اعتماد الأطراف الذين لهم علاقة مع المؤسسة عليها في اتخاذهم مختلف قراراتهم، فكلما كانت ذات جودة زاد الاعتماد عليها، والأمر ينعكس على القوائم المالية بذاتها نتيجة لاحتوائها على المعلومات المالية، فجودة المعلومات المالية المكونة للقوائم المالية ستعكس حتما جودتها، الأمر الذي جعل المعلومات المالية تتميز بجملة من الخصائص التي سنتطرق إليها فيما يلي:

3-1- خصائص المعلومات المالية:

الخصائص النوعية للمعلومة المالية هي السمات التي تجعلها مفيدة، والخصائص النوعية هي مفاهيم تكميلية التي تساهم في الرفع من منفعة المعلومات المالية التي تستعمل لأغراض مختلفة كالتحليل، وتتلخص الخصائص النوعية للمعلومة المالية في أن تكون ملائمة، وتمثل تمثيلا صادقا، وأن تكون واضحة وشفافة وقابلة للمقارنة والتحقق. (IASB/FASB، 2009)

- **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومة المتعلقة باحتياجات المستخدمين تؤثر على قراراتهم الاقتصادية المختلفة بحيث يؤثر حذفها أو تحريفها عليها، (Accounting Tools)

تكون المعلومات المالية ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها مستخدمو تلك المعلومات. يمكن لمثل هذه المعلومات أن تحدث فرقًا إذا كانت: ذات القيمة التنبؤية، قيمة تأكيدية، أو كلاهما.

وتعني القيمة التنبؤية أنه يمكن استخدام المعلومات للتنبؤ بالنتائج المستقبلية. لا تحتاج المعلومات المالية نفسها إلى أن تكون تنبؤًا أو تنبؤًا، ولكن يمكن تفسيرها من قبل المستخدمين للسماح لهم بعمل تنبؤاتهم الخاصة. على سبيل المثال، يمكن استخدام معلومات إيرادات السنة الحالية كأساس لتوقع الإيرادات في

السنوات المقبلة، بينما تعني القيمة التأكيدية أن المعلومات تقدم تغذية راجعة على التقييمات السابقة (أي أنها تسمح للمستخدمين بتأكيد أو تغيير رأيهم في مثل هذه التقييمات). على سبيل المثال، يمكن مقارنة معلومات إيرادات العام الحالي المشار إليها أعلاه بتنبؤات الإيرادات التي تم إجراؤها في السنوات السابقة لتصحيح أو تحسين العمليات التي تم استخدامها لإجراء تلك التنبؤات السابقة. (Qualitative accountig characteristics)

– **التمثيل الصادق:** التمثيل الصادق، المعروف أيضًا باسم الموثوقية، هو مدى دقة المعلومات التي تعكس موارد المؤسسة والتزاماتها والمعاملات وما إلى ذلك. لكي تمتلك المعلومات المالية الأمانة التمثيلية، يجب أن تكون:

مكتملة: يجب ألا تستبعد البيانات المالية أي معاملة.

محايدة: درجة خلو المعلومات من التحيز. لاحظ أن هناك ذاتية وتقديرًا متضمنًا في البيانات المالية، وبالتالي لا يمكن أن تكون المعلومات "محايدة" حقًا. ومع ذلك، إذا استطلعت مؤسسة ما 1000 محاسب وأخذت متوسط إجاباتهم، فسيتم اعتبار ذلك محايدًا وخاليًا من التحيز.

خالية من الخطأ: درجة خلو المعلومات من الأخطاء.(CFI, 2022)

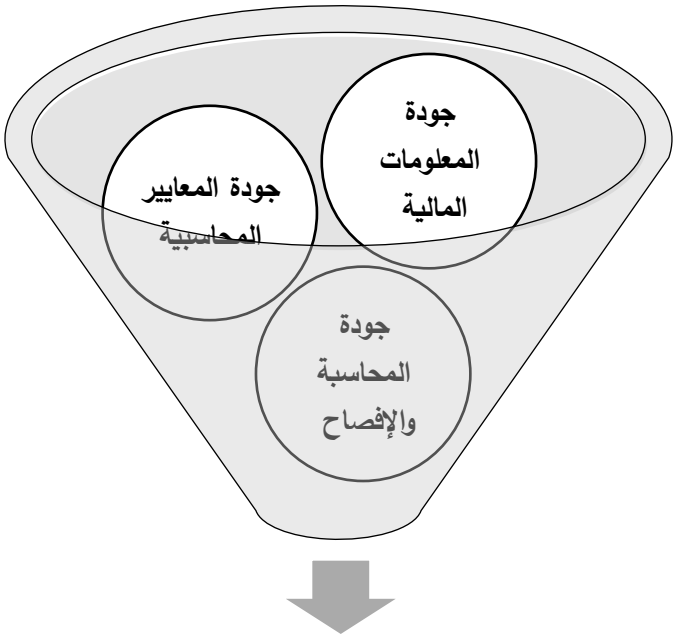
– **القابلية للمقارنة:** تشير القابلية للمقارنة إلى قدرة المستخدمين على التمييز بين أوجه التشابه والاختلاف بين ظاهرتين اقتصاديتين. إن المقارنة بين الكيانات والاتساق في تطبيق الأساليب أو الإجراءات على مدار فترة زمنية ستعزز القيمة المعلوماتية في الأداء الاقتصادي النسبي. من أجل تعظيم الخصائص النوعية الأساسية، ينبغي إدراج درجة معينة من القابلية للمقارنة في التمثيل المناسب والصادق.

– **القابلية للتحقق:** تشير إمكانية التحقق إلى قدرة المستخدمين على التأكد من أن المعلومات تمثل بأمانة ما تهدف إلى تمثيله وللتأكد من أن تقنية القياس المختارة قد استخدمت بدون تحيز أو خطأ. يتم التحقق من المعلومات عندما يؤكد المقيّمون أو المراقبون المختلفون المطلعون نفس النتيجة ويتوصلون إليها. يمكن تمييز التحقق على أنه مباشر أو غير مباشر. يمكن التحقق من التحقق المباشر من خلال مبلغ أو تمثيل آخر بينما يشير التحقق غير المباشر إلى المبلغ أو التمثيل الآخر الذي يتم التحقق منه من خلال فحص المدخلات وإعادة فرز المخرجات من خلال اعتماد نفس الطريقة المحاسبية. (Qualitative Characteristics of Financial Information)

– **القابلية للفهم:** يجب أن تكون المعلومات سهلة الفهم لمستخدمي البيانات المالية. وهذا يعني أنه يجب تقديم المعلومات بوضوح، مع توفير معلومات إضافية في الهوامش الداعمة حسب الحاجة للمساعدة في التوضيح.

– **التوقيت المناسب:** بشكل عام، كلما توفرت المعلومات في وقت مبكر، زادت إفادتها. على الرغم من أن بعض المعلومات قد تستمر في الوقت المناسب لفترة طويلة (على سبيل المثال، المعلومات المستخدمة لتحديد الاتجاهات وتقييمها)، فإن المعلومات الأحدث عادة ما تكون أكثر فائدة من المعلومات القديمة.

الشكل رقم(1.2): جودة القوائم المالية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المعلومات السابقة

يوضح الشكل السابق أنه تتجسد جودة القوائم المالية عندما يتم إعدادها وفقا لمبدأ النظام محاسبي ذو جودة تم إعداده على أساس معايير محاسبية ذات جودة هي كذلك بحيث تضمن الإفصاح الشامل والحقيقي للكل الوقائع التي تقوم بها المؤسسة هذا من جهة، وأنها تحتوي على معلومات مالية ذات جودة تتميز بخصائص نوعية مطابقة لتلك التي نص عليها المجلس الدولي لمعايير المحاسبية الدولية IASB من جهة أخرى.

المبحث الثالث: منهجية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية

بعدما تطرقنا في ما سبق إلى ذكر مختلف المفاهيم النظرية المفسرة للتدقيق، والأسس التنظيمية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بصفة عامة، وبعد التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية وذكر مراحل

تطورها والتنظيم المحاسبي القائم فيها والقوائم المالية التي تعرضها وفقا للنظام المحاسبي المالي ومعايير جودتها، توصلنا إلى أن المؤسسة العمومية الاقتصادية في شكلها القانوني تخضع لجميع النصوص التنظيمية المؤطرة لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وهي ملزمة بالتعاقد مع مدقق خارجي ليصادق على قوائمها المالية، وعليه سنقوم بإتمام هذا الجزء من هذه الدراسة بذكر إجراءات ممارسة التدقيق المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية وفقا لمراحل ابتداءً من ارتباط المدقق مع المؤسسة إلى غاية التعبير عن رأيه حول القوائم المالية في تقرير التدقيق وفي ما يلي سنذكر بالتفصيل آلية سير مراحل التدقيق:

المطلب الأول: ارتباط المدقق مع المؤسسة والتخطيط لمهمة التدقيق

إن التدقيق المحاسبي عملية منظمة وممنهجة، فعند إرسال طلب التدقيق إلى المدقق يجب عليه دراسته ليتسنى له تحديد قبول الطلب أو رفضه، وذلك بتحليل العديد من الاعتبارات التي يرى أنها يمكن أن تؤثر على مجريات عمله، فإذا قوبل هذا الطلب بالقبول فيقوم المدقق بأخذ معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق، وعليه سنقسم مرحلة ارتباط المدقق مع المؤسسة إلى مرحلتين، الأولى تعيين وإرسال طلب التدقيق من المؤسسة والثانية تلقي المدقق لطلب التدقيق وقرار قبول الطلب أو رفضه.

1- إرتباط المدقق مع المؤسسة

1-1- تعيين المدقق وإرسال طلب التدقيق: يتم تعيين المدقق من طرف الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة سواء مساهمين أو شركاء أو ملاك بموجب دفتر الشروط المحدد في المرسوم 11-32 على أن يكون المدقق معتمدا ومسجلا في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث نص القانون 01-10 على ثلاث طرق لتعيين المدقق، تعيينه في العقد التأسيسي وذلك عند تأسيس المؤسسة، أو تعيينه من طرف الجمعية العامة للمساهمين وهذا أثناء مزاولة المؤسسة لنشاطها، أو تعيينه من طرف المحكمة في حالة ما رفض المدقق ممارسة التدقيق في تلك المؤسسة أو وجود مانع للمدقق المعين أو رفض العديد من المدققين الإرتباط مع المؤسسة ويسمى أيضا هذا النوع من التعيين بالتعيين الإضطراري. فتقوم المؤسسة محل التدقيق بإرسال طلب التدقيق من طرف مجلس الإدارة ممثل برئيسها على أن يكون عن طريق رسالة موصى بها عادة ما تكون هذه العملية في بداية السنة.

دفتر الشروط: حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، وفي مادته الربعة نص على أنه يجب أن يتضمن دفتر الشروط على ما يلي:

- عرض عن المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

– ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظو الفروع إذا كان المؤسسة تقوم بإدماج الحسابات.

– العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة تدقيق الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.

– الوثائق الإدارية التي يجب عليه تقديمها.

– نموذج لرسالة الترشح.

– نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الإستقلالية تجاه المؤسسة طبقا للأحكام التشريعية.

– نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.

– المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

1-2- تلقي المدقق لرسالة طلب التدقيق وقراره حوله

يتلقى المدقق طلب التدقيق الموجه له لكنه لا يقوم بالموافقة عليه مباشرة بل يقوم بدراسة مجموعة من الإعتبارات والتي بعدها يحدد قراره بقبول أو رفض هذا الطلب (عبد الصمد، 2018، الصفحات 120-121) من بين هذه الإعتبارات نجد:

– حالات الموانع والتنافي:

يتعين على المدقق قبل قبوله لطلب التدقيق أن يدرس الحالات التي لا تسمح له بتنفيذ هذه المهمة أو يكون ممنوع القيام بها بقوة القانون، ومن بين هذه الحالات التي نص عليها القانون التجاري والقانون 01-10 نجد:

لا يجوز أن يعين محافظ الحسابات في شركة المساهمة:

– الأقارب والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

– القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر 10/1 رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر 10/1 رأسمال هذه الشركات.

– أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة في المؤسسة أو أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة.

– الأشخاص الذي منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداءً من تاريخ إنهاء وظائفهم.

– الأشخاص الذي كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة في أجل خمس سنوات ابتداءً من تاريخ إنهاء وظائفهم.

هذا ما نص عليه القانون التجاري، أما في القانون 01-10 فنجد:

أ- حالات التنافي: يعتبر منافيا مع ممارسة مهنة محافظة الحسابات

-كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية.

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 01-10.

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة.

– كل عهدة برلمانية.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

ب- حالات الموانع: يمنع محافظ الحسابات من:

– القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

– القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

– القبول ولو بصفة مؤقتة بمهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

– قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

– ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة يدقق حساباتها.

– شغل منصب مأجور في المؤسسة التي دققها أقل من 3سنوات من انتهاء عهدته.

بعد دراسة المدقق للطلب والتأكد من عدم وجود لحالات الموانع أو التنافي التي نصت عليها النصوص التنظيمية، يقوم المدقق بعد هذه المرحلة بقبول المهمة وإرسال رسالة القبول إلى مجلس إدارة المؤسسة كرد على رسالة طلب التعيين يخبرهم فيها أنه تم قبول الطلب، ليليها بعد ذلك تحرير رسالة المهمة وفقا لما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 (NAA210) اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق الذي سبق ذكره في الفصل الأول من الدراسة.

بعد موافقة المدقق يتم إبرام العقد بينه وبين المؤسسة محل التدقيق والذي هو عبارة عن اتفاق يلتزم بمقتضاه المدقق بتقديم خدمات التدقيق مع تقديم التقارير في الوقت المحدد والتزام المؤسسة محل التدقيق بالتعاون مع المدقق ودفع الأتعاب المحددة قانونا، وأنه يلزم بقبول ومتابعة هذه المهمة فقط في الحالات التي تكون

الشروط التي سيجرى على أساسها التدقيق قد تم الاتفاق حولها وضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة (عبد الصمد، 2018، الصفحات 122-123)

يتم الاتفاق في رسالة المهمة حول أحكام مهمة التدقيق وإجراءات سير العملية من أولها لآخرها، حيث يمضي فيها الطرفان المتمثلان في المدقق والمؤسسة محل التدقيق لتأكيد موافقة المؤسسة على أحكام رسالة المهمة وفقا لما نص إليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، (بن يحي و لعمورة، 2020، صفحة 113) وفيما يلي الشكل النموذجي لرسالة المهمة وفقا لما نص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "NAA210":

نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:

رقم الإعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان

الهاتف/ الفاكس

المكان والزمان **موجه إلى إدارة المؤسسة**

سيدة/ سيد،

في إطار عهدة محافظة الحسابات لمؤسستكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن، ن+1، ن+2

1- هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية: يذكر المدقق في هذه الفقرة أنه سيقوم بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة وفقا لما ينص عليه المشرع الجزائري، بغرض ابداء رأي حولها، ويذكر الأسلوب المعتمد خلال الفحص مثل أسلوب السبر والأساليب المعتمدة للحصول على العناصر المقنعة لتبرير المعطيات الموجودة في القوائم المالية.

2- مسؤولية محافظ الحسابات: يشير المدقق في هذه الفقرة أنه نظرا لاستخدامه لتقنيات السبر والتقنيات المتعلقة بسير المحاسبة والمراقبة الداخلية فإن احتمال وجود اختلالات معتبرة لا يمكن تفاذيه، ولا يضمن تحديد كل الإنحرافات الممكنة. وأنه يحفظ السر المهني وفقا لما نص عليه القانون 01-10.

3- مسؤولية المسيرين الإجتماعيين للمؤسسة: في هذه الفقرة يذكر المدقق مسؤولية المسيرين الإجتماعيين فيما يخص إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية، وضع نظام رقابة داخلية مناسب، والتزامهم بتقديم كل الوثائق والمعلومات الضرورية لقيامه بمهمته.

4- مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة: في هذه الفقرة يحدد المدقق المخطط تدخل الخاص بالسنة المالية المذكورة في شكل رزنامة بالتشاور مع المؤسسة وأن احترامها يتوقف على افتراض أن حسابات المؤسسة تم إقفالها وعرضها عليه في الآجال المحددة، ويذكر أيضا الفريق الذي سيقوم بمساعدته في أداء المهمة بذكر هويته والمؤهلات المهنية الخاصة به.

5- رسالة التأكيد: في هذا الجزء من الرسالة يذكر المدقق أنه سيطلب من المؤسسة منحه رسالة تأكيد مفادها إعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو أنه قد تم أخذها بعين الإعتبار عند إعداد الكشوف المالية، وذلك تفاديا لخطر نسيان معلومات مهمة.

6- الأتعاب: يذكر المدقق في هذه الفقرة مبلغ أتعابه الذي تم الاتفاق عليه مع المؤسسة خارج الرسم والنفقات بالدينار الجزائري، يذكر رزنامة الفوترة والدفع وذكر أنه في حالة وقوع أي حدث يؤثر على أتعابه سيتم مراجعتها عند الإقتضاء.

أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبلوا مني، سيدي/سيدتي فائق الإحترام والتقدير

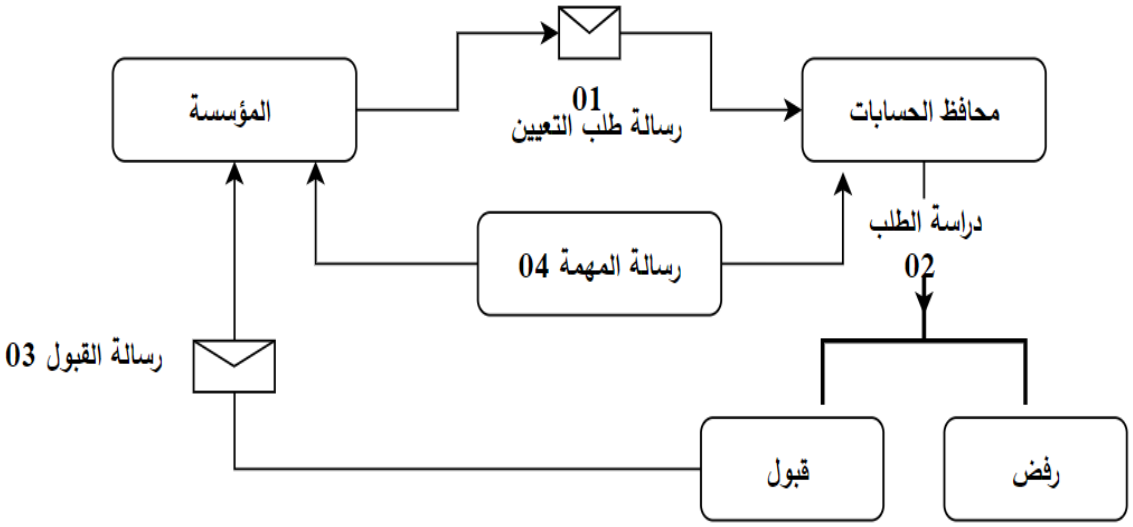
محافظ الحسابات التاريخ :

المؤسسة سيدة/سيد:

الوظيفة:

المصدر: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 (بالتصرف)

الشكل رقم (2.2): تعيين محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على ما سبق

2- أخذ معرفة عامة حول المؤسسة:

كأول مرحلة وقبل الشروع في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفحص حساباتها، يجب أن يكون لدى المدقق معرفة كافية بشؤون المؤسسة حتى يتمكن من فهم الظروف والمعاملات والممارسات التي في رأيه يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تدقيق القوائم المالية الخاصة بها، فأخذ معرفة شاملة عن المؤسسة يتمثل في مجموع الجهود المبذولة من طرف المدقق ليتمكن من اكتساب معارف شاملة حول المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من التدقيق، وذلك عن طريق قيامه بلقاءات وزيارات ميدانية والاطلاع على وثائق مستندات يرى أنها ضرورية لوضع خطة التدقيق (عبد الصمد، 2018، صفحة 127)

وحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 315 (ISA 315) وفي فقراته 22، 25، 28، 30، و35 على أنه يجب على المدقق أن: (Hechmi, s.d., p. 11)

- يأخذ معرفة حول نشاطات المؤسسة وبيئتها التنظيمية وكل العوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك المرجع المحاسبي المطبق.

- أن يأخذ معرفة عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة واستثماراتها الانية والمستقبلية وطرق تمويلها ونظامها الداخلي، والتي ستوفر له فهم التدفقات النقدية وأرصدة حسابات المؤسسة المعبر عنها في القوائم المالية.

– أن يأخذ معرفة عن الطرق المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة وتقييم ما إذا كانت مناسبة مع نشاطها ومع المرجع المحاسبي المطبق.

– أن يعرف أهداف المؤسسة واستراتيجياتها، والمخاطر المرتبطة بها والتي قد تتسبب في انحرافات جوهرية في القوائم المالية للمؤسسة.

– أن يأخذ معرفة حول أدوات قياس وتحليل الأداء المالي للمؤسسة والتي توفر له معلومات ما إذا كانت هناك ضغوط على المؤسسة تدفعها إلى اتخاذ إجراءات لتحسين الأداء التشغيلي الذي بدوره يمكن أن يؤدي إلى انحرافات جوهرية.

2-1- تحديد مخاطر التدقيق:

الهدف من المدقق في مهمة التدقيق هو كتابة تقرير في نهاية المهمة يحتوي على رأي موضوعي حول صدق وانتظام القوائم المالية للمؤسسة المدققة، وفقًا لفحوصات واختبارات قام بها. وللقيام بذلك، يجب أن يحد من مخاطر إصدار رأي خاطئ بشأن الحسابات المقدمة للمصادقة على صحتها نظرًا للبيئة التي تعمل فيها، والتي تتميز بالعديد من أوجه عدم اليقين. وبالتالي، فإن جميع المؤسسات معرضة لخطر الخطأ في التنفيذ والمراقبة والرقابة وتسجيل العمليات وكذلك في عرض المعلومات المالية.

2-1-1- خطر التدقيق:

تعريف خطر التدقيق:

يشير مفهوم خطر التدقيق وفقا لـ (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، 2006) في المعيار رقم 47 إلى أنه هو فشل المدقق دون أن يدري في إبداء رأياً سليماً حول القوائم المالية المحرفة، أو تحتوي على أخطاء جوهرية. وعرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC, 2017) في معيار التدقيق الدولي رقم 320 (ISA320) الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق على أنه " المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية"

بناءً على ما سبق يمكننا أن نعرف خطر التدقيق على أنه الخطر ابداء المدقق لرأيه الإيجابي على قوائم مالية تحتوي على انحرافات جوهرية دون أن يعلم بذلك.

مكونات مخاطر التدقيق:

تتكون مخاطر التدقيق من ثلاث مكونات وهي كالاتي:

– **المخاطر الملازمة:** وهي قابلية احتواء تأكيدات إدارة المؤسسة على أخطاء مهمة والغش بافتراض عدم وجود نظام الرقابة الداخلية، وهذه المخاطر بعضها أكبر من بعض في حالة بعض التأكيدات وما يرتبط بها من أرصدة وأنواع العمليات. (شيخي و فقير، 2020، صفحة 377)

– **مخاطر الرقابة:** وهي المخاطر الناجمة عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية التي قد تقع، سواء كانت منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند أو نشاط معين، ولأن المدقق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير، فعليه أن يأخذ هذا النوع من الخطر بعين الإعتبار. (بن قطيب و قاسمي، 2016، صفحة 615)، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعّال في اكتشاف الأخطاء الجوهرية فإن المدقق الخارجي سيقوم بتقييم مخاطر الرقابة بقيمة منخفضة، وفي حالة عكس ذلك فإن المدقق سيقوم برفع من قيمة مخاطر الرقابة التي يمكن أت تتعرض لها المؤسسة، وهذا يقف على مدى إدراك المدقق لمتطلبات قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية. (سليماني و نقاز، 2022، صفحة 205)

– **مخاطر الإكتشاف:** وهي المخاطر التي تنتج عن فشل أدلة التدقيق من اختيارات جوهرية وإجراءات تحليلية في اكتشاف الأخطاء والانحرافات المادية التي تتجاوز الحد للأخطاء المقبولة في مجموعة معينة من البيانات (الشاهين، 2015، صفحة 37)

ويتم تحديد مخاطر التدقيق بالعلاقة التالية:

خطر التدقيق = الخطر الملازم × خطر الرقابة × خطر الإكتشاف

على أن يتعين على المدقق أن يحدد الحد المقبول لخطر التدقيق حسب خبرته ودرايته، عادة ما تكون هذه النسبة 5% كمعدل للمخاطر التي يتحملها أخذا بعين الاعتبار بعض العوامل كدرجة اعتماد المستخدمين على القوائم المالية واحتمال تعرض المؤسسة لصعوبات مالية بعد عرضها للقوائم المالية ونزاهة الإدارة في عملها. (عبد الصمد، 2018، صفحة 137)

بعد تحديده لخطر التدقيق عليه تقييم خطر الرقابة وتحديد خطر الاكتشاف بالعلاقة التالية:

خطر الاكتشاف= خطر التدقيق/ (الخطر الملازم × خطر الرقابة) (الشاهين، 2015، صفحة 40)

2-1-2- الأهمية النسبية:

تعريف الأهمية النسبية:

يعد مفهوم الأهمية النسبية من أهم المفاهيم التي تؤثر في الطريقة التي تعد بها القوائم المالية وكذلك فحصها فقد عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين وبموجب المعيار التدقيق الدولي رقم 320 على أنها " تكون المعلومات

ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المالية المأخوذة منها"، وعرفها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB على أنها " مقدار أو مبلغ الحذف أو طبيعة التحريف الذي يشوب المعلومة المالية سواء كان قائما منفردا بذاته أو مجتمعا مع غيره في ضوء الظروف المحيطة والذي يجعل من المحتمل أن يتغير حكم الشخص الذي يعتمد على تلك المعلومات وتختلف قراراته كنتيجة مباشرة لذلك الحذف أو التحريف" (عبد الصمد، 2018، صفحة 131)

العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق:

تعتبر كل من الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق مفهومان مترابطان ولا يمكن الفصل بينهما، بحيث يمثل الخطر مقياسا لعدم التأكد والأهمية النسبية تمثل مقياسا للمقدار أو الحجم، ويؤخذ كلا المفهومين في الإعتبار حيث يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقا لمقدار معين، هذه العلاقة تهم مدقق الحسابات بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال التدقيق بحيث ينبغي عليه أن يأخذ بعين الإعتبار العوامل والظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، فالعلاقة بين الأهمية النسبية وخط التدقيق علاقة عكسية أي أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول. (عبد الصمد، 2018، صفحة 139)

3- إعداد أوراق العمل والتخطيط لمهمة التدقيق:

3-1- إعداد أوراق العمل:

بعدما يقوم المدقق بالتعرف على المؤسسة ويحدد المخاطر الممكنة ويقدرها، يقوم بجمع وإعداد أوراق العمل التي سيستعملها أثناء قيامه بمهمته والتي يعتبرها كدليل على الأعمال التي قام بها والتي على أساسها توصل إلى رأي حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، نص عليها كل من المعيار الدولي للتدقيق ISA230 والمعيار الجزائري للتدقيق NAA230، وتتكون أوراق العمل من ملفين، ملف دائم وملف جاري

الملف الدائم:

يشكل الملف الدائم قاعدة البيانات المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، والتي تبنى على أساس منطقي يسمح بترتيب مجموعة الوثائق المتعلقة بالمؤسسة بشكل يتيح الوصول إليها بسهولة عند تنفيذ مهمة التدقيق ويعتبر الملف الدائم كأداة المعلومات بحيث يجمع جميع المعلومات اللازمة عن الشركة للتدخل بأقصى قدر من الكفاءة التي تسمح بإلقاء نظرة عامة على الشركة وخصوصياتها المحاسبية والاقتصادية والقانونية والمالية والاجتماعية، ويحتوي الملف الدائم على الوثائق التالية:

– معلومات عامة عن المؤسسة: بطاقة فنية خاصة بها، تاريخ موجز عن المؤسسة، ومخططتها التنظيمي والأشخاص القائمين على الحكم فيها، نسخ من الوثائق التي تثبت هوية المؤسسة كالعقد التأسيسي والسجل التجاري وغيرها، الإجراءات اللازمة لتعيين المدقق وقائمة المساهمين وحصصهم وغيرها من الوثائق.

– معلومات حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة: كتيب الإجراءات والسياسات، اليات توزيع المهام والفصل فيها وغيرها.

– معلومات مالية ومحاسبية: وتحتوي على جميع الوثائق المتعلق بالسياسات المالية والطرق المحاسبية المستعملة وقواعد التقييم وغيرها ووضعية المؤسسة اتجاه مصلحة الضرائب ومصلحة الضمان الاجتماعي.

– تقارير مجلس الإدارة وتقارير التدقيق الداخلي وتقارير التدقيق الخارجي للسنوات السابقة. (MOHR, FLABEAU, & RIBOLLET, 2014, pp. 18-21)

الملف الجاري:

يحتوي هذا الملف على جميع وثائق التدقيق وكل العناصر المرتبطة بالمهمة وذلك خلال الدورة محل الفحص أي أنه قابل للتحيين ولا تتجاوز مدة استعماله السنة الواحدة ويتكون هذا الملف من الوثائق التالية: (RUCHI, 2022)

نسخ عن كل من القوائم المالية الخاضعة للتدقيق والقوائم المالية الافتتاحية، كشف الجرد الخاصة بالمخزونات والأصول والعمليات الخاصة بحسابات الغير، المراسلات التي تخص عملية التدقيق، محاضر جلسات الجمعية العامة للبنك ومجلس الإدارة، برنامج التدقيق والوقت الذي استغرقه، نسخة من تقرير الخاص بالسنة الحالية، وكل الوثائق التي استند عليها لإبداء رأيه حول صحة وصدق الحسابات الواردة في القوائم المالية.

3-2- التخطيط لمهمة التدقيق:

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة الموكلة إليه بكفاءة وفعالية عالية، حيث في هذا الإطار يستوجب على المدقق إعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل حسب حجم المؤسسة موضوع التدقيق وحجم الأعمال التي يتعين إنجازها. إذ تصف استراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال لا سيما التي تتضمن نطاق، رزنامة توجيه الأعمال، بالإضافة الى عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل. أما فيما يخص برنامج العمل يحدد بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعد ضرورية خلال السنة المالية لوضع خطة للمهمة الموكلة للمدقق، قصد تقليص مخاطر التدقيق الى مستوى ضعيف ومقبول، وللمدقق الحرية في تحيين تعديل وتغيير استراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة لذلك. انطلاقا من هذا يمكن القول أن التخطيط الجيد للمهمة يساعد المدقق على التعرف على المشاكل المحتملة

وحلها في الوقت المناسب أي التنبؤ بها قبل حدوثها، كما أن التنظيم الجيد والتسيير الصحيح لمهمة التدقيق يجعلها أكثر فعالية وذات كفاءة عالية. كما أن التخطيط الملائم يساعده على اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة، بالإضافة إلى التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم. (لعروم و فقير، 2021، صفحة 238) وتبرز أهمية هذه العملية حسب ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم300 في أنه يساعد في تحقيق الأهداف الآتية:

- التأكد من العناية الملائمة التي قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق وأن المشاكل المحتملة قد تم تشخيصها وحلها في الوقت المناسب.
- أن تكون عملية التدقيق منظمة وتدار بشكل مناسب لكي يتم أداؤها بشكل فعال.
- أن يتم توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.
- التوجيه والإشراف على المساعدين ومراجعة أعمالهم.
- يتم تنسق العمل الذي تم من قبل المدقق والخبراء الاخرين. (لقليطي، ديلمي، و زروخي، 2018، صفحة 211)

المطلب الثاني: تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

من خلال تتبع منهجية ممارسة التدقيق الخارجي في المؤسسات وبعدما يقوم المدقق بأخذ معرفة عامة حول المؤسسة وتحديده للمخاطر الممكن وتقييم أثرها على أداء هذه المهمة وإعداده لملفات العمل اللازمة، وبعد التخطيط المناسب لإنجازها، يقوم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للوقوف على مدى قوته الذي يؤثر إيجابا على عدم وجود مخاطر واختلالات معتبرة، أو ضعف الذي يفسر عكس ذلك، وقبل أن نقوم بدراسة الطرق التي يتبعها المدقق في تقييم هذا النظام ارتأينا أن نعرض موجز عن الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية

1- ماهية نظام الرقابة الداخلية:

1-1- تعريفه:

تطرقت العديد من المنظمات المهنية الدولية إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية من أبرزها لدينا:

عرّفه الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في نص معيار التدقيق الدولي ISA400 على أنه " هو مجموعة من السياسات والإجراءات التي تتخذها إدارة أي مؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها والإلتزام بهذه السياسات

لضمان حماية أصولها واكتشاف الغش ومنع الخطأ، وتوفير المعلومات المالية في الوقت المناسب" (الصواف، 2011، صفحة 4)

وعرّفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنه " عبارة عن خطة تنظيمية ومجموعة من الطرق التي تساهم في التنسيق في مختلف الأعمال التجارية من أجل حماية الأصول، (HARI & MUTIAH, 2014, p. 173) والتحقق من دقة وموثوقية البيانات المحاسبية، وتعزيز الكفاءة التشغيلية والتقيد بالسياسات الإدارية التي تم وضعها" (FRANK & Arthur, 2016, p. 63)

وعرفه مجلس الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسي (OECCA) على أنه "مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة، هدفها ضمانة حماية الممتلكات ونوعية المعلومات والمحافظة عليها هذا من جهة، وتطبيق تعليمات الإدارة ودعم تحسين الأداء من جهة أخرى، ويتجلى ذلك بالتنظيم وأساليب وإجراءات كل نشاط من أنشطة المؤسسة للحفاظ على استدامتها"(Eric & Jean-Luc, 2007)

وعرفته لجنة دعم المنظمات (COSO) على أنه "عملية تنفذ من قبل مجلس إدارة المؤسسة والإدارة والموظفين، بهدف توفير تأكيد معقول فيما يخص تحقيق الأهداف والمتمثلة في كفاءة وفعالية العمليات ومصداقية التقارير المالية بالإضافة إلى مدى الإمتثال للقوانين واللوائح" (Samuel & Mary, 2015, p. 118)

من التعاريف السابقة يمكننا أن نعرّف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة من الإجراءات والسياسات والضوابط الداخلية التي تضعها الإدارة وتحرص على تنفيذها بغية مساعدة المؤسسة للوصول إلى أهدافها وحماية أصولها وتحقيق دقة المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية وضمان تنفيذ مختلف النشاطات بكفاءة وفعالية.

1-2- أنواع الرقابة الداخلية:

- **الرقابة الإدارية:** وتمثل الشق الإداري للرقابة الداخلية وتعتبر عنصرا أساسيا مكونا لها، ويتضمن هذا النوع من الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام الموارد والممتلكات الخاصة بالمؤسسة، والتحقق من مدى التزام المؤسسة والموظفين فيها بالسياسات والتعليمات الإدارية والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية الموضوعة على مستوى الدولة المنظمة لأنشطة المؤسسة. (بوخروبة، 2020، صفحة 281)

- **الرقابة المحاسبية:** وتتضمن الخطط التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف الى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، ويضع هذا النوع وسائل متعددة منها: اتباع نظام القيد المزدوج واتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول

ووجود نظام مستندي سليم والفصل في الواجبات الخاصة بموظف المحاسبة عن الواجبات المتعلقة بعمليات الإنتاج والتخزين. (بوخروبة، 2020، صفحة 281)

– **الضبط الداخلي:** ويشمل الخطط التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة من خطر الاختلاس والضياع أو الإهمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة أعمال موظف اخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات ويتكون من الضوابط التالية: ضوابط مانعة والهدف منها منع وقوع الخطأ أو الغش، وضوابط الإكتشاف والتي تهدف إلى وضع أساليب اكتشاف الأخطاء، وضوابط تصحيحية الهدف منها وضع اليات لتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها، وضوابط توجيهيا التي تهدف إلى اعداد برامج لتوجيه المخاطر والحد من أثرها. (بوخروبة، 2020، صفحة 281)

1-3- مقومات نظام الرقابة الداخلية:

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات ستذكرها فيما يلي:

– **الخطة التنظيمية:** تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى بحيث يستوجب أن تكون مرنة لمواجهة أي تطور مستقبلي للمؤسسة، وأن تكون واضحة وبسيطة يفهمها جميع الموظفين، كما يجب أن تحدد بوضوح خطوط المسؤولية لمصلحات التي تتكون منها المؤسسة. (البشير مبارك إدريس و مصطفى نجم البشارى، 2015، صفحة 243)

– **نظام محاسبي سليم:** هو النظام الذي يتضمن مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات ودليلا للحسابات التي تفي باحتياجات المؤسسة، الغرض منها إثبات العمليات التي تقوم بها المؤسسة والأطراف الفاعلة الأخرى، بحيث يحب أن يتميز هذا النظام بالوضوح والبساطة من حيث بيان الدورة المحاسبية والمستندية بالشكل الذي يحقق رقابة داخلية فعّالة خلال المراحل التي تمر بها المستندات. (أحمد فتاح و جاسم محمد، 2012، صفحة 240)

– **الفصل بين المسؤوليات:** يجب أن يتم الفصل بين مسؤوليات العاملين من أجل تقليل فرص الغش ومن احتمال حدوث الأخطاء الغير متعمدة في القوائم المالية. (عبد الحليم و جمعة، 2016، صفحة 513)

– **كفاءة الموظفين:** يعتبر هذا العنصر أحد المقومات المهمة في نظام الرقابة الداخلية خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، بحيث تسمح كفاءة الموظفين بعدم وقوع الأخطاء والمخالفات أو التقليل منها قدر المستطاع، بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية سليمة. (ديري، 2011، صفحة 191)

– **رقابة الأداء :** يجب الإلتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة، وإذا وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع إجراءات لمواجهته وتصحيحه. (عاطف، 2009، صفحة 129)

– **قسم التدقيق الداخلي:** من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم للتدقيق الداخلي داخل المؤسسة تتمثل مهمته الرئيسية في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية. (الدوغجي و مؤيد الخيرو، 2013، صفحة 407)

1-4- مكونات نظام الرقابة الداخلية:

البيئة الرقابية:

وفقًا لـCOSO ، تعد بيئة الرقابة عنصرًا مهمًا للغاية في ثقافة المؤسسة، حيث إنها تحدد مستوى وعي الموظفين للحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه. فهي تشكل أساسا لجميع العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، من خلال فرض الانضباط والتنظيم. وتشمل العوامل التي تؤثر على بيئة الرقابة نزاهة الموظفين وأخلاقياتهم وكفاءتهم وفلسفة المديرين وأسلوب الإدارة وسياسة تفويض المسؤوليات والتنظيم والتدريب والاهتمام الذي أبداه مجلس الإدارة وقدرته على تحديد الأهداف بوضوح. (BERTIN, 2007, p. 63)

تقييم المخاطر:

ويمثل عنصر تقييم المخاطر الجانب الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية. بحيث يشمل تحديد المخاطر وتقييمها وتحليلها بهدف التقليل من حدة تأثيرها على المؤسسة. لذلك ينبغي تحديد الأهداف في مجالات الأنشطة التشغيلية والامتثال لها وإعداد التقارير المالية كمتطلبات أساسية لتقييم المخاطر وفقًا لنموذج COSO. وقبل أن تتمكن الإدارة من تحديد المخاطر المرتبطة بالتقارير المالية، يجب أن تدرك أولا الأهداف التي تريد تحقيقها. (sutter, Hunziker, & Grab, 2012, p. 27)

الأنشطة الرقابية:

ويشمل عنصر الأنشطة الرقابية تحديد التعليمات والمبادئ والتوجيهات التي تضمن التنفيذ الفعال للاستجابة للمخاطر وتحقيق الرقابة عليها. بحيث يتم تحديد المبادئ التوجيهية والعمليات في جميع المستويات المؤسسة وإبلاغها لجميع الوظائف فيها، الأمر الذي يضمن لها اتباع التعليمات الإدارية. ويمكن توضيح المهام المتصلة بالأنشطة الرقابية على النحو التالي (sutter, Hunziker, & Grab, 2012, p. 28) :

- الربط بين تقييم المخاطر والأنشطة الرقابية: يتم اتخاذ تدابير ضد مخاطر عدم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

- اختيار وتطوير الأنشطة الرقابية: ويأخذ ذلك في الاعتبار تكاليفها وفعاليتها المحتملة من حيث الحد من المخاطر.
- تكنولوجيا المعلومات: تطوير ضوابط تكنولوجيا المعلومات وتنفيذها لدعم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

المعلومات والتواصل:

لكي يضطلع الموظفون بمسؤولياتهم، يجب تحديد المعلومات الهامة وتسجيلها والإبلاغ عنها في الوقت المناسب وبشكل مناسب. بحيث يتلقى جميع الموظفين تعليمات واضحة من الإدارة بأنه يجب ألا يؤخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية فحسب، بل أيضا مسؤوليات الرقابة الفردية لكل موظف. وبالإضافة إلى ذلك، يمتلك جميع الموظفين طريقة فعالة لتوصيل المعلومات المهمة إلى الإدارة حول نقاط ومواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة. وهناك اتصال كاف بين مختلف مستويات الإدارة، بحيث يكون لدى كل مستوى معلومات خاصة بالمستويات الأخرى من أجل التمكن من القيام بدوره من أجل ضمان الإدارة الجيدة للمؤسسة وأهداف نظام الرقابة الداخلية. (sutter, Hunziker, & Grab, 2012, p. 28)

المتابعة والإشراف:

يجب مراقبة نظام الرقابة الداخلية باستمرار وإجراء التعديلات اللازمة عليه. إذ تتعلق بالتحقق من فعاليته وقدرته التشغيلية وكذلك الضوابط الرقابية المطبقة خلال استمرارية النشاط. فلا يتجسد نظام الرقابة الداخلية الى عن طريق مراقبته والإشراف عليه بصفة مستمرة. (sutter, Hunziker, & Grab, 2012, p. 29)

2- أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية كثاني مرحلة بعد أخذ معرفة عامة حول المؤسسة خلال القيام بمهمة التدقيق في المؤسسة، حيث يلجأ المدقق إلى مجموعة من الأساليب لفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للوقوف على فعاليته ومدى كفايته، تتمثل هذه الأساليب في التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية وخرائط التدفق وأسلوب قوائم الإستقصاء (الإستبيان) سنشرحها فيما يلي:

2-1- التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:

وفقا لهذا الأسلوب يقوم المدقق بالوصف التفصيلي المكتوب للإجراءات الرقابية التي تتخذها المؤسسة بالنسبة لكل نوع من العمليات ومتابعتها والتمييز بين الموظفين الذين يقومون بأداء الأعمال المختلفة،

والمستندات التي يتم اعدادها والسجلات التي تحتفظ بها وكيفية تقسيم المهام والواجبات وغيرها، كما يقوم بإجراء مقابلات مع الموظفين والإطلاع والتلخيص لكتيب الإجراءات والسياسات والدورة المستندية في المؤسسة ويقوم بتدوينه نثرا، وبعد إعداد هذا الوصف المكتوب يقوم المدقق بتلخيص كل جزء رئيسي من أجزاء النظام ويضع الملاحظات حوله قوي ، ضعيف، كافٍ، (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 299) وعادة ما يتم عرض هذا التقرير الوصفي على بعض المسؤولين داخل المؤسسة لمراجعته وابداء رأي حوله فيما إذا كان المدقق قد لخص وفسر الأحداث والوقائع والإجراءات والسياسات وغيرها من العمليات التي تقوم بها المؤسسة بشكل صحيح. (الديب و سالم، 2004، صفحة 21)

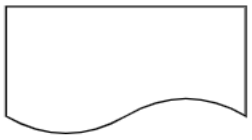
2-2- أسلوب خرائط التدفق:

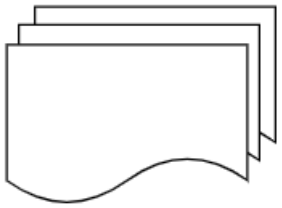
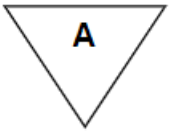
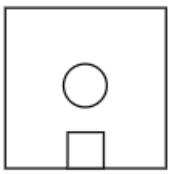
خرائط التدفق هي عبارة عن مخطط رمزي يوضح تدفق السياسات والمستندات المستخدمة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث يعتمد المدقق عليها في دراسة وفهم هذا النظام والحكم على مدى قوته أو ضعفه، ويمكن تصوير هذا نظام الرقابة الداخلية لأية عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها في شكل رموز وأشكال أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (مصدر المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت ذلك والإجراءات المتبعة لمعالجتها وإتمامها ويمكن إضافة رموز إلى الخريطة توضح الوظائف العارضة والترخيص بالعملية واعتمادها (محمد عبد الرؤوف و إبراهيم جابر، 2019، صفحة 298)

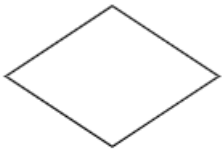
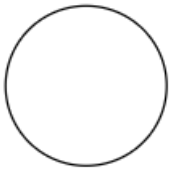
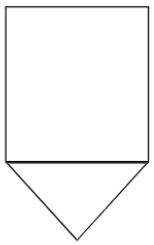
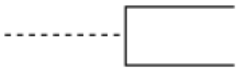
إن استخدام هذه الخرائط تتيح للمدقق فهم تسلسل وتدفق الوثائق والمستندات بين مختلف وظائف المؤسسة والمسؤوليات فيها وتبيين مصدرها ووجهتها داخل المؤسسة، وهذا ما يعطي للمدقق أخذ نظرة شاملة حول طبيعة سير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة (الجيار، 2017، صفحة 239)

الجدول الموالي يوضح الرموز المستخدمة في إعداد خرائط التدفق:

الجدول رقم (3.2): بعض الرموز المستخدمة في إعداد خرائط التدفق

الرمز	الإسم	الشرح
	المستند	يمثل وثيقة أو تقرير تم إعداده بشكل يدوي أو بشكل إلكتروني

	نسخ متعددة من المستند	يمثل عدد النسخ من الوثيقة أو التقرير ويجب أن يوضع العدد الزاوية العليا من الشكل
	مدخلات/ مخرجات يومية/أستاذ	ويمثل مدخلات أو مخرجات من دفتر اليومية/الأستاذ
	عملية محوسبة	هي عملية محوسبة والتي تؤدي إلى تغيير البيانات إلى معلومات
	العمليات المساعدة	هي المعالجة عن طريق أطراف الكمبيوتر مثل الماسحات الضوئية
	العمليات اليدوية	هي عملية معالجة للبيانات بصورة يدوية
	التخزين على الأنترنت	وتمثل البيانات التي يتم تخزينها عبر الأنترنت بشكل مؤقت
	ملف	ويمثل ملف يدوي أو آلي يخزن ويراد البحث عنه، الحروف تبين نوعية الترتيب A=أبجدي N=رقمي D=تاريخ
	قرص مرن	التخزين على قرص مرن أو أقراص CD

	قاعدة القرار	تمثل خطوات إتخاذ القرار
	وصلة في نفس الصفحة	تمثل توصيل المعالجة من موقع إلى آخر على نفس الصفحة وتستعمل لتفادي الخطوط المتشابكة
	وصلة خارج الصفحة	تمثل وصلة معالجة بين صفحتين مختلفتين وتشير إلى الخروج من الصفحة الأولى والمدخل المطابق على الصفحة الأخرى
	تدفق المستندات والعمليات	يمثل اتجاه تدفق المستندات أو المعالجة، والتدفق يكون من الأعلى إلى الأسفل ومن اليسار إلى اليمين
	وصلة الإتصال	هي إرسال البيانات من موقع إلى آخر عن طريق خطوط الإتصال
	حاشية	توضيح للملاحظات أو التفسير بشكل مفصل

المصدر: (الرمحي و الذيبة، 2011، الصفحات 63-65) بالتصرف

2-3- أسلوب قوائم الإستقصاء:

ويقصد بها التحري أو التقصي بطريقة أو بأخرى عن الإجراءات والقواعد التي اتبعتها المؤسسة في تنفيذ عملياتها، ويتم الإستقصاء وفقا لطريقتين:

– **الإستقصاء الشفهي:** ويقصد به قيام المدقق باستبيان شفهي والحصول على إجابات شفهية حول مختلف الإجراءات والسياسات الداخلية للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها ثم يستنتج من خلالها مجموعة من الملاحظات تساعده في الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

– **الإستقصاء التحريري:** ويتم هذا الإستبيان عن طريق اعداد قائمة أسئلة يحضرها المدقق بدقة، بحيث تشمل أساليب وإجراءات سليمة للرقابة الداخلية، وغالبا ما تكون هذه الأسئلة للإجابة بـ "نعم" أو "لا" فقط التي سيحصل من خلال الإجابة عليها على فهم للنظام القائم في المؤسسة والحكم على قوته أو ضعفه (بلقاضي، 2021، صفحة 158) حيث تكون الإجابة بنعم تمثل نقطة قوة والإجابة بـ لا تمثل نقطة ضعف (عبد النبي و رواني، 2022، صفحة 95)

الجدول رقم (4.2): نموذج استبيان تحريري

الرقم	السؤال	نعم	لا	ملاحظات
01	هل وظيفة الشراء متمركزة في مصلحة واحدة؟			
02	هل دفتر الطلبات مرقم مسبقا؟			
03	هل يتم إعداد طلبية لكل عملية شراء أم هناك بعض المشتريات تتم دون تقديم طلبية؟			
04	إذا كانت بعض المشتريات تتم دون طلبية فما هو سقف المبلغ المحدد؟			
05	هل تتم عملية المناقصة العلنية قبل كل عملية شراء؟			
06	إذا لم تتم عملية المناقصة لكل العمليات فما هو المبلغ المحدد لإجراء عملية المناقصة؟			
07	هل توجد لجنة خاصة بدراسة العروض؟			
08	هل يتم فتح العروض علنيا؟			
09	من الذي يحدد الإحتياجات الواجب شراؤها؟			
10	هل الوظيفة المستعملة هي الإنتاج أم البيع أو وظيفة أخرى؟			
11	عند اختيار المورد هل يطلب منه تأكيد تلبية الطلبية كتابيا أو تقدم له الطلبية دون شرط؟			

12	هل تتم متابعة الطلبيات المقدمة للموردين وفق الشروط المتفق عليها بطريقة دقيقة من تاريخ إمضاء الطلبية إلى غاية تحقيقها بشكل نهائي؟			
13	إذا كانت هناك تسليمات جزئية للسلع المطلوبة هل يكون هذا موضح في الطلبية أم لا؟			
14	هل كل السلع المشتراة تمر عبر مصلحة وحيدة للإستلام أم هناك عدة مصالح للإستلام وهل هناك بعض المشتريات لا تمر بهذه المرحلة؟			
15	هل مصلحة الإستلام مستقلة عن مصلحة الشراء؟			
16	هل سندات الإستلام تعد لكل المدخلات؟			
17	هل السندات ممضاة من طرف المؤهلين؟ من هم هؤلاء المهلين			
18	هل تحمل هذه المستندات التاريخ المحدد؟			
19	هل هي مرقمة مسبقا؟			

المصدر: (عبد الصمد، 2018، صفحة 201)

3- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقسم مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى خمسة مراحل متسلسلة، ابتداءً من مرحلة جمع الإجراءات التي تسمى مرحلة وصف النظام إلى آخر مرحلة التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية والوقوف على مدى كفايته، فيما يلي سنشرح هذه المراحل:

3-1- مرحلة وصف نظام الرقابة الداخلية:

يقصد بوصف نظام الرقابة الداخلية هي أن يحصل المدقق على معلومات كافية عن المؤسسة وعن مكونات نظامها الرقابي الداخلي من خلال إجرائه لمناقشات مع المستوى المناسب من موظفي المؤسسة والرجوع إلى مختلف الوثائق كاللوائح المحاسبية التي تحدد الإجراءات المختلفة وخرائط التدفق والملخصات الوصفية والخرائط التنظيمية واستمارات الإستقصاء وغيرها. (حنيش، 2020، صفحة 79)

3-2- مرحلة فهم نظام الرقابة الداخلية:

في هذه المرحلة يقوم المدقق بفهم نظام الرقابة الداخلية الذي سبق وصفه عن طريق إجراء اختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه قد فهم كل جزء من النظام وأحسن تلخيصه، إن الهدف من هذا الاختبار هو

تأكد المدقق من الوجود الفعلي لمختلف الإجراءات المذكورة وليس تطبيقها (بوتين، 2003، صفحة 7) وقد تعددت مصادر المعلومات لفهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ولعل أهمها: (عبد الصمد، 2018، صفحة 203)

- أوراق العمل السابقة والحكم المهني والخبرة.
- الإستفسارات من موظفي المؤسسة التي يتم تدقيقها.
- دليل السياسات والإجراءات لدى المؤسسة.
- الفحص المستندي والدفاتر والسجلات.
- المعاينة الميدانية من أجل ملاحظة العمليات والأنشطة.

3-3- مرحلة التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من تقديم تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه لنقاط القوة، (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، نقاط ضعف (عيوب تترتب عنها مخاطر ارتكبت أو تزوير) وذلك مبدئيا، وغالبا ما يستعمل في هذه الخطوة استمارات مغلقة، أي تتضمن أسئلة موجهة للإجابة بنعم " تمثل نقطة إيجابية" أو لا "تمثل نقطة سلبية" وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه المرحلة أن يحدد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة. (حنيش، 2020، صفحة 79)

3-4- مرحلة اختبارات الإستمرارية:

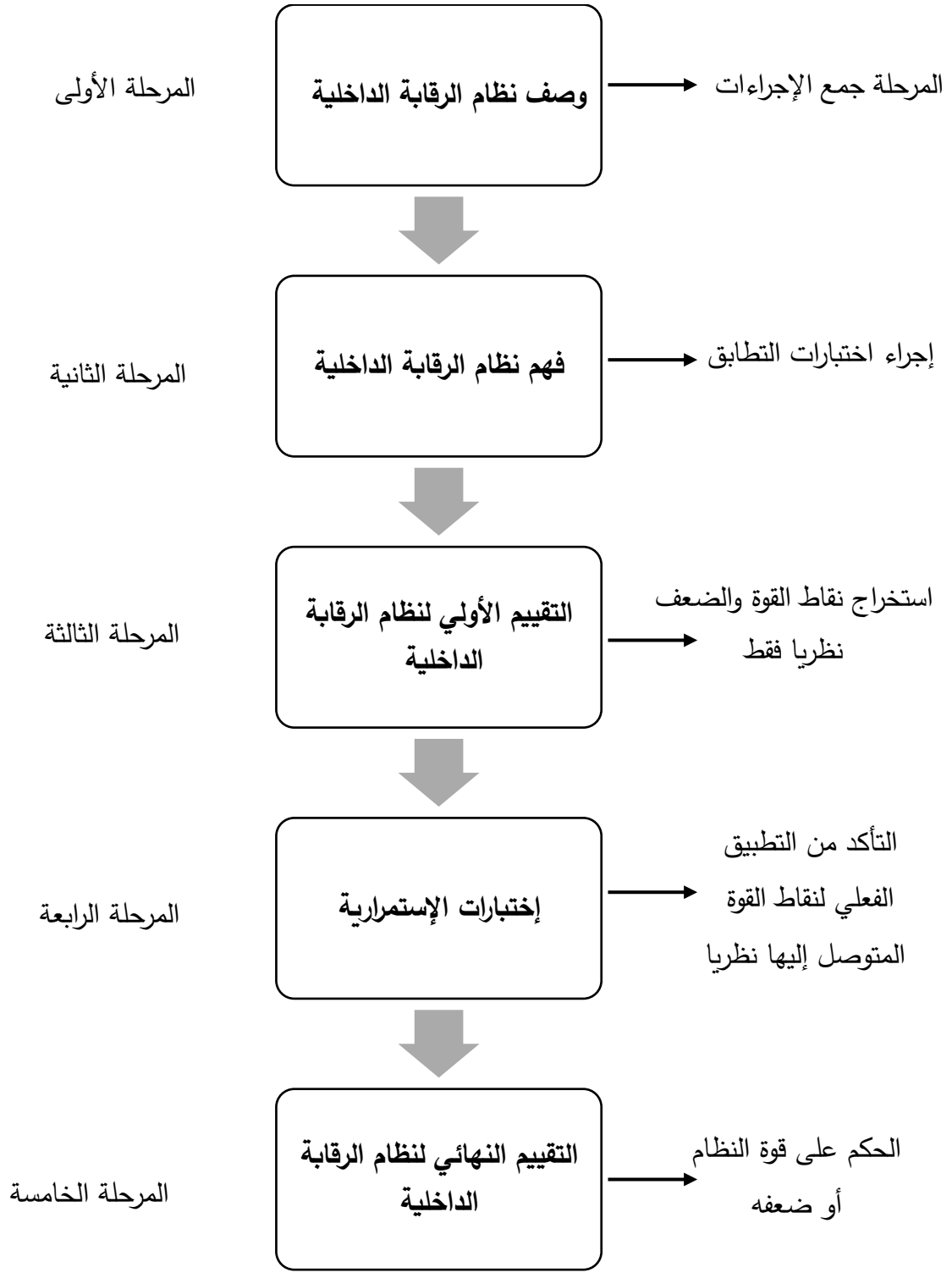
في هذه المرحلة يقوم المدقق بالتأكد من نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، (أحمد قايد، 2017، صفحة 77) إن اختبارات الإستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل. (عبد الصمد، 2018، صفحة 204)

3-5- مرحلة التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

إن التقييم النهائي لإجراء الرقابة الداخلية يسمح للمدقق باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية فبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها من نقاط قوة وضعف يقدم المدقق اقتراحات قصد تحسين تلك الإجراءات، وتكون في شكل تقرير يقدمه المدقق لإدارة المؤسسة، فكلما كان هذا النظام قوي كلما قلل المدقق من إجراءات الفحص واعتمد أكثر على أسلوب العينة، والعكس صحيح فكلما كان النظام ضعيف تعمق المدقق أكثر في فحص القوائم المالية للمؤسسة (أحمد قايد، 2015، صفحة 63)

وفيما يلي شكلا يوضح تسلسل هذه المراحل:

الشكل رقم (3.2): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على ما سبق

المطلب الثالث: تدقيق الحسابات وإعداد التقرير

إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق المحاسبي هو المصادقة على صحة ومصداقية الحسابات التي يعبر عنها في القوائم المالية للمؤسسة، وفق منهجية التدقيق المتعارف عنها وبعدما يقوم المدقق بفحص وتقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية تأتي أهم مرحلة في هذه المنهجية وهي فحص الحسابات التي تُكوِّن لنا القوائم المالية للمؤسسة والتي على أساسها سيعد المدقق تقرير يبدي فيه برأيه الفني المحايد حول شرعيتها وصدقها ويفصح عنه في التقارير المالية للمؤسسة حتى يتمكن مختلف المتعاملين الإطلاع عليه.

1- تدقيق الحسابات:

للوصول إلى نتيجة الحكم على الصحة وصدق القوائم المالية يرتكز المدقق على مجموعة من الوسائل والأدلة التي تساعده في استنتاج ودعم رأيه، فيما يلي سنتطرق إلى التعريف بهذه الوسائل والأدلة.

1-1- وسائل وأدلة تدقيق الحسابات:

- تعريف أدلة التدقيق:

تعرف أدلة التدقيق على أنها كل المعلومات التي يستعملها المدقق للتأكد من ما إذا كانت القوائم المالية المدققة قد أعدت وفقا للمعايير المحاسبية و أنها تعكس حقيقة واقع المؤسسة محل التدقيق (عربان و بوسبعين، 2020)، وتعرف أيضا على أنها جميع الوثائق والقرائن التي تثبت حدوث الأحداث والعمليات الاقتصادية في المؤسسة، والتي يعتمد عليها المدقق بشكل دليل مباشر عند إبدائه رأياً حول القوائم المالية للمؤسسة لمدى مصداقية وشفافية عرضها للأحداث والعمليات الاقتصادية، (نوبلي و العمري، 2021، صفحة 527) وعرَّفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها "كل المعلومات التي يستعملها مدقق الحسابات للتوصل إلى استنتاجات يستند عليها لإصدار رأيه، وتشمل كل المعلومات التي تتضمن السجلات المحاسبية المستعملة لإعداد القوائم المالية وغيرها من المعلومات" (بوركايب، 2019، صفحة 353)

وعرفها المعيار الجزائري للتدقيق NAA500 والتي سمّاها العناصر المقنعة على أنها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه وتتضمن المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد القوائم المالية، والمعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الإجتماعات والتأكيدات الخارجية وغيرها.

من التعاريف السابقة يمكننا القول أن أدلة الإثبات أو العناصر المقنعة هي المعلومات التي يستند عليها المدقق لإثبات مصداقية القوائم المالية في رأيه الفني المحايد، والتي تتكون من وثائق وقرائن يجمعها أثناء أدائه للمهمة.

- طرق الحصول على أدلة التدقيق:

يستعمل المدقق العديد من الطرق والوسائل ليجمع العدد الكافي من العناصر المقنعة من مصادر مختلفة الداخلية والخارجية والتي يرى أنها تساعده في إثبات الوقائع الاقتصادية التي صادفها في المؤسسة والتي سيبدي رأيا حولها ومن بين هذه الوسائل نجد: (لعروم و فقير، 2021، الصفحات 187-188)

- **الفحص:** ويشمل فحص الدفاتر والسجلات والوثائق سواء الداخلية او الخارجية، في شكل ورقي أو إلكتروني أو في واسطة أخرى، أو عن طريق الفحص الفعلي للأصل، إذ يوفر فحص هذه السجلات والوثائق عناصر مقنعة على درجات مختلفة من الموثوقية نظرا إلى طبيعتها ومصدرها.
- **المراقبة:** تتم هذه العملية عن طريق النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به الآخرون على سبيل المثال مراقبة جرد المخزونات أو مراقبة أنشطة الرقابة في المؤسسة وغيرها، وتوفر المراقبة للمدقق عناصر مقنعة بشأن أداء العمليات وإجراؤها إلا انها محدودة بالنقطة الزمنية في الوقت الذي تحدث فيه المراقبة.
- **المصادقات الخارجية أو التأكيدات الخارجية:** تعتبر التأكيدات الخارجية من بين العناصر المقنعة التي يسعى المدقق للحصول عليها كإجابات كتابية موجهة للمدقق من طرف آخر في شكل ورقي أو إلكتروني أو بطرق أخرى لتقديم إثباتات مرتبطة بعمليات أو أرصدة محاسبية معينة.
- **الإجراءات التحليلية:** تتكون الإجراءات التحليلية من تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقة بين المعلومات المالية والغير المالية، كما تشمل البحث في التقلبات والعلاقات المحددة التي تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير.
- **الإستفسارات أو التصريحات الكتابية:** يكون التصريح الكتابي في طلب المعلومة المالية والغير المالية من الإدارة أو الأشخاص القائمين عن الحكم في المؤسسة لتأكيد عملية أو تأكيد مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية والتي يرى المدقق أنها ضرورية في إطار فحصه للقوائم المالية للمؤسسة.
- **العينة الإحصائية:** ويعتبر أسلوب العينة الإحصائية أحد أساليب جمع العناصر المقنعة عندما يكون نطاق التدقيق كبير، حيث يعتمد المدقق في هذه الحالة بالاستعانة بالأساليب الرياضية والإحصائية لجمع العناصر المقنعة الكافية لإبداء رأيه، قد يكون المجتمع الإحصائي في هذه الحالة الفواتير قيود محاسبية وغيرها.

1-2- تدقيق حسابات الميزانية:

يهدف المدقق من خلال تدقيقه لقائمة الميزانية إلى التأكد من صحة تطبيق الإجراءات والقواعد المتعلقة بإعدادها، ومدى احترام قواعد الإفصاح والإعتراف فيها للمبادئ والفروض المحاسبية من جهة والنظام المحاسبي المالي من جهة أخرى.

2-1-1- فحص الأصول الغير جارية:

وهي الممتلكات التي تحوزها المؤسسة لغرض الاحتفاظ عليها خلال المدى الطويل، ويسعى المدقق لفحص هذه الفئة من أصول المؤسسة عن طريق اتباعه للإجراءات التالية:

- طلب حصوله على قائمة تفصيلية تحتوي على جميع الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تاريخ شراؤها وكل التغيرات التي طرأت عليها.
- التحقق من ملكية هذه الأصول عن طريق الاطلاع على الوثائق والعقود التي تثبت ملكيتها.
- التأكد من كفاية الإهتلاكات والتزام المؤسسة بثبات الطريقة المتبعة في حساب إهتلاكات أصولها.
- التحقق من وجود جميع الأصول الغير الجارية في المؤسسة مع التأكد مما إذا كانت مرهون أو لا. (الوردات، 2006، صفحة 524)

2-1-2- فحص الأصول الجارية:

تتكون الأصول الجارية من جميع الموجودات التي تمتلكها المؤسسة النقدية منها والقابلة للتحويل إلى الشكل النقدي وذلك خلال السنة المالية، مثل المخزونات وحسابات الغير والحسابات النقدية وغيرها.

- **فحص المخزونات:** إن هدف الذي يسعى المدقق تحقيقه من خلال تدقيقه لحسابات المخزونات هي:
- التأكد من ملكية المخزونات للمؤسسة عن طريق فحص المستندات والسجلات المؤكدة لها.
- التحقق من وجود المخزونات وذلك عن طريق التحقق من حسن سير عمليات الجرد وإجراء الاختبارات للتأكد من صحة المخزون من ناحية الكمية والجودة.
- التأكد من صحة وسلامة العمليات المحاسبية المتعلقة بقوائم الجرد.
- التحقق من أسعار المخزونات، وطرق تقييمها.
- التأكد من سلامة عرضها في القوائم المالية. (رفيف، 2018، صفحة 147)
- **فحص الحسابات الدائنة:** ويتم تدقيق هذه الفئة من خلال ما يلي:
- التحقق من صحة أرصدة الزبائن عن طريق نظام التأكيدات الخارجية، بحيث يطلب المدقق رصيد كل زبون ويتحقق منه في سجلات المؤسسة.

– التحقق من إمكانية تحصيل الديون وحقيقة المخصصات وكفايتها وذلك عن طريق تحليل كشوف الزبائن وفترات الإئتمان الممنوحة لهم، ومعرفة وضعيتهم من حيث إفلاسهم أو صدور أحكام قضائية ضدهم وغيرها، والتأكد من المخصصات المخصصة لديون الزبائن المشكوك في تسديد ديونهم، والتحقق من الديون التي يستحال تحصيلها والبحث في أسبابها.

– التحقق من وضعية الموردون المدينون والتأكد من رصيدهم.

– **فحص حسابات النقدية:** ويقصد بالحسابات النقدية تلك الأموال التي تمتلكها المؤسسة في شكل سيولة سواء كانت في حسابها البنكي أو في الصندوق، ويسعى المدقق خلال تدقيقه لحسابات النقدية في تحقيق الأهداف التالية: (دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 196)

– التأكد من وجود نظام رقابة داخلية خاص ينظم العمليات النقدية للمؤسسة.

– التأكد من أن رصيد حسابات النقدية الوارد بالميزانية أنه رصيد حقيقي لما هو موجود فعلا في الواقع.

– التأكد من صحة ودقة السجلات والقيود المحاسبية المتعلقة بحسابات النقدية.

– التأكد من المعالجات المحاسبية لمختلف العمليات الخاصة بالنقدية.

– التأكد من التبويب السليم للحسابات النقدية في الميزانية.

أما عند تقيق الأرصدة النقدية في البنوك فيتبع المدقق الإجراءات الموالية:

– فحص الكشوفات الواردة من البنك والتأكد من مطابقتها للأرصدة المقيدة في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

– التأكد من تسوية الإختلافات بين الكشف البنكي والدفاتر المحاسبية عن طريق المقاربة البنكية

– طلب تأكيدات خارجية من البنك حول تأكيدات يرى المدقق أنها مناسبة للتحقق من أمر يتعلق بالمؤسسة. (السرايا، 2007، الصفحات 483–485)

2–1–3– فحص رؤوس الأموال الخاصة:

– **فحص رأس المال:** يتم تدقيق رأس المال في المؤسسة العمومية الاقتصادية وذلك بالاستناد على المرسوم الذي تم على أساسه تأسيس المؤسسة، فيتم تدقيق حصص الدولة أو الجماعات المحلية ونوع الأسهم المكونة لرأس مال هذه المؤسسة وذلك حسب السياسات التي تنتهجها الدولة في الاكتتاب في هذا النوع من المؤسسات.

– **فحص الإحتياطات:** ينص القانون على المؤسسات الاقتصادية ذات المسؤولية المحدودة أو شركات المساهمة باحتياط قانوني 5% على الأقل من النتيجة المحققة بعد انقاص خسائر السنوات السابقة إن وجدت، على أن لا تتجاوز هذه النسبة 10% من رأس مال المؤسسة، ويوجد أيضا احتياطات اختيارية

تحدد نسبتها من طرف القائمين على الحكم في المؤسسة، واجب المدقق اتجاه هذه الإحتياطات هي فحص ومراجعة النسب المحددة والخسائر المنقصة من النتيجة وذلك بالنسبة للاحتياطات القانونية، أما بالنسبة للإحتياطات الإختيارية فيقوم المدقق بالتأكد من مطابقة تكوينها للقوانين الداخلية للمؤسسة بالرجوع إلى الوثائق من محاضر الجمعية العامة والتأكد من النسبة المحددة من قبل الجمعية العامة وتلك المسجلة في حساب الإحتياطات الاختيارية.

- **فحص حسابات رؤوس الأموال الخاصة الأخرى:** يتأكد المدقق من المبالغ الناتجة عن فارق التقييم وفارق إعادة التقييم ويجمع العناصر المقنعة المؤيدة لها، كما يتحقق من النتيجة المحقق خلال الدورة والتأكد من المبلغ المحول من جديد والتحقق من أنه يضم جزء من النتيجة سواء كانت ربح أو خسارة والمحددة في محضر الجمعية العامة للمؤسسة وغيرها من العناصر.

2-1-4- فحص الخصوم الغير الجارية:

وفي هذا الجزء من الميزانية الذي يضم مجموع الديون المترتبة على المؤسسة والتي تستحق في المدى الطويل والتي تتكون من الأعباء والمنتوجات المؤجلة الخارجة عن دورة الإستغلال والإقتراضات والديون المماثلة، يقوم المدقق بالتحقق من الإعانات المقدمة للمؤسسة سواء إعانة استثمار أو إعانة تجهيز والتأكد من طريقة معالجتها، والتأكد من الفروقات التي ينجم عنها ضرائب مؤجلة، أما بالنسبة للإقتراضات والديون المماثلة فيتأكد من صحة عمليات تقييمها وتسجيلها.

2-1-5- فحص الخصوم الجارية:

يقوم المدقق بفحص هذه الفئة التي تتكون أساسا من الديون التي تحملتها المؤسسة خلال دورتها التشغيلية أي كل الأرصدة الدائنة التي تحملتها المؤسسة خلال المدى القصير، وتتكون هذه الديون عادة من الموردون والحسابات الملحقة ومختلف الضرائب والإلتزامات الحكومية التي على عاتق المؤسسة كاشتراكات الضمان الإجتماعي وغيرها، فيتأكد المدقق من الحسابات المقيدة في دفاتر المؤسسة مع تلك الأدلة الثبوتية التي أدت لها، كتتبعه لعمليات الشراء وفحص الفواتير وسندات التسليم والتأكد منها بالنسبة لحساب الموردين ومراجعة عملية احتساب الأعباء الضريبية ومطابقتها لقوانين الضرائب والتأكد من صحة حسابها وصحة طرق وآجال تسديدها، كما يفحص المدقق في هذه الفئة الأعباء والمنتوجات المعاينة مسبقا والتأكد من العقود المؤدية لها كعقود الإيجار وعقود التأمينات وغيرها.

1-3- تدقيق حسابات حساب النتائج:

يقوم المدقق بتدقيق حساب النتائج للوصول إلى متوسط الأرباح التي ستحققها هذه المؤسسة والتأكد من مدى استمرار هذه الأرباح واتجاهها المستقبلي نحو الزيادة أو النقصان، والهدف من تدقيق قائمة حساب النتائج هو التأكد من أن جميع عمليات الشراء والبيع والعوائد الخاصة بهم مسجلة بدقة ومؤيدة بوثائق محاسبية تدل على صحتها، وتتمثل الإجراءات التي يتبعها المدقق في تدقيق هذه القائمة فيما يلي (رفيف، 2018، صفحة 160):

- التأكد من أن جميع البنود التي سبق تدقيقها قد تم إدراجها في القائمة على أساس الرصيد الصحيح بعد التدقيق.
- المراجعة الحسابية لحساب النتائج والكشوف المعدة عنه.
- فحص أي بند لم يتم تدقيقه من قبل والتأكد من صحته ومطابقته للمستندات المؤيدة له.
- تدقيق جميع الأعباء والمنتوجات التي تتكون منها هذه القائمة والوقوف على تطورها والتأكد منها من خلال دراسة الوثائق الثبوتية لها.

1-4- تدقيق جدول سيولة الخزينة:

يقوم المدقق خلال تدقيقه لهذه القائمة بتدقيق العمليات الإستثمارية والعمليات التمويلية للمؤسسة بحيث يتأكد من كل التدفقات النقدية المسجلة عن أنشطة المؤسسة الإستثمارية الناتجة عن عمليات التنازل أو شراء التثبيتات والفوائد المحصلة عن التوظيفات المالية وتوزيعات الأرباح والأقساط المقبوضة من النتائج المسلمة، والتدفقات النقدية المسجلة عن الأنشطة التمويلية الناتجة عن إصدار الأسهم والتحصيلات المتأتية من القروض والديون الأخرى المماثلة وغيرها. (مسيف، 2017، صفحة 234)

1-5- تدقيق جدول تغير الأموال الخاصة:

تمثل قائمة تغير الأموال الخاصة جدولا تحليليا للحركات التي أثرت في كل بند من البنود التي تتشكل منها الرؤوس الأموال الخاصة، وواجبات المدقق عند تدقيقه لهذه القائمة هي التأكد من توفر المعلومات الدنيا المطلوب توفرها في هذا الجدول والتي تتعلق بحركة كل من:

- النتيجة الصافية.
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المقيدة في رؤوس الأموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المقيدة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة (حساب الحول من جديد) عند تصحيحات الأخطاء الهامة.

– العمليات على رأس المال.

توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. (مسيف، 2017، صفحة 235)

1-6- تدقيق الملحق:

حسب النظام المحاسبي المالي، الملحق هو وثيقة تحتوي على التفسيرات الضرورية لفهم الميزانية وحساب النتائج، فيقوم المدقق بتدقيقه للوقوف على ملاءمة وصحة المعلومات الواردة فيه حتى يكون موافق لما أعد لأجله، ومن أهم المعلومات التي يجب أن تتوفر في الملحق والتي يجب على المدقق مراعاتها والتأكد من صحتها ومصداقيتها نجد: (مسيف، 2017، الصفحات 236-237)

– طرق التقييم المستعملة على مختلف عناصر الميزانية.

– طرق الإهتلاك المستعملة في المؤسسة.

– طرق تقييم خروج المخزونات.

– الإشارة إلى الإختيارات المتبعة عندما يكون هناك عدة طرق مقبولة في عملية ما.

– تفسيرات حول تغيير الطرق وأثرها على النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحالية والسنوات المالية السابقة.

– تقرير على التثبيتات المادية.

– تقرير عن الإهتلاكات وخسائر للقيمة مع تبيين طرق الحساب المستعملة للأقساط السنوية والإسترجاعات التي تمت خلال السنة.

– تقرير عن المؤونات مع ذكر طبيعة كل مؤونة وتطورها.

– تقرير عن الأصول المعاد تقييمها مع تبيين التغيرات خلال السنة وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم وإبراز مكملات القيمة والإهتلاكات الإضافية الخاصة بها.

– بيان حول الديون وتواريخ استحقاقها والفصل بين الديون الطويلة والقصيرة الأجل.

– طبيعة وموضوع كل احتياط من الإحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.

– عدد الأسهم المرخص بها التي صدرت ولم تسدد بالكامل.

– القيمة الإسمية للأسهم.

– متوسط عدد المستخدمين خلال السنة.

– الحوادث التي حصلت بعد الإقفال ولا تؤثر في وضعية الأصول والخصوم للفترة المقفلة لكن تؤثر على حكم المستخدمين.

– مساعدات عمومية غير مدرجة في الحسابات بسبب طبيعتها ولكنها مهمة مثل قيام مؤسسة تابعة للدولة ببيع مادة أولية بسعر مدعم مثل الحليب.

2– إعداد التقرير:

بعد ما يقوم المدقق بتقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية وتدقيقه لمختلف الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، وبعد جمعه لمختلف العناصر المقنعة المؤيدة لها، يقوم بإعداد تقرير مفصل يبدي فيه برأيه حول القوائم المالية للمؤسسة ومدى مطابقتها للإطار المرجعي المحاسبي المطبق في الجزائر.

يتم إعداد هذا التقرير بموجب القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث بين أن معيار التقرير المتعلق برأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي المدقق، ويتمحور هذا التقرير على جزئين: (عبد الصمد، 2018، الصفحات 120–121)

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة.

يقوم المدقق بإرسال التقرير العام للتعبير عن الرأي، يلخص فيه مجريات مهمته والنتائج المتوصل إليها إلى الجمعية العامة يوضح رأيه بتحفظات أو بدون، والذي سيعرض في التقارير المالية للمؤسسة بعد اعتماد القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية حيث توصلنا إلى أنها مؤسسة إقتصادية تعود ملكية كل رأسمالها أو أغلبه للدولة الجزائرية، تتخذ شكلا من أشكال الشركات التجارية وتخضع لأحكام القانون التجاري الجزائري، يتم التنظيم المحاسبي فيها وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي الذي يلزمها بالإفصاح عن خمس قوائم مالية المتمثلة في الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدولة حركة الأموال الخاصة والملاحق وتخضع هذه الأخيرة لعملية التدقيق المحاسبي التي يفرضها القانون التجاري على هذا النوع من المؤسسات، وذلك من قبل شخص مهني مستقل يقوم بالمصادقة على صحتها وصدق تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وذلك وفقا لمنهجية منظمة تم ذكرها في هذا الفصل واعتمادا على المرجعية الوطنية للتدقيق التي تم عرضها في الفصل الأول من الدراسة والمتمثلة في النصوص التنظيمية المؤطرة للمهنة والمعايير التدقيق الجزائرية.

الفصل الثالث: واقع تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر

تمهيد:

باعتبار موضوع دراستنا يتمحور حول التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية التي تعتبر إحدى أهم المؤسسات في الاقتصاد الوطني التابعة للدولة، وبعد ما قمنا بمعالجة الأدبيات النظرية المفسرة لمتغيرات الدراسة في كل من الفصل الأول الذي تطرقنا فيه إلى التعريف بالتدقيق المحاسبي بصفة عامة، والتعريف بالمرجعية الوطنية للتدقيق، والفصل الثاني الذي خصصناه إلى التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية وأهم محطات تطورها، ثم تطرقنا إلى التعريف بالقوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وذكر المنهجية المعتمدة للتدقيق في المؤسسات الاقتصادية والحكم على مصداقية قوائمها المالية المعروضة.

وعليه سنقوم في هذا الجزء من هذه الدراسة والذي اعتبرناه كجزء تطبيقي لعرض الإجراءات والمراحل التي تتم بواسطتها عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، أي الواقع العملي مقارنتا لما هو مؤصل نظريا، وهذا من خلال اعتمادنا على دراسة حالة بشركة الإسمنت بني صاف التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر لمعرفة واقع ممارسة التدقيق المحاسبي فيها، إضافة إلى اعتماد دراسة استقصائية على عينة مقصودة من محافظي الحسابات سبق لهم ممارسة التدقيق في هذا النوع من المؤسسات وذلك لمعرفة مدى التزامهم بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال هذه المهمة القانونية.

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة أقسام مختلفة، وشاملة لموضوع دراستنا بحيث:

7- سنعرض في القسم الأول من هذا الفصل دراسة الحالة لواقع التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية " شركة الإسمنت بني صاف SCIBS " التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA.

8- في القسم الثاني من هذا الفصل فسنطرق إلى تقييم درجة التزام ممارسي التدقيق بالإطار المرجعي الوطني للتدقيق خلال ممارسة مهمة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية.

9- في اخر قسم من هذا الفصل فسنقوم بعرض ومناقشة النتائج المتوصل إليها

المبحث الأول: واقع ممارسة التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية شركة الإسمنت بني صاف

من خلال هذا المبحث سنقوم بدراسة الواقع العملي للتدقيق المحاسبي عن طريق إجراء دراسة ميدانية في المؤسسة مؤسسة عمومية اقتصادية شركة الإسمنت بني صاف ولاية عين تموشنت، وتمت هذه الدراسة عن طريق الوقوف على كل مرحلة من منهجية التدقيق المتعارف عليها، حيث اعتمدنا خلال الدراسة على بعض أدوات البحث العلمي المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة من تم تحليل النتائج المتوصل إليها ووصف كل خطوة من خطوات التدقيق التي يقوم بها المدقق خلال قيامه بهذه المهمة في هذا النوع من المؤسسات.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية "شركة الإسمنت بني صاف"

سنقوم فيما يلي بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة من خلال عرض نشأتها والتعريف بنشاطها وهيكلها التنظيمي وقياس أدائها اعتمادا على بعض مؤشرات قياس التوازن المالي، وباعتبار هذه المؤسسة تابعة للمجمع الوطني للإسمنت GICA سنعرض نبذة تعريفية عنه قبل التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

1- التعريف بالمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA

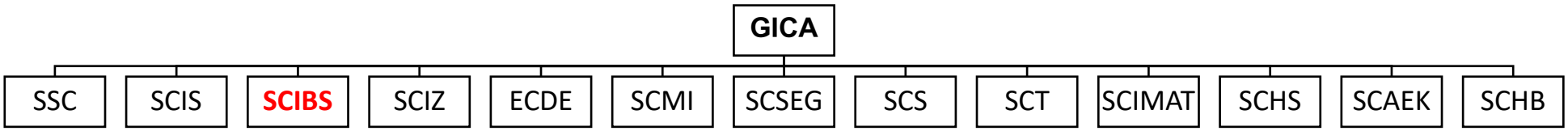
هو مجمع إقتصادي عمومي جزائري تم إنشاؤه بموجب قرار الجمعية العامة الغير العادية في أعقاب التحول القانوني لمؤسسة صناعات الإسمنت وذلك في 26 نوفمبر 2009، تحت إسم مجمع GICA المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر في شكل شركة مساهمة برأسمال 25.358.000.000 دينار.

يتخصص المجمع في 7 أنشطة المتمثلة في الأسمنت، الصيانة والتجميع الصناعي، الركام والخرسانة الجاهزة، التوزيع، البحث والتطوير، التدريب والأمن، وذلك من خلال (23) شركة تابعة متخصصة، بما في ذلك (13) مصنع أسمنت، (3) شركات الركام، شركة توزيع واحدة (01)، شركتان (02) للصيانة الصناعية، مركز واحد (01) للمساعدة الفنية، واحد (01) مركز تدريب وتطوير وشركة أمنية واحدة (01)، برأس مال بشري يبلغ 12000 متعاون في جميع أنحاء البلاد.

يتصور مجمع GICA، التي يضم 12000 موظف، نجاحه من خلال التزام الجميع ومسؤولية كل منهم وتنمية الشعور بالانتماء إلى المجمع، رائد في سوقه، بمحفظة من 23 شركة تابعة وفرقًا متعددة التخصصات. ويبذل مجمع GICA جهوده في تخطيط التعاقب الوظيفي والتدريب المستمر لموظفيه، من

أجل العمل لصالح التنمية الاقتصادية للبلاد ودعم طموحات وتوقعات كل موظف. (المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر)

الشكل رقم (1.3): مصانع الإسمنت التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA



SCHB: شركة إسمنت حمام بوزيان قسنطينة

SCAEK: شركة إسمنت عين الكبيرة سطيف

SCHS: شركة إسمنت حجر سود سكيكدة

SCIMAT: شركة إسمنت عين توتة باتنة

SCT: شركة إسمنت الماء الأبيض تبسة

SCS: شركة إسمنت سيقوس أم البواقي

SCSEG: شركة إسمنت سوق الغزلان بويرة

SCMI: شركة إسمنت مفتاح البليدة

ECDE: شركة الإسمنت ومشتقاته واد السلى شلف

SCIZ: شركة إسمنت زهانة معسكر

SCIBS: شركة إسمنت بني صاف عين تموشنت

SCIS: شركة إسمنت حساسنة سعيدة

SSC: شركة إسمنت الساورة بشار

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الموقع الرسمي للمجمع https://www.gica.dz/filiales/

2- المؤسسة العمومية الاقتصادية شركة إسمنت بني صاف SCIBS:

2-1- نشأتها:

شركة إسمنت بني صاف هي مصنع تابع للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر ينشط في مجال صناعة وتجارة الإسمنت ومشتقاته، يقع مقره في دائرة بني صاف ولاية عين تموشنت، تم بناؤه كجزء من خطة التطوير الخمسية للسبعينيات من القرن الماضي، من قبل الجمعية الوطنية لمواد البناء (SNMC) بين عامي 1974 و1978، فدخلت حيز الإنتاج في نوفمبر 1978 وتم إصدار الكيس الأول من الإسمنت في 3 فبراير 1979.

في عام 1982، تم تحويل SNMC إلى أربع شركات إقليمية تسمى شركات الأسمنت والمشتقات للغرب، لشلف، المركزية، وللشرق، والتي خضعت بدورها للعديد من التحولات القانونية: أولها تحويلها إلى شركات مساهمة سنة 1989 ثم إلى مجمع صناعي لإسمنت الجزائر في عام 1997.

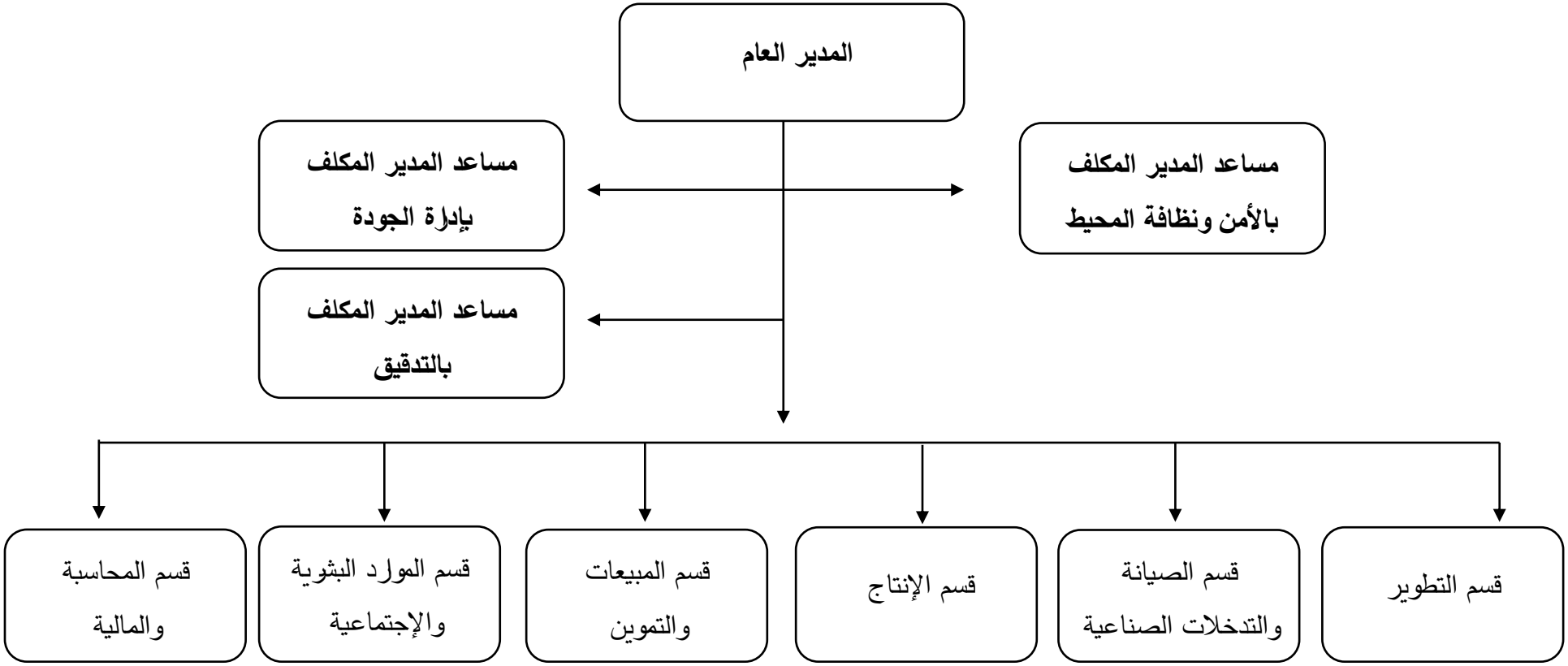
وفي سنة 1997 شهر ديسمبر تم تأسيس مصنع إسمنت بني صاف كشركة مساهمة برأسمال اجتماعي قدره 1.800.000.000 دج تابعة لمجمع GICAباختصار SCIBS ووقعت سنة 2005 عقد إدارة مع مجمع الفرعون لينتهي هذا العقد سنة 2019.

تنشط هذه المؤسسة إلى يومنا هذا كمؤسسة عمومية إقتصادية يبلغ عدد الموظفين فيها 410 موظف، ويتجاوز إنتاجها السنوي أكثر من مليون طن من الإسمنت.

2-2- هيكلها التنظيمي:

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة إسمنت بني صاف:

الشكل رقم (2.3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة اسمنت بني صاف



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات المؤسسة

المطلب الثاني: الأداء المالي للمؤسسة العمومية "اسمنت بني صاف"

قصد التعريف أكثر بهذه المؤسسة ارتأينا أن نقوم بقياس أدائها المالي بالاعتماد على بعض مؤشرات التوازن المالي، والنسب المالية، وعليه سنقوم بعرض أهم القوائم المالية التي سنعتمد عليها في حساب هذه المؤشرات والنسب والمتمثل في الميزانية وحساب النتائج الخاص بالسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، 2020:

1- القوائم المالية لمؤسسة إسمنت بني صاف للسنوات:

الجدول رقم (1.3): عناصر ميزانية الأصول لسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، 2020:

	2016	2017	2018	2019	2020
أصول مثبتة غير جارية					
فارق الاقتناء					
التثبيتات المعنوية	279 626 911,59	1 019 198 873,96	1 016 439 409,17	1 013 657 861,13	1 016 678 542,69
التثبيتات العينية	3 374 727 782,58	3 483 257 592,68	3 684 808 645,26	3 529 323 312,25	3 430 317 849,18
أراضي	16 813 236,15	14 410 933,91	12 399 493,72	10 783 546,65	9 182 493,56
بناءات	3 242 557 330,07	3 329 199 195,51	164 797 256,95	150 723 484,34	136 649 711,73
تثبيتات عينية أخرى	115 357 216,36	139 647 463,26	3 507 611 894,59	3 367 816 281,26	3 284 485 643,89
تثبيتات ممنوح امتيازها				0,00	
التثبيتات الجاري إنجازها	439 669 008,04	942 119 294,71	911 321 804,80	1 216 551 296,23	1 116 669 121,80
التثبيتات المالية	100 193 116,74	115 975 804,02	125 253 697,20	144 981 873,67	158 413 224,74

السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة					
المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة					
السندات المثبتة الأخرى					
القروض والأصول المالية الأخرى الغير الجارية	100 193 116,74	115 975 804,02	125 253 697,20	144 981 873,67	158 413 224,74
الضرائب المؤجلة على الأصول	163 476 069,82	144 946 123,33	111 246 027,43	163 926 870,46	167 027 390,23
حسابات الإرتباط					
مجموع الأصول غير الجارية	4 357 692 888,77	5 705 497 688,70	5 849 069 583,86	6 068 441 213,77	5 889 106 128,64
الأصول الجارية					
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	2 754 771 732,84	3 243 259 181,01	3 586 298 913,00	3 273 818 766,82	3 235 454 547,84
الحسابات الدائنة– الاستخدامات المماثلة	1 324 675 764,18	1 463 504 091,38	1 258 169 775,79	1 190 284 576,17	1 504 649 485,02
الزبائن	477 792 032,21	590 756 718,94	386 541 227,42	343 591 075,46	763 947 305,26
المدينون الآخرون	298 475 380,39	205 051 220,57	217 337 102,38	232 357 120,81	273 811 571,19

الضرائب	548 408 351,58	667 696 151,87	654 291 445,99	614 336 379,90	466 890 608,57
الأصول الجارية الأخرى					
الموجودات وما يماثلها	5 977 822 051,34	6 268 198 791,39	6 912 572 350,58	6 985 729 768,38	6 714 600 731,42
توظيفات وأصول مالية جارية					
أموال الخزينة	5 977 822 051,34	6 268 198 791,39	6 912 572 350,58	6 985 729 768,38	6 714 600 731,42
مجموع الأصول الجارية	10 057 269 548,36	10 974 962 063,78	11 757 041 039,37	11 449 833 111,37	11 454 704 764,28
المجموع العام للأصول	14 414 962 437,13	16 680 459 752,48	17 606 110 623,23	17 518 274 325,14	17 343 810 892,92

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على التقارير المالية للمؤسسة

الجدول رقم (2.3): عناصر ميزانية الخصوم للسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، 2020:

	2016	2017	2018	2019	2 020
رؤوس الأموال الخاصة					
رأس المال الصادر (أو الحساب المستغل)	1 800 000 000,00	1 800 000 000,00	1 800 000 000,00	1 800 000 000,00	1 800 000 000,00
رأس المال الغير مطلوب					

العلاوات والاحتياطات (الإحتياطات المدمجة)	6 146 396 825,99	7 053 065 061,90	8 917 463 739,52	10 332 268 683,41	10 593 050 062,35
فارق إعادة التقييم					
فارق المعادلة					
النتيجة الصافية	1 330 301 651,94	2 873 850 835,31	2 357 199 471,72	546 510 378,94	909 585 118,35
ترحيل من جديد	-32 058 416,03	-8 177 157,69	2 683 872,17	-110 000 000,00	-1 336 276 943,85
حصة الشركة المدمجة					
حصة ذوي الأقلية					
المجموع 1	9 244 640 061,90	11 718 738 739,52	13 077 347 083,41	12 568 779 062,35	11 966 358 236,85
الخصوم الغير الجارية					
القروض والديون المالية	117 675 996,04	79 583 198,32	26 590 400,60		
الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)					
الديون الأخرى الغير جارية					
المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	926 249 624,79	900 065 239,51	698 261 433,43	923 715 797,15	978 618 975,46

مجموع الخصوم غير الجارية 2	1 043 925 620,83	979 648 437,83	724 851 834,03	923 715 797,15	978 618 975,46
الخصوم الجارية					
الموردون والحسابات الملحقة	1 197 473 271,45	1 399 267 111,95	1 349 115 554,99	1 630 188 430,87	760 887 697,57
الضرائب	682 811 963,34	845 868 588,81	705 633 838,16	254 271 639,63	332 961 249,28
الديون الأخرى	2 246 111 519,61	1 736 936 874,37	1 749 162 312,64	2 141 319 395,14	3 304 984 733,76
خزينة الخصوم					
مجموع الخصوم الجارية 3	4 126 396 754,40	3 982 072 575,13	3 803 911 705,79	4 025 779 465,64	4 398 833 680,61
المجموع العام للخصوم	14 414 962 437,13	16 680 459 752,48	17 606 110 623,23	17 518 274 325,14	17 343 810 892,92

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على التقارير المالية للمؤسسة

الجدول رقم (3.3): عناصر حساب النتائج للسنوات 2016، 2017، 2018، 2019، 2020:

	2016	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
المبيعات والمنتجات الملحقة	7 232 770 163,88	6 715 172 630,61	6 128 018 847,82	5 920 267 944,80	4 173 181 472,89
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة وقيد الصنع	64 609 298,64	124 430 769,91	255 197 725,05	265 509 503,25	99 225 325,63

إنتاج السنة المالية	7 168 160 865,24	6 839 603 400,52	6 383 216 572,87	5 654 758 441,55	4 272 406 798,52
المشتريات المستهلكة	1 638 663 041,55	1 414 669 519,04	1 503 585 815,85	1 941 596 596,83	1 417 901 592,16
الخدمات الخارجية واستهلاكات الأخرى	1 015 614 360,58	1 043 337 730,02	963 138 368,85	1 211 102 177,19	414 377 531,74
استهلاك السنة المالية	2 654 663 041,55	2 458 007 249,06	2 466 724 184,70	3 152 698 774,02	1 832 279 123,90
القيمة المضافة للاستغلال	4 513 883 463,11	4 381 596 151,46	3 916 492 388,17	2 502 059 667,53	2 440 127 674,62
أعباء المستخدمين	1 140 421 412,42	730 587 880,55	679 561 692,32	945 858 862,35	649 769 736,91
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	144 494 132,60	136 082 759,33	137 821 290,04	115 825 112,51	106 293 274,86
إجمالي فائض الإستغلال	3 228 967 917,83	3 514 925 511,58	3 099 109 405,81	1 440 375 692,67	1 684 064 662,85
المنتجات العملياتية الأخرى	20 373 864,12	20 495 320,73	113 868 148,77	16 672 300,13	82 588 149,93
الأعباء العملياتية الأخرى	29 707 624,06	134 124 749,72	36 383 653,38	44 439 673,96	53 794 542,25
المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1 327 946 115,22	508 197 278,06	725 819 912,04	712 732 386,43	542 605 940,57

استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	17 533 275,66	764 162 036,86	565 114 746,19	23 640 069,95	26 431 826,10
النتيجة العملياتية	1 909 221 318,33	3 657 260 841,39	3 015 433 735,35	723 516 002,36	1 196 684 156,06
المنتوجات المالية	5 837,20	41 287,22	138 210,47	36 406,96	1 483 546,94
الأعباء المالية	7 146 847,35	6 906 435,59	3 643 002,48	4 373 996,44	2 505 532,39
النتيجة المالية	7 141 010,15	6 865 148,37	3 504 792,01	4 337 589,48	1 021 985,45
النتيجة العادية قبل الضرائب	1 902 080 308,18	3 650 395 693,02	3 011 928 943,34	719 178 412,88	1 195 662 170,61
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	526 782 878,50	677 035 084,11	621 658 925,99	195 648 877,00	239 177 572,00
الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية	44 995 777,74	99 509 773,60	33 070 545,63	22 680 843,06	46 899 480,26
مجموع منتجات الأنشطة العادية	7 206 073 842,22	7 624 302 045,33	7 095 408 233,93	5 695 407 218,59	4 382 910 321,49
مجموع أعباء الأنشطة العادية	5 875 772 190,28	4 750 451 210,02	4 672 067 660,95	5 171 577 682,71	3 426 425 722,88
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	1 330 301 651,94	2 873 580 835,31	2 357 199 471,72	546 510 378,94	909 585 118,35

النتيجة الغير العادية					
صافي نتيجة السنة المالية	1 330 301 651,94	2 873 850 835,31	2 357 199 471,72	546 510 378,94	909 585 118,35

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على التقارير المالية للمؤسسة

2- التحليل عن طريق المؤشرات التوازن المالي:

2-1- مؤشر رأس المال العامل الإجماليFRNG :

يعتبر رأس المال العمل مؤشرا لقياس الكفاءة التشغيلية والتجارية للمؤسسة، (Darko B, Lyubov , & and all, 2023, p. 5) ويتم حسابه بالعلاقات التالية:

أ. من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل (FRNG) = الأموال الدائمة – الأصول الثابتة

بحيث: الأموال الدائمة تمثل الأموال الخاصة مضاف إليها الإهتلاكات وخسائر القيمة والديون طويلة الأجل.

ب. من أسفل الميزانية:

رأس المال العامل (FRNG) = الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة

الجدول رقم (4.3): يمثل رأس المال العامل الإجماليFRNG

	2016	2017	2018	2019	2020
FRNG	5 930 872 793,96	6 992 889 488,65	7 953 129 333,58	7 424 053 645,73	7 055 871 083,67

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول الميزانية.

التحليل:

نستنتج من الجدول السابق أن رأس المال العامل للمؤسسة موجبا خلال مختلف سنوات الدراسة الأمر الذي يفسر أن المؤسسة تتمتع بقدرة تمويلية جيدة وأن مواردها تغطي استخداماتها.

2-2- مؤشر احتياجات رأس المال العامل BFR:

تنشأ احتياجات رأس المال العامل عندما لا تغطي إيرادات المؤسسة لمدفوعاتها (Mahmoudzadeh & Nili, 2018, p. 192)، ويمثل العجز في تمويل الأصول المتداولة خارج الخزينة بواسطة الخصوم المتداولة خارج الخزينة، يتم حسابه بالعلاقة التالية:

احتياجات رأس المال العامل = الأصول المتداولة خارج الخزينة – الخصوم المتداولة خارج الخزينة

الجدول رقم (5.3) يمثل احتياجات رأس المال العامل

	2016	2017	2018	2019	2020
BFR	(46 949 257,38)	97 374 921,89	1 040 556 983,00	438 323 877,35	341 270 352,25

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول الميزانية.

التحليل:

نلاحظ من الجدول السابق أن احتياج رأس المال العامل بالنسبة لسنة 2016 سالب وهذا ما يعتبر مؤشرا إيجابيا يفسر أن موارد الدورة قد غطت احتياجاتها، وعكس ذلك بالنسبة للسنوات 2017، 2018، 2019 و2020 فاحتياج في رأس المال العامل ظهر موجبا الأمر الذي يفسر أن احتياجات دورة الاستغلال تفوق مواردها.

2-3- مؤشر الخزينة TN:

الخزينة هي مجموع القيم الجاهزة التي تعتبر متاحة للتصرف فيها خلال دورة الإستغلال وتحسب بالطريقة التالية:

الخزينة TN = رأس المال العامل الإجمالي – احتياجات رأس المال العامل

أو:

الخزينة TN = خزينة الأصول – خزينة الخصوم

الجدول رقم (6.3): يمثل مؤشر الخزينة

	2016	2017	2018	2019	2020
TN	5 977 822 051,34	6 268 198 791,39	6 912 572 350,58	6 985 729 768,38	6 714 600 731,42

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول الميزانية.

التحليل:

نستنتج من الجدول السابق أن خزينة المؤسسة موجبة خلال كل سنوات الدراسة الأمر الذي يفسر أن المؤسسة متوازنة ماليا على المدى القصير.

من خلال مؤشرات التوازن المالي لدينا خزينة موجبة ورأس المال العامل الإجمالي أكبر من احتياج رأس المال العامل وهذا ما يفسر لنا أن مؤسسة اسمنت بني صاف تتوفر على موجودات نقدية تسمح لها بتمويل التزاماتها واحتياجاتها لدورة الاستغلال.

3- التحليل عن طريق النسب المالية:

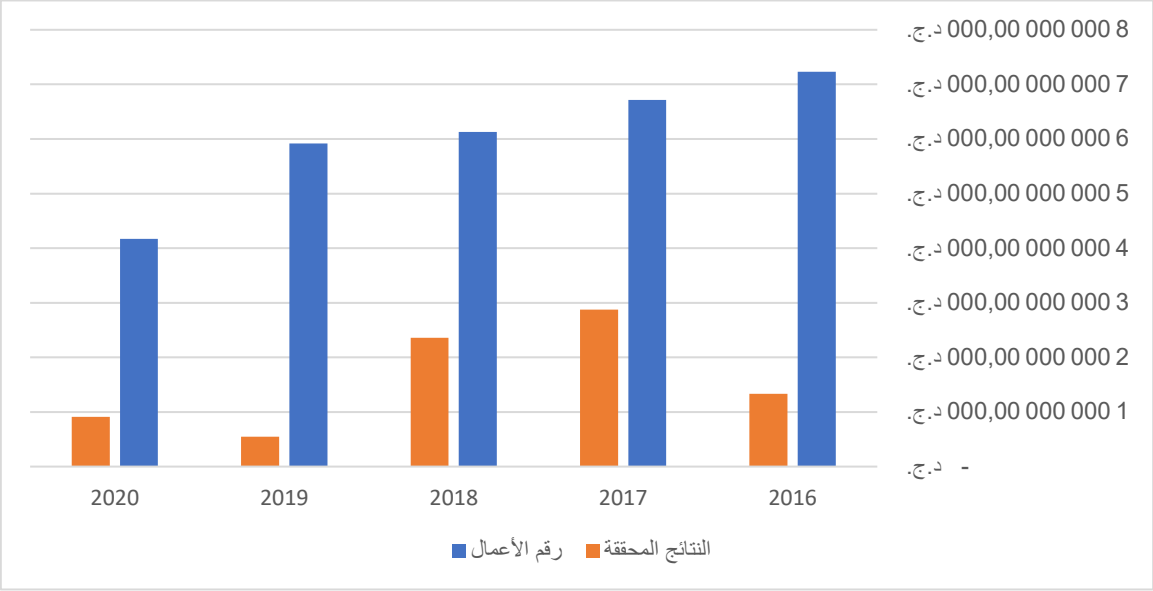
3-1- تطور رقم الأعمال:

الجدول رقم (7.3): يمثل تطور رقم أعمال المؤسسة ونتائجها المحققة

	2016	2017	2018	2019	2020
النتائج المحققة	1 330 301 651,94	2 873 850 835,31	2 357 199 471,72	546 510 378,94	909 585 118,35
رقم الأعمال	7 232 770 163,88	6 715 172 630,61	6 128 018 847,82	5 920 267 944,80	4 173 181 472,89
مردودية النشاط	0,18	0,43	0,38	0,09	0,22

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول حساب النتائج.

الشكل رقم (3.3): يمثل تطور رقم أعمال المؤسسة ونتائجها المحققة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الجدول رقم وبرنامج Excel.

التحليل: نلاحظ من خلال الأعمدة البيانية انخفاض في رقم الأعمال من سنة إلى أخرى بينما نلاحظ تدبدب في النتيجة بحيث ارتفعت في سنة 2017 مقارنة مع سنة 2016 ثم انخفضت لتصل إلى أدنى مستوياتها في سنة 2020.

3-2- نسب السيولة: تتمتع هذه النسب بأهمية لدى مختلف الاعوان المتعاملين مع المؤسسة بحيث يدل على مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها المستقبلية القصيرة الأجل، فيما يلي أهم النسب المستعملة في قياس سيولة المؤسسة:

أ. **نسبة التداول (السيولة العامة):** وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة التداول = الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة

الجدول رقم (8.3): يبين نسب السيولة العامة للمؤسسة.

	2016	2017	2018	2019	2020
نسبة التداول	2,44	2,76	3,09	2,84	2,60

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول الميزانية

التحليل: من خلال الجدول السابق لاحظنا أن نسبة التداول للمؤسسة خلال مختلف سنوات الدراسة أكبر من 1 مما يفسر أن المؤسسة قادرة على الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير دون الحاجة إلى تحويل جزء من أصولها الغير جارية إلى سيولة أو اللجوء إلى الاستدانة.

ب. **نسبة السيولة المختصرة:** وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة المختصرة = (قيم قابلة للتحقق+ قيم جاهزة) ÷ ديون قصير الاجل

الجدول رقم (9.3): يبين نسب السيولة المختصرة

	2016	2017	2018	2019	2020
السيولة المختصرة	1,64	1,77	1,98	1,88	1,76

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول الميزانية

التحليل: نلاحظ أن هذا المؤشر أكبر من 0.5 الذي يعتبر مؤشرا مثاليا لقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل خلال كل السنوات محل الدراسة، وذلك بأخذ الأموال الجاهزة والقابلة للتحقق واهمال المخزونات باعتبارها بطيئة التحول إلى سيولة.

ج. **نسبة السيولة الفورية:** وتحسب بالعلاقة التالية:

نسبة السيولة الفورية = القيم الجاهزة ÷ ديون قصيرة الأجل

الجدول رقم (10.3): يبين نسب السيولة الفورية

	2016	2017	2018	2019	2020
السيولة الفورية	1,45	1,57	1,82	1,74	1,53

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول الميزانية

التحليل: ويعتبر هذا المؤشر أكثر دقة مقارنة مع نسبة التداول ونسبة السيولة المختصرة بحيث تقيس مدى قدرة المؤسسة على تغطية ديونها قصيرة الأجل بالقيم الجاهزة فقط، من الملاحظ أن هذه المؤسسة تتميز بذلك خلال مختلف سنوات الدراسة.

3-3- نسب المردودية:

أ. **المردودية الاقتصادية:** وتحسب بالعلاقة التالية:

المردودية الاقتصادية = إجمالي فائض الاستغلال ÷ إجمالي الأصول

الجدول رقم (11.3): يبين نسب المردودية الاقتصادية:

	2016	2017	2018	2019	2020
المردودية الاقتصادية	0,22	0,21	0,18	0,08	0,10

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول الميزانية وجدول حساب النتائج

التحليل: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة المردودية الاقتصادية موجبة خلال مختلف سنوات الدراسة الأمر الذي يفسر أن هذه المؤسسة قامة باستغلالها أصولها بكفاءة وفعالية لتحقيق الأرباح، لكن الأمر الملاحظ هو أنه هذه النسبة تتناقص من سنة إلى أخرى.

ب. **المردودية المالية:** وتحسب بالعلاقة التالية:

المردودية المالية = النتيجة الصافية ÷ الأموال الخاصة

الجدول رقم (12.3): يبين نسب المردودية المالية

	2016	2017	2018	2019	2020
المردودية المالية	0,14	0,25	0,18	0,04	0,08

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على جدول الميزانية

التحليل: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة المردودية المالية موجبة خلال مختلف سنوات الدراسة الأمر الذي يفسر أن هذه المؤسسة حققت عائدا موجبا نتيجة استثمارها لأموالها الخاصة في هذا المشروع، لكن ما يلفت الانتباه هي أن هذه المردودية تتناقص من سنة إلى أخرى لذلك يجب على المؤسسة السعي لرفعه للمحافظة على المستثمرين.

3-4- اختبار المؤسسة بنموذج معادلة ألتمان المعيارية:

تستخدم هذه المعادلة لقياس والتنبؤ بالضائقة المالية واحتمالية افلاس المؤسسات (Lohmann, Möllenhoff, & and all, 2022, p. 2) بحيث تم تطوير معادلة من طرف عالم الاقتصاد ادوارد ألتمان وهي كالتالي: (آشتي و البريفكاني، 2017، الصفحات 274-275)

$$Z = 1.2X1+1.4X2+3.3X3+0.6X4+1X5$$

حيث: (آشتي و البريفكاني، 2017، صفحة 274)

X1: = رأس المال العامل/ مجموع الأصول

X2: = الأرباح المحتجزة / مجموع الأصول

X3: = الربح قبل الفوائد والضرائب / مجموع الأصول

X4: = القيمة السوقية لحقوق المساهمين / مجموع الالتزامات

X5: = المبيعات / مجموع الأصول

بناءا على ما سبق واعتمادا على القوائم المالية للمؤسسة نجد معادلة التمان المعيارية لسنة 2020 وفق ما يلي:

$$Z=1.2(0.406823571)+1.4(0.663212673)+3.3(0.068997763)+0.6(0.103783419)+1(0.240615024)$$

$$Z= 1.95$$

التحليل:

يميز هذا النموذج بين ثلاث حالات الحالة الأولى المنطقة الحمراء وهي الحالة التي يكون المؤشر "Z" أقل من 1.8 والذي يفسر أن المؤسسة في حالة تعثر مالي ممكن سيؤدي بها إلى الإفلاس، والمنطقة الضبابية التي يكون فيها المؤشر "Z" أكبر من 1.8 وأصغر من 2.9 والذي يفسر وجود عسر مالي يحتمل أن يعرضها لإفلاس، والمنطقة الخضراء التي يكون فيها المؤشر "Z" أكبر من 2.9 يفسر أن المؤسسة تتمتع باستقرار مالي ولا يوجد أي مخاطر تقودها للإفلاس (آشتي و البريفكاني، 2017، الصفحات 274-275). ومن النتيجة التي تحصلنا عليها بعد تطبيق هذا النموذج على المؤسسة محل الدراسة للسنة 2020 توصلنا إلى أن المؤشر "Z" يساوي 1.95 ما يفسر أن المؤسسة في المنطقة الضبابية وأنها تعاني من اضطراب مالي يمكن أن يؤدي بها إلى الإفلاس.

المطلب الثالث: منهجية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية " شركة الإسمنت بني صاف":

تمر عملية التدقيق في هذه المؤسسة بمجوعة من المراحل بدأ بعملية ارتباط المدقق مع المؤسسة إلى الإنتهاء من أشغال التدقيق وإعداد التقرير النهائي الذي سيعبر فيه المدقق عن رأي حول صدق وموثوقية قوائمها المالية، فيما يلي وصف لسير هذه المراحل:

1- الإرتباط:

قبل الشروع في هذه المرحلة تقوم هذه المؤسسة بالإعلان عن استشارة من أجل تعيين محافظ حسابات وذلك بعد انعقاد الجمعية العامة للمؤسسة وإقرار انتهاء عهدة محافظ الحسابات السابق وعدم قابليتها للتجديد، ليقوم بعد هذا الإعلان تقدم محافظي الحسابات من مختلف بقاع التراب الوطني الراغبين في التعاقد مع هذه المؤسسة لسحب دفتر الشروط وإيداعه في المكان والآجال المحددة في الاستشارة، وبعد انتهاء الآجال المحددة تقوم لجنة فتح الأظرفة بتقييم كل العروض المقدمة وتختار العرض المناسب، بعد اختيار العرض المناسب تقوم المؤسسة ممثلة بمديرها بإرسال رسالة طلب التعيين كمحافظ حسابات للمؤسسة من خلال عقد لسنوات محددة.

يقوم محافظ الحسابات بدراسة هذا الطلب والتأكد من عدم وجود أي مانع من التعاقد مع المؤسسة، فيرسل رسالة قبول المهمة، وتليلها رسالة المهمة التي نص عليها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 والتي يتم بموجبها اتفاق إدارة المؤسسة والمدقق حول أحكام مهمة التدقيق من طرق العمل المستعملة والآجال المستعملة وتحديد الأتعاب وغيرها.

نموذج استشارة لتعيين محافظ حسابات:

Société des Ciments de Benisaf

شركة الإسمنت بني صاف

مؤسسة عمومية اقتصادية " شركة ذات أسهم" برأس مال اجتماعي

1.800.000.000دج س/ت 98B0842033

العنوان: سيدي صحبي بني صاف عين تموشنت 46300

إعلان عن استشارة رقم:xx / scibs /dg /202N

من أجل تعيين محافظ حسابات

تعلن شركة اسمنت بني صاف عن استشارة وطنية من أجل تعيين محافظ حسابات للشركة لعهدة مدتها ثلاث (03) سنوات، تخص 202N، 202N+1 ، 202N+2، ويمكن تجديدها مرة واحدة.

هذه الاستشارة موجهة لمحافظي الحسابات والمؤسسات التجارية لمحافظي الحسابات.

يمكن للمتعهدين المهتمين بهذا الإعلان سحب دفتر الشروط على مستوى المديرية العامة لشركة اسمنت بني صاف الواقعة في: سيدي الصحبي – بني صاف– عين تموشنت، وذلك بعد استظهار نسخة من الإعتماد والختم الرسمي ومقابل دفع مبلغ xxx دينار جزائري، غير قابل للإسترداد.

يتم الدفع عن طريق الحساب البنكي للمؤسسة رقم: xxxxxxxxxx/xx

يحتوي ملف الترشح على ملف إداري، عرض تقني ومالي، يضم كل الوثائق المنصوص عليها في المادةxx من دفتر الشروط.

يجب إيداع ملف الترشح في ظرف مغلق ومغفل الهوية، يكتب على غلافه العبارة التالية:

استشارة رقم:xx / scibs /dg /202N

تعيين محافظ حسابات للشركة لعهدة مدتها ثلاث (03) سنوات، تخص 202N، 202N+1 ، 202N+2

" لا يفتح إلا من طرف لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض"

يجب الأخذ بعين الإعتبار:

- تاريخ أول ظهور هذا الإعلان.
- مدة تحضير العروض هي xx يوم.
- تاريخ إيداع العروض202N/xx/xx.
- تاريخ فتح الأظرفة 202N/xx/xx.

المتعهدون المشاركون هم مدعوون لحضور جلسة فتح الأظرفة التي ستتم في جلسة علنية في العنوان المذكور أعلاه.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات المؤسسة.

2- أخذ معرفة عامة حول المؤسسة:

بعد تحرير رسالة المهمة التي يتم على أساسها الاتفاق حول أحكام المهمة وتحديد الهدف منها، وتحديد كل من مسؤوليات الإدارة والمدقق وغيرها من النقاط المتضمنة بالتفصيل في نموذج مذكور في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 (أنظر الصفحة 106)، يقوم المدقق بأخذ معرفة عامة حول المؤسسة كأول خطوة في هذه المهمة، ومن خلال دراستنا في هذه المؤسسة توصلنا أن المدقق بعد ارتباطه مباشرة مع المؤسسة يزورها مع فريق يرأسهم يقومون بجمع مختلف المعلومات حول المؤسسة، من بين هذه المعلومات التي يطلبها المدقق من المؤسسة: معلومات عامة عن المؤسسة المتمثلة في نسخة من السجل التجاري و شكلها القانوني وهيكلها التنظيمي وقائمة المساهمين والسياسات المالية المتبعة في المؤسسة، كما يطلب المخطط المحاسبي المعمول به وطرق التسجيل والترحيل وطرق التقييم المتبعة في تقييم المخزونات وغيرها، وطريقة الإهتلاك المطبقة وكل المعلومات التي يرى أنها تفيده في أداء مهمته ، وهذا من مختلف أقسام المؤسسة، فيقوم على أساس هذه المعلومات بتشكيل ملفه الدائم الذي يحتفظ به إلى نهاية عهدته.

من خلال هذه المرحلة وبعد جمع المدقق لمختلف الوثائق التي تتيح له التعرف أكثر على المؤسسة، يقوم بالتخطيط لتنفيذ المهمة بشكل جيد حيث يقوم بتحديد الأهداف التي يتوجب عليه تحقيقها والخطوات التي يتبعها لبلوغها من خلال وضع برنامج ملائم مع المدة المحددة وتجنيد فريق تدقيق يتوافق مع حجم المؤسسة ونطاق التدقيق وتفويض المهام لهم وتوجيههم ليحققوا الهدف المرجو من هذه المهمة.

3- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

بعدما يقوم المدقق بأخذ معرفة تامة حول المؤسسة يبدأ في تقييم نظام الرقابة الداخلية لها من خلال اعتماده على مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعارف عنها، ففي هذه المؤسسة لاحظنا أن المدقق يعتمد على أسلوب قوائم الإستقصاء لجمع المعلومات وتوثيقها، بحيث توصلنا من خلال اتصالنا بمحافظ حسابات المؤسسة، أنه يقوم بإعداد قوائم تحتوي على مجموعة من الأسئلة يتم اعدادها على أساس خبرته المهنية في شكل محاور حسب كل مصلحة من مصالح المؤسسة، يتم توزيعها بالاستعانة بفريق التدقيق الذي يكلف بالحرص على ملئها بكل مصداقية. بعد حصوله على المعلومات من خلال هذه القوائم يقوم بدراستها وتحليلها وتتبع كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة يقوم بتلخيصها، ثم يقوم بتقييمها مبدئيا واستخراج نقاط القوة التي تفسر السير الحسن لمختلف المصالح في المؤسسة ونقاط الضعف التي يحتمل أن تقود إلى

اكتشاف أخطاء أو وجود اختلالات في هذا النظام، فيقوم باختبارها ليتأكد من وجودها الفعلي في المؤسسة ليختبر تأثيرها على المعلومات المالية للمؤسسة.

4- فحص الحسابات:

بعد كل المراحل السابقة تأتي أهم مرحلة وهي مرحلة فحص الحسابات، والتي يتم التركيز فيها على حسابات الميزانية التي يرى المدقق أنها القائمة التي تعكس صورة وضعية المؤسسة لمختلف المتعاملين، فمن خلال دراستنا الميدانية لهذه المؤسسة توصلنا إلى أنه يقوم المدقق بإرسال فريق عمله إلى المؤسسة حيث يقوم بتقسيم حسابات القوائم المالية إلى عدة أقسام ويقوم بتكليف كل عضو من الفريق بمسك قسم وتدقيقه ويتأكد من صحة تسجيل كل عملية وتتبعها والتحقق منها ووضع كل الملاحظات التي يراها مناسبة.

خلال هذه المرحلة يتم التركيز على حسابات المخزونات وحسابات الأصول الغير جارية وتتبعها، حيث تأخذ هذه الملفات فترة أطول خلال عملية التدقيق، وذلك نتيجة للمكانة المهمة التي تحلها في الميزانية.

تتم في هذه المرحلة جمع أدلة الإثبات والقرائن التي تثبت الأحداث المختلفة التي قامت بها المؤسسة والتي على أساسها يعد المدقق تقاريره حول القوائم المالية للمؤسسة.

5- إعداد التقرير:

بعد ما ينتهي المدقق من كل المراحل السابقة يقوم ببلورة أعمال هذه المهمة في تقرير شامل يوجهه لأعضاء الجمعية العامة للمؤسسة، يوضح فيه كل نقاط الضعف والاختلالات التي صادفته خلال المهمة والتي يمكن أن تؤثر سلبا على المؤسسة، حيث يتم تجزئته إلى مجوعة من الأجزاء والفقرات خاصة بكل قسم أو وظيفة من المؤسسة واقتراح التوصيات اللازمة لرفع التحفظات.

خلال دراستنا الميدانية في هذه المؤسسة سمح لنا بالاطلاع على التقرير العام لمحافظ الحسابات الخاصة بالسنة المالية لسنة 2017، فيما يلي مقتطفات لأهم ما احتواه هذا التقرير:

5-1- التقرير العام:

السادة أعضاء الجمعية العامة لمؤسسة اسمنت بني صاف

بناء على المهمة التي كلفنا بها نحن كمحافظ حسابات المؤسسة، قمنا بعملية التدقيق والتي تضمنت الإجراءات التالية:

- إجراء مقابلات مع مختلف رؤساء الأقسام في المؤسسة؛
- فحص مختلف السجلات والمستندات المتعلقة بإدارة العمل، والتقارير المختلفة؛

وعلى أساس ذلك يسعنا أن نقدم إليكم تقريرا لنتائج مهمة التدقيق في مؤسستكم:

أولا: ملاحظات وتوصيات مقترحة حول نظام الرقابة الداخلية وسير قسم المالية والمحاسبية للمؤسسة العمومية الإقتصادية اسمنت بني صاف

1- بخصوص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة:

- غياب أثر خلية التدقيق الداخلي رغم وجودها بالمؤسسة، ما تم ملاحظته هو أن هذه الخلية غير فعالة داخل المؤسسة والتي لها أهمية كبيرة في ضبط وتدعيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

التوصية بخصوص هذه النقطة، فعلى المديرية العامة للمؤسسة أن تلي اهتمام بهذه الخلية من خلال دعم استقلاليتها ودعمها بكفاءات إضافية من شأنها أن ترفع من فعاليتها داخل المؤسسة الأمر الذي سينعكس إيجابا في ضبط ومراقبة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة بصفة دورية؛

- غياب للمحاسبة التحليلية في المؤسسة التي تساهم في ضبط التكاليف وحساب مختلف الأسعار والاكتفاء فقط بأساليب الموازنات التقديرية التقليدية.

التوصية، أنصح بإنشاء نظام خاص بالمحاسبة التحليلية في المؤسسة، وذلك من أجل حساب مختلف الأسعار والسيطرة على مختلف الأعباء، كما يجب اعتماد أساليب متطورة وحديثة فيما يخص نظام الموازنات التقديرية ومراقبة التسيير التي تعتمد على أساليب إحصائية متطورة والتي ستحسن من الأداء التشغيلي بالمؤسسة.

- غياب بطاقة وصفية للوظائف الذي نجم عنه تداخل في الوظائف وعدم الفصل في المسؤوليات.

التوصية: اعتماد بطاقات وصفية مهنية تحدد مسؤوليات وأعمال كل موظف.

1- بخصوص قسم المحاسبة والمالية:

- وجود مشاكل كثير فيما يتعلق بتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، حيث لاحظنا أنه يوجد خلط بينه وبين النظام القديم

التوصية، رفع التحفظات الموضوعة والحرص على تكوين موظفين قسم المالية والمحاسبة على النظام المحاسبي المالي ليتم تطبيقه بشكل سليم.

– وجود نفقات مالية غير مبررة.

التوصية، تلزم المؤسسة بتبرير مختلف النفقات التي تقوم بها وإفصاح عنها، إن مثل هذه التجاوزات قد تؤدي إلا خسائر مالية فادحة.

– عدم ترصيد مبلغ مهم من الحقوق المشكوك في تحصيلها والذي تم إثباته في دورات سابقة وثبت للمؤسسة أن هذه المؤسسة تم إعلان افلاسها وتصفيتها.

التوصية، يجب على المؤسسة أن تضع سياسات وإجراءات قانونية واضحة ومكتوبة لمثل هذه العمليات، فتقوم بترصيد حساب الزبائن المشكوك في تحصيل دينهم في حساب الذمم الغير قابلة التحصيل الأمر الذي سيجعل من المبلغ الموجودة في حساب الزبائن غير مجدي.

– فقدان بعض المعلومات المتعلقة بحسابات الاستثمارات بسبب خلل تقني في نظم المعلومات الإلكتروني للمؤسسة.

التوصية، يجب على المؤسسة الأخذ بمبدأ الحيطة، حيث يجب عليها أن تحتفظ بكل المعلومات في عدة نسخ لتتفادى ضياعها.

– عدم جرد بعض الحسابات من المخزونات التثبيتات.

التوصية، وضع إجراءات واضحة وخطط يتم الإعتماد عليها خلال القيام بعمليات الجرد، وذلك لتفادي الوقوع في الأخطاء.

– ارتفاع في القيمة حسابات الزبائن المشكوك في تحصيل دينهم.

التوصية، يرجع سبب ارتفاع هذه الفئة إلى عدم متابعة المؤسسة لحقوقها الغير مسددة، ولضبط هذا الارتفاع يجب عليها أن تقوم بإرسال اشعارات لكل الزبائن المتأخرين عن تسديد ذممهم ومتابعة كل من تجاوز الفترات المتفق عليها قضائية بتحويل ملفه لقسم المنازعات دون مماطلة.

ثانيا: ملاحظات وتوصيات مقترحة حول الأداء المالي للمؤسسة العمومية الإقتصادية اسمنت بني صاف:

– رأس المال العامل الإجمالي: بعد تحليلنا للقوائم المالية وفحصنا لمؤشر رأس المال العامل الخاص بدورة 2017، تبين أن قيمة هذا الأخير موجبة بـ 488,65 889 992 6 دج الأمر الذي يفسر مبدئيا أن قاعدة التوازن الوظيفي محققة أي أن الموارد الثابتة للمؤسسة مولت كل استخداماتها الثابتة،

التوصية، استغلال الأموال المجمدة المتمثلة في الفائض من الموارد الثابتة للمؤسسة والتي تعتبر كفرص ضائعة في الإستثمار والتوسع، والبحث عن سبل لإدارة رأس المال العامل من أجل ضمان ربحية المؤسسة واستمرارها والتحسين من أدائها التشغيلي.

– احتياج رأس المال العامل: بعد تحليلنا للقوائم المالية وفحصنا لمؤشر احتياجات في رأس المال العامل الخاص بدورة 2017، تبين أن قيمة هذا الأخير موجبة بـ 921,89 374 97 دج وهو ما يفسر أن موارد دورة الإستغلال لا تغطي احتياجاتها ويمكن أن تلجأ إلى استغلال موارد خارج الإستغلال المتمثلة في الفائض من رأس المال العامل.

التوصية، يستحسن أن تقوم المؤسسة بخفض احتياجاتها في رأس المال العامل وذلك من خلال مراجعة فترات تسديد ديون وتحصيل الحقوق من خلال رفع مدة تسديد ديون الموردين وخفض مدة تحصيل الحقوق من الزبائن.

– مؤشر الخزينة: بعد تحليلنا للقوائم المالية وفحصنا لمؤشر الخزينة الخاص بدورة 2017، تبين أن قيمة هذا الأخير موجبة بـ 791,39 198 268 6 دج وذلك راجع لأن قيمة رأس المال العامل أكبر من احتياجات رأس المال العامل.

التوصية، دعما للتوصية المتعلقة برأس المال العامل فنفس الملاحظة يتم تقديمها وذلك باستثمار الفائض من رأس المال العامل الذي يعتبر كفرص ضائعة للمؤسسة والذي بدوره سيخفض من مؤشر الخزينة.

– مؤشر السيولة: بعد تحليلنا للقوائم المالية وفحصنا لمؤشرات السيولة الخاص بدورة 2017، تبين أنها تساوي 2,76 أي أكبر من الواحد (1) وبالتالي فإن المؤسسة تحتفظ بالأموال السائلة أكثر من حاجتها أي وجود سيولة غير مستغلة.

توصية، إن أفضل نسبة لهذا المؤشر هي تساوي الواحد وكل ما ارتفع عن ذلك يعتبر أوال عاطلة، لذلك يستلزم على المؤسسة أن تخفض من أموالها في الخزينة وتحويلها إلى استثمارات.

حرر بتاريخ ..... محافظ الحسابات.....

5-2- تقرير المصادقة على حسابات الاجتماعية للمؤسسة العمومية الإقتصادية اسمنت بني صاف:

فيما يلي ترجمة لتقرير المصادقة على حسابات المؤسسة:

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية،

نتشرف بإبلاغكم تقرير مهمة التدقيق التي قمنا بها بصفتنا محافظ حسابات لمؤسستكم للسنة المالية 2017.

لقد قمنا بفحص البيانات المالية، مثلما وافق عليها مجلس إدارة المؤسسة للسنة المالية 2017 بمجموع ميزانية أصول/خصوم ستة عشر مليارًا وستمائة وثمانون مليونًا وأربعمائة وتسعة وخمسون ألفًا وسبعمائة واثنان وخمسون دينار جزائري وثمانية وأربعون سنتيم (16 680 459 752,48دج) وربح صافي قدره ملياران وثمانمائة وثلاثة وسبعون مليونًا وثمانمائة وخمسون ألفًا وثمانمائة وخمسة وثلاثون دينار جزائري وواحد وثلاثون سنتيم (2 873 850 835,31دج).

أنجزت مجمل أعمالنا الرقابية، التي تم تنفيذها بشكل أساسي على الاستطلاعات وعمليات الفحص الشامل والتقنيات الأنسب، وفقا لقواعد الاجتهاد المعتادة.

في ضوء نتائج هذا العمل، نصادق بتحفظ مراعاة الأخذ بعين الإعتبار التعليقات والملاحظات المبينة أن الحسابات السنوية المقدمة، منتظمة وصادقة وتعطي صورة حقيقية لنتائج الأنشطة، والوضع المالي وممتلكات مؤسستكم للسنة المالية المقفلة في 31 ديسمبر 2017.

بني صاف في .....

محافظ الحسابات

ما يمكننا استخلاصه هو أن الإجراءات التي اتبعها المدقق خلال مهمته في هذه المؤسسة ممنهجة وفقا للأسس القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، والتي تم التطرق إليها في الجانب النظري للدراسة وربما ما يمكن إضافته إلى التقريرين السابقين هو أننا لاحظنا أن المدقق بعد اتمامه للمهمة وإعداده لمختلف التقارير يلزم المؤسسة برفع التحفظات التي أشار إليها، وإعداد تقرير آخر مفصل يتضمن الملاحظة وحلها ليرسل إليه في آجال محددة ليقوم بالمصادقة على رفع التحفظات وارساله إلى المديرية العامة للمؤسسة ليناقش ذلك خلال الجمعية العامة العادية لمجلس إدارة المؤسسة اللاحق.

من خلال دراسة الحالة هذه أتبثنا صحة الفرضية الأولى التي تنص على لأنه **تتم عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية وفقا لإجراءات ممنهجة، منظمة، شاملة، مفصلة تسمح بالتعبير عن رأي فني حول صحتها**

المبحث الثاني: الدراسة الاستقصائية

بغية الإجابة على إشكالية الدراسة سنقوم من خلال هذا الجزء من هذه الدراسة باستجواب عينة مقصودة من ممارسي التدقيق الخارجي في الجزائر بغرض الحصول على نتائج وتفاصيل دقيقة حول مهمة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وعليه سنقوم في هذا المبحث بعرض الإطار المنهجي للدراسة الاستقصائية ونموذج الدراسة المعتمد، والأدوات المستعملة التي تقود إلى اختبار الفرضيات الموضوعة

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

سنقوم في هذا المطلب بعرض النقاط التالية:

- تصميم ومعالجة أداة الدراسة " الإستبيان".
- عرض عينة الدراسة ومعالجة استمارة الإستبيان.
- نموذج الدراسة.
- الأساليب الإحصائية المستعملة.

1- تصميم ومعالجة الإستبيان

اعتمادا على السؤال الرئيسي للدراسة، والجزء النظري لها والدراسات السابقة التي عالجت متغيرات الدراسة تم إعداد استمارة الإستبيان، والتي اعتمدناها كأداة بحثية لجمع المعلومات التي تمكننا من معرفة مدى توافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر مع المرجعية الوطنية للتدقيق المتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق، حرصنا خلال إعداد هذا الاستبيان على أن يكون متناسقا من حيث عدد العبارات لكل محور وأن تكون هذه العبارات واضحة ومفهومة ومتسلسلة لتخدم اختبار فرضيات الدراسة.

بعد صياغة الإستبيان تم عرضه على مدير الأطروحة من أجل إثرائه أكثر بالملاحظات والتعديلات التي يراها مناسبة، ثم عرضها على مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق من أجل تحكيمها، والتأكد من مدى ملاءمة ومناسبة العبارات للإشكالية المطروحة، وبعد الأخذ بالتوجيهات والملاحظات تم ضبط الإستبيان وصياغته في شكله النهائي والذي تكوّن من جزئين، الجزء الأول خصص للبيانات والمعلومات الديموغرافية لأفراد العينة والجزء الثاني قسم إلى ثلاث محاور بحيث:

- **المحور الأول:** تضمن عشرة (10) عبارات، تتعلق بمدى التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة قبوله التكليف والتخطيط لأداء المهمة في المؤسسة العمومية الإقتصادية، ومدى كفايته لذلك.

- **المحور الثاني:** تضمن عشرة (10) عبارات، تتعلق بمدى التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة تدقيقه للقوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية ومدى كفايته لذلك.

- **المحور الثالث:** تضمن عشرة (10) عبارات، تتعلق بمدى التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال إعداده لتقرير التدقيق حول القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية ومدى كفايته لذلك.

بعد إتمام الإستبيان في شكله النهائي وتم اعتماده لجمع بيانات الدراسة تأتي مرحلة توزيع الإستبيان على عينة الدراسة التي تمثلت في ممارسي مهنة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية وذلك بالاعتماد على عدة طرق منها:

- الإتصال المباشر بالمدقق وتسليمه الإستبيان.
- الإستعانة ببعض الزملاء في توزيع الإستمارة.
- إرسال الإستمارة في البريد الإلكتروني.
- إعداد الإستمارة في شكلها الإلكتروني وتوزيعها عبر شبكات التواصل الاجتماعي.

2- عرض عينة الدراسة

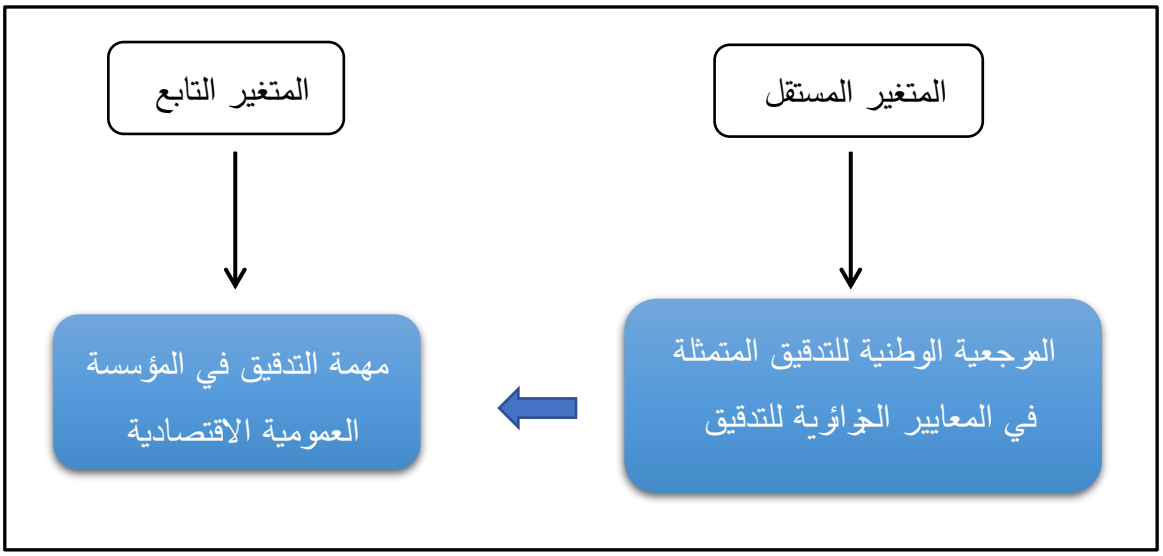
بعد إعداد الإستبيان وضبط محاوره واخضاعه للتحكيم، تم توزيعه على عينة الدراسة حيث اعتمدنا في دراستنا هذه على أحد أنواع العينة الغير احتمالية والتي رأينا أنها تتناسب مع موضوع دراستنا وأنها أنسب للحصول على نتائج أكثر دقة، العينة التي اعتمدنا عليها هي العينة القصدية، فقد وزعنا الإستبيان على مختلف ممارسي التدقيق الخارجي في كل من ولايات الغرب الجزائري إضافة إلى بعض الولايات التي يوجد بها عدد معتبر من ممارسي المهنة وذلك بشرط أن يكونوا سبق لهم ممارسة مهمة التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية، هذه الولايات هي: وهران، مستغانم، سيدي بلعباس، معسكر، عين تموشنت، تلمسان، سعيدة، غليزان، شلف، الجزائر العاصمة، البليدة، بومرداس، عنابة، قسنطينة والذي بلغ عددهم 1863 خبير محاسبي ومحافظ حسابات حسب (الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، 2023)، وبعد مراعاة الشرط توصلنا إلى أن عدد المدققين الذين سبق لهم ممارسة التدقيق في المؤسسات العمومية

الاقتصادية هو 89 مفردة والذي اعتبرناه عدد الاستمارات الموزعة، وبعد إلغاء 5 استمارات كانت غير صالحة للدراسة أصبح العدد 84 استمارة صالحة للدراسة تمثل حجم العينة المقصودة.

3- نموذج الدراسة

تم تصميم نموذج الدراسة لمعرفة واقع التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر وذلك من خلال دراسة مدى توافق مهمة التدقيق في هذه المؤسسات الذي اعتبرناه كمتغير تابع مع المرجعية الوطنية للتدقيق المتمثلة في المعايير الجزائرية للتدقيق والذي تم اعتباره كمتغير مستقل، الشكل الموالي يوضح هذا النموذج:

الشكل رقم (4.3): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

4- الأساليب الإحصائية المستعملة

بعد عملية فرز وتحليل الإجابات بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي SPSS إصدار 22 الذي أتاح لنا مجموعة من الأساليب الإحصائية التي ساعدتنا في تحليل مخرجات الاستبيان، كما تم الإستعانة ببرنامج Excel لرسم الأشكال البيانية الضرورية لتمثيل النتائج التي تم التوصل إليها.

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لتحديد درجة الموافقة المتعلقة بمحاور الدراسة وذلك بتخصيص خمس اختيارات لكل عبارة، موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة، مع إعطاء الأوزان الترجيحية لكل إجابة 5، 4، 3، 2، 1، على التوالي، الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (13.3): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

تم حساب المدى والذي يحسب عن طريق القيمة القصوى مطروح منها القيمة الدنيا ثم يقسم على عدد الفئات توصلنا إلى طول كل فئة كالتالي: 5-1=4، 4/5=0.8 الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (14.3): الميزان التقديري وفقا لسلم ليكارت الخماسي

الاستجابة	المتوسط المرجح بالأوزان
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحث

ومن أجل تحليل الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التالي:

- التكرار والنسب المئوية إضافة إلى الرسومات البيانية.
- المتوسطات الحسابية من أجل معرفة درجة موافقة المستجوبين على محاور الإستبيان.
- الإنحراف المعياري لقياس مدى تشتت القيم على متوسطها الحسابي.
- معامل ارتباط بيرسون من أجل تحديد علاقة الإرتباط بين محاور الدراسة.
- معامل ألفا كرونباخ لغرض قياس ثبات الاستبيان.
- اختبار T لعينة واحدة One sample t test من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: عرض الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

سنتطرق من خلال هذا الفرع إلى عرض الصفات والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وذلك من حيث النوع، السن، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية

1- توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع:

يوضح الجدول رقم (12) والشكل (15) رقم، التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير النوع:

الجدول رقم (15.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير النوع

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	65	77%
	أنثى	19	23%
	المجموع	84	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

الشكل رقم (5.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير النوع

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابق أن أغلبية أفراد عينة الدراسة ذكور بنسبة 77%، في حين بلغت نسبة الإناث 47%، وهذا دليل على التنوع في أفراد عينة الدراسة.

2- توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع:

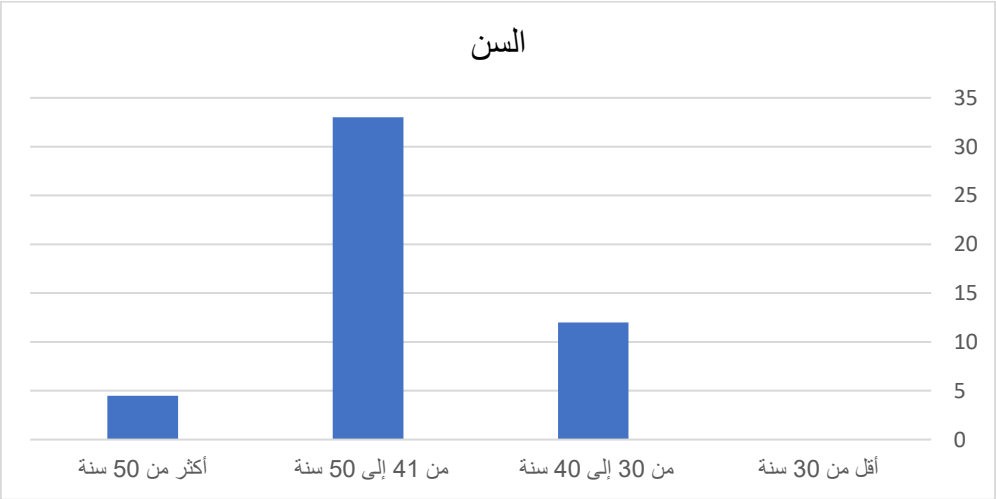
يوضح الجدول رقم (12) والشكل (15) رقم، التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير السن:

الجدول رقم (16.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية
السن	أقل من 30 سنة	00	00%
	من 30 إلى40 سنة	12	14%
	من 41 إلى50 سنة	33	39%
	أكثر من 50 سنة	39	47%
	المجموع	84	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

الشكل رقم (6.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الجدول رقم والشكل رقم أن نسبة كبيرة من عينة الدراسة تجاوزت أعمارهم السن 50 سنة بنسبة 47% من إجمالي العينة، وبنسبة 39% منهم تتراوح أعمارهم بين 41 و50 سنة والأقلية منهم تتراوح أعمارهم بين السن 30 و40 سنة وذلك بنسبة 14%.

3- توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

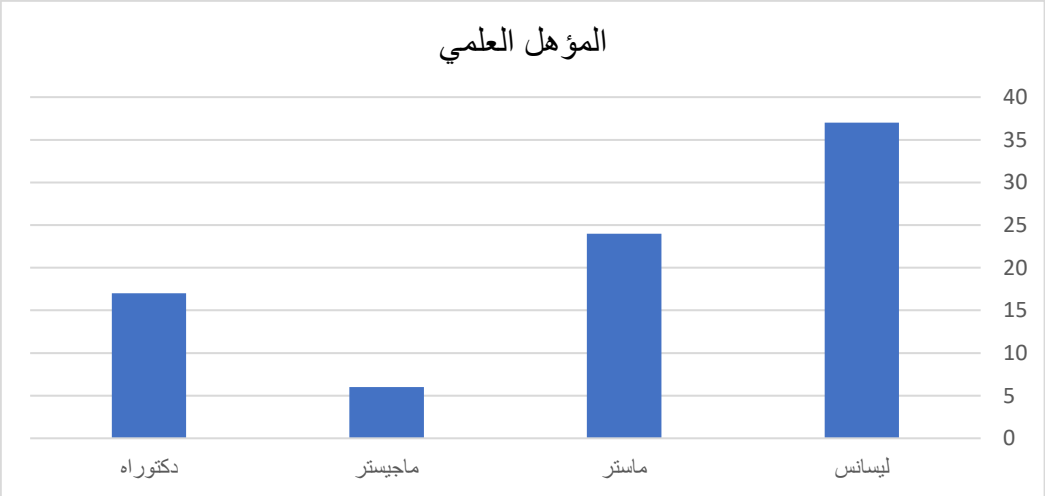
يوضح الجدول رقم (12) والشكل (15) رقم، التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم (17.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ليسانس	37	44%
	ماستر	24	29%
	ماجيستر	6	7%
	دكتوراه	17	20%
	المجموع	84	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

الشكل رقم (7.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الجدول رقم والشكل رقم تنوع في الشهادات المتحصل عليها أفراد عينة الدراسة حيث أن أغلبهم متحصل على شهادة ليسانس والذي بلغ عددهم (37) مستجوب بنسبة 44% من إجمالي عينة الدراسة، ثم تليها شهادة الماستر بعدد (24) مستجوب بنسبة 29% من الإجمالي، ثم شهادة الدكتوراه بـ(17)

مستجوب بنسبة 20% وأقلية منهم لهم شهادة الماجيستر الذي بلغ عددهم (6) مستجوبين من إجمالي عينة الدراسة.

4- توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي:

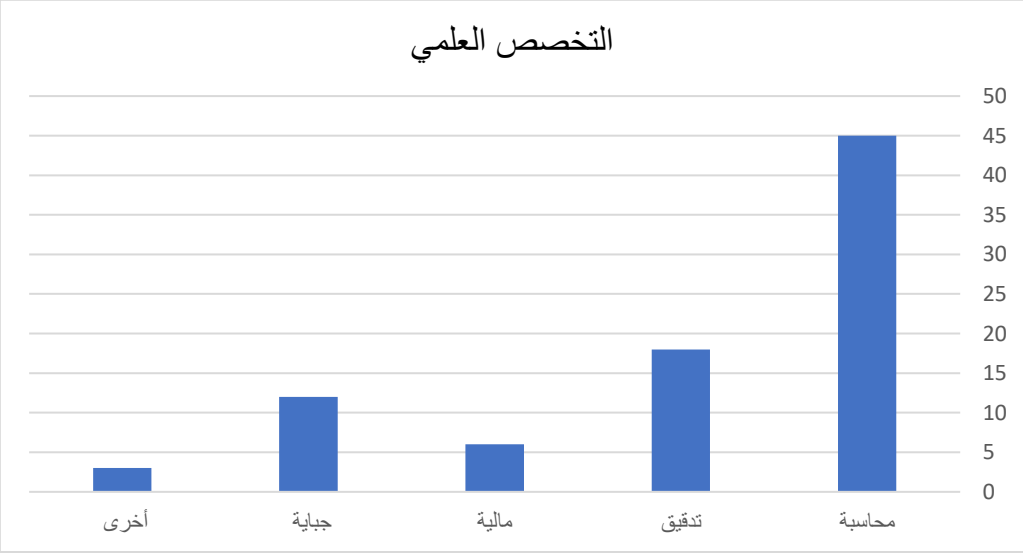
يوضح الجدول رقم (12) والشكل (15) رقم، التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي:

الجدول رقم (18.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية
التخصص العلمي	محاسبة	45	54%
	تدقيق	18	21%
	مالية	6	7%
	جباية	12	14%
	أخرى	3	4
	المجموع	84	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

الشكل رقم (8.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الجدول رقم والشكل رقم أن أفراد العينة يتمتعون بمؤهلات علمية مختلفة بحيث أغلبهم متخصص في مجال المحاسبة والتدقيق بنسبة 54% و21% على التوالي، ثم تخصص الجباية والمالية بنسبة 14% و7% على التوالي.

5- توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص الوظيفة:

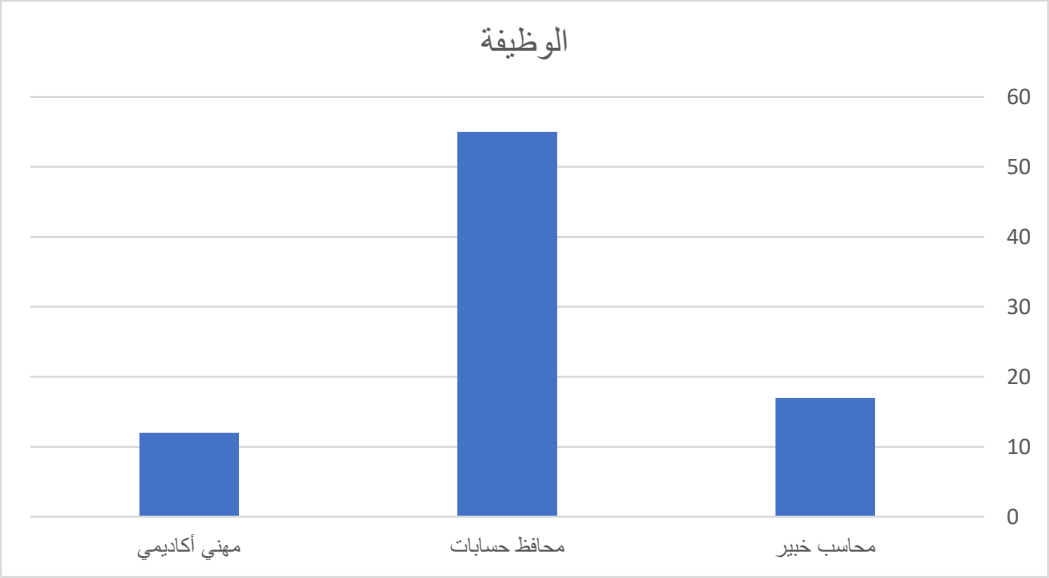
يوضح الجدول رقم (12) والشكل (15) رقم، التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة:

الجدول رقم (19.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة	محاسب خبير	17	20%
	محافظ حسابات	55	66%
	مهني أكاديمي	12	14%
	المجموع	84	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

الشكل رقم (9.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الجدول رقم والشكل رقم أن أغلب أفراد العينة مدققين بصفة محافظ حسابات والذي بلغ عددهم (55) مستجوب بنسبة 66% من إجمالي المستجوبين، أما الفئة المتبقية فكانت متكونة من الخبراء

المحاسبين بعدد (17) مستجوب بنسبة 20% من الإجمالي، والأكاديميين المهنيين الذين جمعوا بين صفتي محافظ حسابات وأستاذ جامعي أو خبير محاسب وأستاذ جامعي والذي بلغ عددهم (12) مستجوب بنسبة 14% من إجمالي العينة.

6- توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

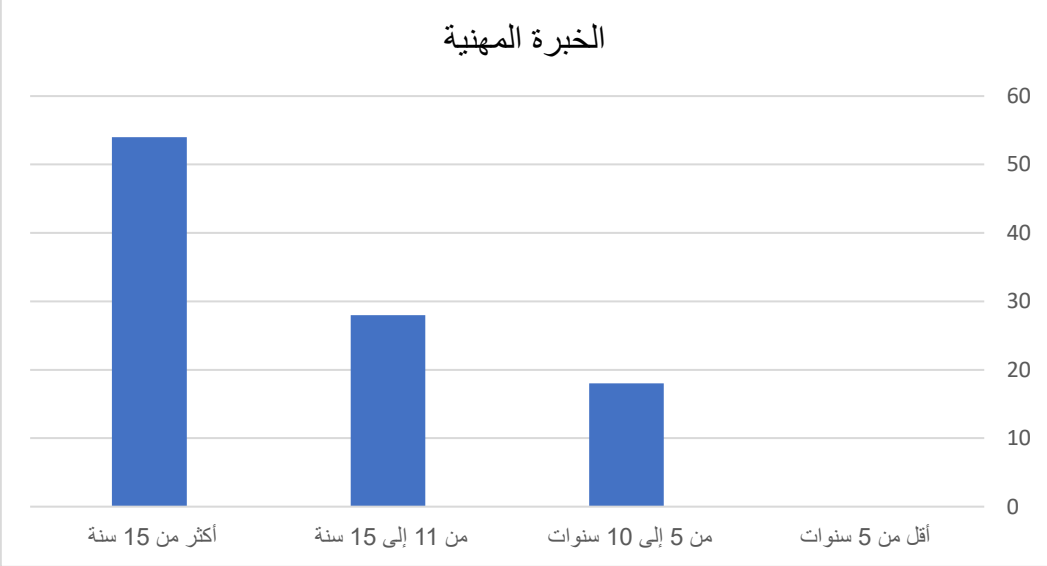
يوضح الجدول رقم (12) والشكل (15) رقم، التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

الجدول رقم (20.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	00	00%
	من 5 إلى10 سنوات	15	18%
	من 11 إلى15 سنة	24	28%
	أكثر من 15 سنة	45	54%
	المجموع	84	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

الشكل رقم (10.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (Excel)

نلاحظ من خلال الجدول رقم والشكل رقم أن أغلب أفراد العينة تتمركز خبراتهم عند الفئة أكثر من 15 سنة والذي بلغ عددهم (45) مستجوب ما يعادل نسبة 54% من إجمالي العينة، ثم تليها فئة من 11 إلى 15 سنة والتي كانت بـ (24) مستجوب ما يمثل 24% من إجمالي العينة، وما تبقى من الإجمالي العينة فقد تراوحت خبرتهم في الفئة من 5 إلى 10 سنوات بـ(15) مستجوب بنسبة 18% من الإجمالي، وبالتالي يمكننا الحكم على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بالخبرة المهنية الكافية والملائمة في مجال التدقيق الخارجي وبالتالي فهي جد مناسبة لقياس متغيرات الدراسة.

المطلب الثالث: اختبار ثبات وصدق الإستبيان وطبيعة توزيع بياناته

إن المقصود بثبات الإستبيان هو أنه إذا تم إعادة تطبيقه على نفس العينة يعطي نتائج نفسها أو متقاربة بدرجة كبيرة، إن مقياس معامل الثبات في الإحصاء هو أخذ قيمة محصورة بين الصفر والواحد، وكلما كانت نتيجة الثبات تقترب من الواحد كلما زادة درجة ثبات الاستبيان، أما الصدق فيمكن القول أنه مدى قدرة الإستبيان على قياس ما يراد قياسه.

سنعتمد في دراستنا هذه على معامل الثبات "ألفا كرونباخ" و التجزئة النصفية "Split-half" لقياس درجة ثبات أداة الدراسة، يمكن الحكم على أداة الدراسة أنها ثابتة إذا كانت تقيس خاصية محددة قياسا يتصف بالصدق والاتساق، إن الحد الأدنى لقيمتي كل من معامل ألفا كرونباخ ومعامل التجزئة النصفية يجب ألا يقل عن 0.6 وكلما ارتفعت هذه القيمة دل ذلك على قوة ثبات أداة الدراسة (جودة، 2008، الصفحات 298-300)

1- قياس تباث الاستبيان

1-1- الطريقة التجزئة النصفية "splt-half":

لاستعمال هذه الطريقة نقوم بتجزئة الاستبيان إلى نصفين من ثم إيجاد معامل الإرتباط بيرسون بين نصفي الاختبار، ثم قمنا بعد ذلك قمنا بتصحيح معامل هذا الإرتباط بواسطة معامل ثبات جثمان للتجزئة النصفية، وفيما يلي جدول يوضح ذلك.

الجدول رقم (21.3): ثبات الإستبيان بطريقة التجزئة النصفية

معامل الإرتباط	تصحيح المعامل بمعادلة جثمان للتجزئة النصفية	حجم العينة
0.915	0.955	84

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معامل الإرتباط بلغ 0.915، والذي قمنا بتصحيحه بواسطة معامل جثمان للتجزئة النصفية حيث بلغ 0.955، وهو دال على أن الإستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الإعتماد عليه في الدراسة.

1-2- طريقة ألفا كرونباخ "Cronbach Alpha":

الجدول الموالي يوضح معامل ألفا كرونباخ للإستبيان:

الجدول رقم (22.3): ثبات الإستبيان بطريقة ألفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	ثبات المحور
المحور الأول	10	0.850
المحور الثاني	10	0.884
المحور الثالث	10	0.915
الثبات العام للإستبيان	30	0.930

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة جدا حيث بلغت 0.930 أي هي أكبر من القيمة المعيارية 0.6 وتقترب كثيرا من القيمة الكاملة (1)، هذا من جهة. ومن جهة أخرى نلاحظ أنه يتراوح ثبات محاور الإستبيان بين 0.850 كأدنى حد و0.915 كأقصى حد، وهذا دليل على أن الإستبيان يتمتع بدرجة عالية جدا من الثبات ويمكن الإعتماد عليه في الدراسة الاستقصائية.

2- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المقياس

يتم إجراء هذا الإختبار لمعرفة ما إذا كنا سنستخدم في دراستنا هذه الإختبارات المعلمية أو الإختبارات اللامعلمية، وحسب نظرية النهاية المركزية فإنه عندما يكون حجم العينة أو البيانات أكبر من 30 أو 40 مفردة تميل البيانات إلى التوزيع الطبيعي، وبما أننا أمام 84 مفردة في دراستنا هذه سنتجاهل شروط التوزيع الطبيعي ونقول مباشرة أنه بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي بالنسبة لكل متغيرات الدراسة وعليه سنستخدم في هذه الدراسة الإختبارات المعلمية.

3- اختبار صدق الإستبيان

كما ذكرنا سابقا فإن صدق أداة الدراسة هو أن تقيس عبارتها ما وضعت لقياسه في الأصل، سنقوم فيما يلي باختبار صدق الإستبيان من خلال الصدق الظاهري وصدق الاتساق الداخلي، وصدق البنائي.

3-1- الصدق الظاهري:

بغرض التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة تم عرضها على مجموعة من الأساتذة والمهنيين المحكمين (الملحق رقم02 يبين قائمة الأساتذة المحكمين) لتحكيمها وإعطاء رأيهم فيها وتقديم ملاحظات مناسبة حول مدى اتساق الاستبيان ومدى مناسبته لأداء الدراسة والإجابة على الفرضيات الموضوعة، ومدى دقة وسلامة الصياغة اللغوية ووضوح عبارات الإستبيان.

تركزت ملاحظاتهم حول، إلغاء بعض العبارات وإضافة أخرى ودمج البعض في عبارة واحدة والحرص على توازن المحاور من حيث عدد العبارات، وقد تم بالفعل الأخذ بجل الملاحظات عند التصميم النهائي لأداة الدراسة ليتم اعداد استبيان مكون من 30 عبارة (الملحق رقم01 الإستبيان في صورته النهائية)

3-2- الإتساق الداخلي:

ويقصد به اختبار مدى مناسبة أداة الدراسة لأغراض الدراسة، أي أنها تقيس ما يراد قياسه وذلك عن طريق حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات محاور الدراسة مع الحور الذي تنتمي إليه عند مستوى الدلالة 0.05 وذلك باستخدام برنامج SPSS والجداول التالية توضح معاملات الإرتباط لكل محور مع العبارات التي تنتمي إليه.

الجدول رقم (23.3): معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الأول

عبارات المحور	معامل الإرتباط	قيمة الدلالة
1	0.624	0.000
2	0.640	0.000
3	0.644	0.000
4	0.593	0.000
5	0.620	0.000
6	0.457	0.000
7	0.665	0.000
8	0.462	0.000
9	0.718	0.000
10	0.656	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيم إرتباط العبارات مع البعد كانت عالية حيث تراوحت بين 0.457 و0.718، وكانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يدل على اتساق العبارات مع البعد، إذن فإن جميع عبارات المحور الأول متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه وأنها تتمتع بالصدق ومناسبة فعلا لقياس ما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (24.3): معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثاني

عبارات المحور	معامل الإرتباط	قيمة الدلالة
11	0.474	0.000
12	0.515	0.000
13	0.494	0.000
14	0.683	0.000

15	0.614	0.000
16	0.604	0.000
17	0.678	0.000
18	0.735	0.000
19	0.512	0.000
20	0.458	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيم إرتباط العبارات مع البعد كانت عالية حيث تراوحت بين 0.458 و0.735، وكانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يدل على اتساق العبارات مع البعد، إذن فإن جميع عبارات المحور الثاني متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه وأنها تتمتع بالصدق ومناسبة فعلا لقياس ما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (25.3): معاملات الإرتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثالث

عبارات المحور	معامل الإرتباط	قيمة الدلالة
21	0.718	0.000
22	0.621	0.000
23	0.674	0.000
24	0.752	0.000
25	0.728	0.000
26	0.719	0.000
27	0.898	0.000
28	0.734	0.000
29	0.655	0.000
30	0.762	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيم إرتباط العبارات مع البعد كانت عالية حيث تراوحت بين 0.621 و0.898، وكانت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يدل على اتساق العبارات مع البعد، إذن فإن جميع عبارات المحور الأول متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه وأنها تتمتع بالصدق ومناسبة فعلا لقياس ما وضعت لقياسه.

3-3- الصدق البنائي:

قمنا بإجراء هذا الإختبار على أداة الدراسة عن طريق حساب معاملات الإرتباط بين كل بعد من أبعاد المتغير والمتغير نفسه، الجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (26.3): اختبار الصدق البنائي لمتغير مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية

علاقة الإرتباط		معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية	توافق مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة مع المرجعية الوطنية للتدقيق	0.868	0.000
	توافق مرحلة تدقيق القوائم المالية مع المرجعية الوطنية للتدقيق	0.783	0.000
	توافق مرحلة إعداد التقرير مع المرجعية الوطنية للتدقيق	0.896	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن جميع معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05، وتراوحت قيمتها بين 0.783 و0.896 مما يفسر وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين أبعاد "التوافق مع المرجعية الوطنية للتدقيق" ومتغير مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية وبالتالي يتمتع المتغير بالصدق وهو بالفعل مناسب لقياس ما تم وضعه للقياس.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الإستبيان

سنقوم فيما يلي بعرض ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل إجابات المستجوبين وذلك بحساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من العبارات لكل محور وذلك باستخدام برنامج SPSS، وكانت النتائج كما يلي:

المطلب الأول: تحليل توجهات إجابات أفراد العينة

1- المحور الأول:

تم اعتماد هذا المحور لقياس درجة توافق مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية مع المرجعية الوطنية للتدقيق وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (27.3): نتائج المحور الأول للإستبيان

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه
01	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" عند الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق مع إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية.	4.39	0.491	موافق بشدة
02	أرى أن رسالة المهمة المنصوص عليها في المعيار رقم 210 متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.	4.07	0.708	موافق
03	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية" عند إعداد برنامج العمل واستراتيجية التدقيق المناسبة مع حجم المؤسسة محل التدقيق.	4.20	0.555	موافق بشدة
04	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الإستغلال" للتأكد من عدم وجود شكوك حول استمرارية استغلال المؤسسة.	4.13	0.673	موافق
05	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق التدقيق " عند إعداد وتشكيل وثائق وملفات العمل.	4.20	0.597	موافق بشدة
06	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق" عند تحديد مجتمع وعينة الفحص.	4.06	0.750	موافق
07	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق غير كافٍ لإجراء التخطيط السليم للتدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية.	4.01	0.591	موافق

08	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ لتحديد المسؤوليات المهنية للمدققين خلال التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية.	3.94	0.750	موافق
09	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الاقتصادية والحكم على فعاليته.	3.89	0.659	موافق
10	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق ملائم لأداء المهمة في بيئة التشغيل الإلكتروني.	4.15	0.649	موافق
	المؤشرات الإحصائية للمحور	**4.11**	**0.394**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للعبارات تراوح بين 3.92 و4.39 أي جل المستجوبين **توافق** على مجمل عبارات المحور الأول إلاّ العبارتين 1 و3 و5 كان الإجابة **بموافق بشدة**، وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.11 وبالإسقاط على الجدول المرجح للأوزان نلاحظ أنه يعكس اتجاه "**موافق**"، وتراوح الإنحراف المعياري لعبارات الإستبيان بين 0.491 و0.750 وقدر بالنسبة للمحور الأول ككل بـ 0.394 وهذا ما يدل على عدم وجود تشتت في إجابات هذا المحور، وفيما يلي تحليل النتائج المتعلقة بكل عبارة على حدا:

❖ **العبارة 01:**

وضعت هذه العبارة لمعرفة مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق والتي تنص على مختلف الأحكام الضرورية والمسؤوليات التي تقع على الإدارة والمدقق خلال المهام الأولية لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية، ولعل أهم ما نص عليه هذا المعيار هو رسالة المهمة التي يتفق فيها المدقق وإدارة المؤسسة على طبيعة أعمال التدقيق ومسؤوليات الإدارة والمدقق وكل ما يتعلق بالمهمة، فقد تمت الإجابة على هذه العبارة بـ موافق بنسبة 60.7% وموافق بشدة بنسبة 39.3% (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.39 ما يعكس اتجاه **موافق بشدة** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري لها 0.491 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، واعتماد على النتائج المتحصل عليها **فقد اعتبر أفراد العينة أن المعيار الجزائري للتدقيق رقم**

210 " NAA210 " مهم جدا يلتزم به المدقق خلال أدائه لمهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي والذي يتيح له الاتفاق حول أحكام المهمة وتحديد طبيعة الأعمال التدقيق والمسؤوليات بين كل من الإدارة والمدقق.

❖ **العبارة 02:**

تنص هذه العبارة على مدى اعتبار المدققين أن رسالة المهمة التي نص عليها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 كافية ومتضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة، فقد تمت الإجابة على هذه العبارة بـ غير موافق بنسبة 2.4% من أفراد العينة ومحايد بنسبة 14.3% من أفراد العينة وموافق بنسبة 57.1% من أفراد العينة وموافق بشدة بنسبة 26.2% من أفراد العينة (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.07 ما يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.708 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **وبناء على الإجابات والنتائج المتوصل إليها يرى أفراد العينة أن رسالة المهمة التي جاء بها المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " NAA210 " كافية ومتضمنة لجميع الأحكام الأساسية التي تضمن أداء المهمة بشكل جيد.**

❖ **العبارة 03:**

وضعت هذه العبارة لمعرفة مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " NAA300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية عند إعداد برنامج العمل واستراتيجية التدقيق المناسبة مع حجم المؤسسة محل التدقيق خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، تمت الإجابة على هذه العبارة بـ محايد بنسبة 7.1% من أفراد العينة وموافق بنسبة 65.5% من أفراد العينة وموافق بشدة بنسبة 27.4% من أفراد العينة (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.20 ما يعكس اتجاه **موافق بشدة** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.555 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **وبناء على الإجابات والنتائج المتوصل إليها فإن المدققين يلتزمون بهذا المعيار خلال التخطيط لأداء المهمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية من خلال إعداد استراتيجية مكيفة للمهمة من خلال تحديد نطاق التدقيق والموارد الضرورية لإنجاز المهمة التي تتناسب مع طبيعة وحجم المؤسسة وغيرها من النقاط الهامة التي تناولها هذا المعيار.**

❖ **العبارة 04:**

وضعت هذه العبارة لمعرفة مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الإستغلال "NAA570" للتأكد من استمرارية استغلال المؤسسة خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 53.6% ثم موافق بشدة بنسبة 29.8% ثم محايد بنسبة 16.7%، (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.13 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.673 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **وعليه نستنتج أن أغلب أفراد العينة يلتزمون بتطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال، للتأكد من استمرارية استغلالها في المستقبل المتوقع وعدم وجود شكوك حوله.**

❖ **العبارة 05:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 وثائق التدقيق "NAA230" عند اعداده لوثائق تدقيق القوائم لمالية وجمع ملفات العمل والاحتفاظ بها عند أدائه للمهمة في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 60.7% ثم موافق بشدة بنسبة 29.8% ثم محايد بنسبة 9.5%، (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.20 الذي يعكس اتجاه **موافق بشدة** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.597 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عند أدائهم لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية والذي يتيح لهم تشكيل ملف عمل كافي وملائم يسمح له بدعم تقريره حول القوائم المالية المدققة والاحتفاظ به دون سحب أو حذف أي عنصر منه قبل الآجال القانونية المحددة للحفظ.**

❖ **العبارة 06:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 السبر في التدقيق "NAA530" عند تحديد مجتمع وعينة الفحص خلال أدائهم لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 58.3% ثم موافق بشدة بنسبة 26.2% ثم محايد بنسبة 10.7%، ثم غير موافق بنسبة 4.8%، (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.06 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما

بلغ انحرافها المعياري 0.750 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عند أدائهم لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية والذي يتيح له استخدام أساليب إحصائية وغير إحصائية لتحديد واختيار عينة الفحص ووضع الإجراءات المناسبة لاختيار وتقييم نتائج السبر والتأكد من ما إذا كانت النتائج المتوصل إليها معقولة وتمثل كافة المجتمع الذي تم فحصه، إن العمل بهذا المعيار سيوفر كل من الجهد والوقت على المدقق فبدل من فحصه لكل العناصر التي تتضمنها القوائم المالية سيفحص عينة تكون ممثلة لها بحيث يتحصل على نتائج تكون قريبة من تلك التي سيتحصل عليها لو قام بفحص جميع العناصر.**

❖ **العبارة 07:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى كفاية الإطار المرجعي للتدقيق للتخطيط السليم لأدائهم لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة وذلك بعدم الكفاية بموافق بنسبة 69% ثم موافق بشدة بنسبة 16.7% ثم محايد بنسبة 13.1%، ثم غير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.01 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.591 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه في رأي عينة الدراسة الإطار المرجعي للتدقيق غير كاف للتخطيط السليم للتدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية، فبالرغم من شمول المرجعية الوطنية للتدقيق للمعيار رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية" إلا أنه يحتاج إلى معايير أخرى الخاصة بتحديد وتقييم المخاطر والأخطاء الجوهرية الممكنة التي يقدرها المدقق من خلال فهمه لبيئة المؤسسة، وكذلك بالنسبة لقواعد تطبيق مفهوم الأهمية النسبية خلال مرحلة التخطيط، فلا زال يفتقر الإطار المرجعي الوطني لمعايير تعالج ذلك، حيث أصبح المدقق يستعين بالمرجعية الدولية والاجتهادات الشخصية للاستفادة من مثل هذه الحالات.**

❖ **العبارة 08:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى كفاية الإطار المرجعي للتدقيق في تحديد المسؤوليات المهنية للمدققين خلال أدائهم لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة وذلك بالكفاية بموافق بنسبة 51.2% ثم موافق بشدة بنسبة 22.6% ثم محايد بنسبة 23.8%، ثم غير موافق بنسبة 2.4%، (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.94 الذي يعكس اتجاه

موافق لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.750 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه في رأي عينة الدراسة الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كاف لتحديد المسؤوليات المهنية للمدققين خلال ممارسة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية.**

❖ **العبارة 09**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى كفاية الإطار المرجعي للتدقيق لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة وذلك بموافق بنسبة 66.7% ثم موافق بشدة بنسبة 13.1% ثم محايد بنسبة 16.7%، ثم غير موافق بنسبة 3.6%، (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 3.89 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.659 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه في رأي عينة الدراسة الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كاف لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الاقتصادية والحكم على فعاليته، رغما أنه لم يخصص معيار خاص بتقييمه إلا أنه المعايير في مجملها تطرقت إلى ذلك.**

❖ **العبارة 10:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى ملاءمة الإطار المرجعي للتدقيق لأداء المهمة في بيئة التشغيل الرقمي أو ما يسمى التدقيق الإلكتروني، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة وذلك بموافق بنسبة 59.5% ثم موافق بشدة بنسبة 28.6% ثم محايد بنسبة 10.7%، ثم غير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم06) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.15 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا لسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.649 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه في رأي عينة الدراسة الإطار المرجعي الوطني للتدقيق ملائم لأداء المهمة في بيئة التشغيل الإلكتروني، إلا أنه يرى الباحث أنه رغم ملاءمة الإطار المرجعي لذلك تبقى الحاجة إلى معايير خاصة بتنظيم هذه المهنة في هذه البيئة التي من الممكن أن تحتوي على مخاطر مختلفة تمامة على البيئة التقليدية، وبالرجوع إلى المرجعية الدولية للتدقيق نلاحظ أنه تم إصدار معيار يحدد الجوانب الضرورية التي يجب أن يراعيها المدقق عند أدائه للمهمة في البيئة التي تتميز بالاستعمال الكبير لوسائل الإعلام والاتصال وتكنولوجيا المعلومات، ولربما كان اتجاه إجابات أفراد العينة بموافق نتيجة التوجه**

البطيء للاستخدام الوسائل تكنولوجيا المعلومات في تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر واعتمادها على الأساليب التقليدية.

❖ **المحور الأول ككل:**

إن الهدف من وضع هذا المحور هو اختبار مدى التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية، وبعد تحليل إجابات عينة الدراسة كان المتوسط الحسابي 4.11 الذي يعكس اتجاه موافق وفقا للسلم المرجح للأوزان، وبلغ الانحراف المعياري 0.394 الذي يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال النتائج توصلنا إلى أنه مجمل أفراد عينة الدراسة يلتزمون بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لتدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية وأن الإطار المرجعي وطني للتدقيق ملائم لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد المسؤوليات المهنية للمدقق إلا أنه يحتاج إلى معايير خاصة بالتخطيط المتعلقة بتحديد وتقييم المخاطر التي يقدرها المدقق بناءً على فهمه لبيئة المؤسسة.**

2- المحور الثاني:

تم اعتماد هذا المحور لقياس درجة توافق مرحلة تدقيق القوائم المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية مع المرجعية الوطنية للتدقيق وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (28.3): نتائج المحور الثاني للإستبيان

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه
11	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية" أثناء جمع أدلة الإثباث من خارج المؤسسة العمومية الاقتصادية	4.17	0.691	موافق
12	أتأكد من قيام إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية"	4.27	0.647	موافق بشدة

13	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" والمعيار رقم 501 " العناصر المقنعة اعتبارات خاصة" للحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة لاستخلاص نتائج معقولة لإبداء الرأي حول القوائم المالية.	4.05	0.775	موافق
14	أتأكد من قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها في نقل الأرصدة الإفتتاحية بشكل صحيح من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية".	4.30	0.655	موافق بشدة
15	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية" عند استخدام تقنيات مراقبة لمختلف العناصر المكونة للقوائم المالية للتأكد من صحتها.	4.24	0.551	موافق بشدة
16	أقوم بالاستعانة بأعمال المدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين.	4.18	0.731	موافق
17	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" إذا تطلب الأمر الإستعانة بخبير في مجال غير المحاسبة والتدقيق	4.13	0.690	موافق
18	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540" تدقيق التقديرات المحاسبية" عند جمع العناصر المقنعة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بالقيمة العادلة.	4.25	0.578	موافق بشدة
19	أصادف العديد من الحالات أثناء مزاولة مهمة تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية تتطلب مني مزج بين المرجعية الوطنية والدولية للتدقيق.	4.04	0.685	موافق
20	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ للحصول على أدلة إثبات ملائمة توصل إلى نتائج معقولة	4.15	0.799	موافق بشدة
	المؤشرات الإحصائية للمحور	**4.27**	**0.490**	**موافق**

				بشدة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للعبارات تراوح بين 4.04 و4.30 أي جل المستجوبين **توافق بشدة** على مجمل عبارات المحور الثاني، وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.27 وبالإسقاط على الجدول المرجح للأوزان نلاحظ أنه يعكس اتجاه "**موافق بشدة**"، وتراوح الإنحراف المعياري لعبارات الإستبيان بين 0.551 و0.799 وقدر بالنسبة للمحور الثاني ككل بـ 0.490 وهذا ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات على هذا المحور، وفيما يلي تحليل النتائج المتعلقة بكل عبارة على حدا:

❖ **العبارة 11:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية "NAA505" عند جمعه لأدلة الإثبات من خارج المؤسسة العمومية الإقتصادية، وذلك لغرض الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة للإدلاء برأي صحيح حول القوائم المالية وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 57.1% ثم موافق بشدة بنسبة 31% ثم محايد بنسبة 9.5% وغير موافق بنسبة 2.4%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.17 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا لسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.691 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عندما يتطلب الأمر الحصول على تأكيدات خارجية حول عنصر في القوائم المالية من أشخاص خارج المؤسسة.**

❖ **العبارة 12:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية "NAA580" وذلك لتأكد من أن إدارة المؤسسة قد قامت بمسؤولياتها عند إعداد القوائم المالية وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 51.2% ثم موافق بشدة بنسبة 38.1% ثم محايد بنسبة 10.7%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.27 الذي يعكس اتجاه **موافق بشدة** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.647 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار لتأكيد مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية وأن كل المعاملات التي قامت بها مقيدة وموضحة في هذه القوائم.**

❖ **العبارة 13:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيارين الجزائريين للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة و501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة، وذلك للحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة لاستخلاص نتائج معقولة تساعد المدقق في إبداء رأي حول القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 58.3% ثم موافق بشدة بنسبة 26.2% ثم محايد بنسبة 9.5% وغير موافق بنسبة 6%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.05 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.775 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذين المعيارين الأول رقم 500 والذي يحث على آليات وضع حيز التنفيذ الإجراءات المناسبة للحصول على عناصر مقنعة تضمن له الوصول إلى نتائج تساعده في تأسيس رأيه حول القوائم المالية المدققة، أما الثاني رقم 501 فيحث على آليات وضع حيز التنفيذ الإجراءات المناسبة للحصول على عناصر مقنعة ولكن في ما يخص جوانب معينة تتعلق بالمخزونات والقضايا والنزاعات والمعلومات التي تتعلق بالمؤسسات التي تعتمد على المحاسبة القطاعية.**

❖ **العبارة 14:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية – خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية وذلك للتأكد من أن إدارة المؤسسة قامت بمسؤولياتها في نقل الأرصدة الإفتتاحية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 52.4% ثم موافق بشدة بنسبة 39.3% ثم محايد بنسبة 7.1% وغير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.30 الذي يعكس اتجاه **موافق بشدة** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.655 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عند القيام مهام التدقيق الأولية والتأكد من قيام إدارة المؤسسة بنقل الأرصدة الإفتتاحية بشكل صحيح وأنها قد قامت بتسجيلها وعرضها اعتمادا على طرق محاسبية ملائمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق في المؤسسة.**

❖ **العبارة 15:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الإجراءات التحليلية عند استخدامهم لتقنيات المراقبة لمختلف عناصر القوائم المالية للتأكد من صحتها خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 64.3% ثم موافق بشدة بنسبة 29.8% ثم محايد بنسبة 6%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.24 الذي يعكس اتجاه **موافق بشدة** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.551 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عند القيام بوضع إجراءات تحليلية مناسبة لاستعراض تناسق مجمل الحسابات الواردة في القوائم المالية من خلال العديد من التقنيات التي تطرق إليها هذا المعيار.**

❖ **العبارة 16:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين، والذي يحدد الواجبات المطلوبة عندما يتطلب الأمر بالمدقق استخدام أعمال المدقق الداخلي للمؤسسة العمومية الاقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 54.8% ثم موافق بشدة بنسبة 33.3% ثم محايد بنسبة 8.3% وغير موافق بنسبة 3.6%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.18 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.731 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عند الانتفاع من أعمال التدقيق الداخلي إذا كانت ملائمة لمتطلبات التدقيق الخارجي.**

❖ **العبارة 17:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق عندما يتطلب الأمر استشارة أو طلب خبرة من طرف آخر خارج المؤسسة تكون له خبرة غير المحاسبة والتدقيق وذلك خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 58.3% ثم موافق بشدة بنسبة 28.6% ثم محايد بنسبة 10.7% وغير موافق بنسبة 2.4%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.13 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.690 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة**

بهذا المعيار عندما يستعينون بخبير يتم تعيينه لتأكيد معلومات خاصة تتطلب خبرة في ميدان معين غير المحاسبة والتدقيق، فيحدد هذا المعيار الطرق التي يأخذ بها المدقق لاستنتاجات هذا الخبير وكيفية الانتفاع بها خلال جمعه للعناصر المقنعة.

❖ **العبارة 18:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها القيمة الحقيقية خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 64.3% ثم موافق بشدة بنسبة 31% ثم محايد بنسبة 3.6% وغير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.25 الذي يعكس اتجاه **موافق بشدة** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.578 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عندما يقومون بتدقيق التقديرات المحاسبية، والذي يتيح لهم الواجبات المرتبطة بها والاختلالات التي يمكن أن تنجم عنها فيما كانت هذه التقديرات عقلانية أو لا، إضافة إلى جمعهم للعناصر المقنعة التي تؤيدها وضمها إلى ملفات التدقيق.**

❖ **العبارة 19:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى لجوء المدققين إلى المرجعية الوطنية للتدقيق خلال أدائهم لمهمة التدقيق في المؤسسات العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 57.1% ثم موافق بشدة بنسبة 23.8% ثم محايد بنسبة 17.9% وغير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.04 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.685 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال إجابات عينة الدراسة نستنتج أن رغم وجود الإطار المرجعي الوطني للتدقيق يلجأ المدققين إلى المرجعية الدولية للتدقيق لما لها من معايير عديدة وتحتوي على تفاصيل من شأنها تزيد من جودة المهمة، وهذا ما يفسر أنه لا زال الإطار المرجعي للتدقيق يحتاج إلى معايير أخرى لإثرائه للممارسة مهمة التدقيق بجودة أكثر.**

❖ **العبارة 20:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار كفاية المرجعية الوطنية للتدقيق لجمع ادلة الإثبات التي يقوم المدقق على أساسها بالإدلاء برأيه حول القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 52.4% ثم موافق بشدة بنسبة 34.5% ثم محايد بنسبة 7.1% وغير موافق بنسبة 6%، (أنظر الملحق رقم07) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.15 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.799 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **خلال إجابات عينة الدراسة نستنتج أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ لجمع أدلة الإثبات الملائمة التي توصل المدقق إلى نتائج معقول حول القوائم المالية المدققة،**

❖ **المحور الثاني ككل:**

إن الهدف من وضع هذا المحور هو اختبار مدى التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية، وبعد تحليل إجابات عينة الدراسة كان المتوسط الحسابي 4.27 الذي يعكس اتجاه موافق بشدة وفقا للسلم المرجح للأوزان، وبلغ الانحراف المعياري 0.490 الذي يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال النتائج توصلنا إلى أنه مجمل أفراد عينة الدراسة يلتزمون بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية الذي يتيح لهم جمع أدلة إثبات كافية وملائمة توصل إلى نتائج معقولة لتأسيس رأي حول القوائم المالية محل التدقيق، كما يرى أفراد العينة أن الإطار المرجعي للتدقيق جد ملائم للقيام بهذه المرحلة.**

3- المحور الثالث:

تم اعتماد هذا المحور لقياس درجة توافق مرحلة إعداد التقرير والتعبير عن الرأي حول القوائم المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية مع المرجعية الوطنية للتدقيق وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (29.3): نتائج المحور الثالث للإستبيان

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الاتجاه
21	أعالج الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق وتلك التي تقع بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الجمعية العامة للمؤسسة وفقا	4.17	0.674	موافق

	لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560" الأحداث اللاحقة".			
22	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق" عند اعداد التقرير الذي سأبدي فيه برأيي حول القوائم المالية المدققة.	4.10	0.573	موافق
23	ألتزم بإعداد محتوى تقارير التدقيق وفقا للقرار المؤرخ في24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات	4.05	0.619	موافق
24	عند إعداد التقارير وتسليمها أراعي أحكام المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بمعايير إعداد التقارير وأشكالها.	4.08	0.662	موافق
25	أحترم الآجال المنصوص عليها في القرار المؤرخ 12 جوان 2014 عند تسليم مختلف تقارير التدقيق.	4.04	0.667	موافق
26	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقرير شامل للأنشطة المختلفة للدورة سواء كليا أو جزئيا.	4.10	0.688	موافق
27	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الاقتصادية.	4.10	0.594	موافق
28	أرى أن جودة القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية مرتبطة ارتباطا وثيقا بمحتوى تقرير التدقيق.	4.29	0.613	موافق بشدة
29	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقارير التدقيق بكل استقلالية حول القوائم المالية دون تدخل أو توجيه.	4.02	0.559	موافق
30	وفقا الإطار المرجعي الوطني للتدقيق، يعد التقرير النهائي للتدقيق ملزما بدرجات تختلف حسب الحاجة إليه.	4.15	0.688	موافق
	المؤشرات الإحصائية للمحور	**4.14**	**0.503**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للعبارات تراوح بين 4.02 و4.29 أي جل المستجوبين **توافق** على مجمل عبارات المحور الثالث، وبلغ المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.14

وبالإسقاط على الجدول المرجح للأوزان نلاحظ أنه يعكس اتجاه "**موافق** "، وتراوح الإنحراف المعياري لعبارات الإستبيان بين 0.559 و0.688 وقدر بالنسبة للمحور الثالث ككل بـ 0.503 وهذا ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات على هذا المحور، وفيما يلي تحليل النتائج المتعلقة بكل عبارة على حدا:

❖ **العبارة 21:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 الأحداث اللاحقة خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 59.5% ثم موافق بشدة بنسبة 29.8% ثم محايد بنسبة 8.3% وغير موافق بنسبة 2.4%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.17 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.674 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عند معالجتهم للأحداث التي تقع بين تاريخ إقفال القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق وتلك التي تقع بين تاريخ التقرير وتاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الجمعية العامة، فيحدد هذا المعيار الواجبات المطلوبة التي يلتزم بها المدقق لمعالجة هذه الأحداث.**

❖ **العبارة 22:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى التزام المدققين بالمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 70.2% ثم موافق بشدة بنسبة 20.2% ثم محايد بنسبة 8.3% وغير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.10 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.573 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا المعيار عند إدلائهم برأيهم حول القوائم المالية المدققة، حيث يحدد المعيار أشكال الرأي التي يمكن أن يصرح بها المدقق والأنواع المختلفة للتقارير التي يقدمها.**

❖ **العبارة 23:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى استجابة المدققين للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات

أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 61.9% ثم موافق بشدة بنسبة 21.4% ثم محايد بنسبة 16.7%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.05 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.619 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا القرار عند إعدادهم لتقارير التدقيق.**

❖ **العبارة 24:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى استجابة المدققين للقرار رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 والمتعلق بمعايير إعداد تقارير التدقيق وأشكالها، وذلك خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 56% ثم موافق بشدة بنسبة 26.2% ثم محايد بنسبة 17.9%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.08 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.662 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا القرار عند إعدادهم لتقارير التدقيق.**

❖ **العبارة 25:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى استجابة المدققين للقرار المؤرخ في 12 جوان 2014 الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، وذلك خلال أداء مهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 59.5% ثم موافق بشدة بنسبة 22.6% ثم محايد بنسبة 16.7% وغير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.04 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.667 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يلتزم أفراد عينة الدراسة بهذا القرار عند تسليمهم لتقارير التدقيق وذلك باحترام الآجال المحددة فيه.**

❖ **العبارة 26:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى كفاية الإطار المرجعي الوطني للتدقيق لإعداد تقارير تدقيق شاملة لمختلف أنشطة المؤسسة، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 63.1% ثم

موافق بشدة بنسبة 25% ثم محايد بنسبة 8.3% وغير موافق بنسبة 3.6%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.10 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.688 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يرى أفراد عينة الدراسة أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق ملائم لإعداد تقارير شاملة لكل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.**

❖ **العبارة 27:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار مدى كفاية الإطار المرجعي الوطني للتدقيق لإعداد تقرير ملائم حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الإقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 71.4% ثم موافق بشدة بنسبة 20.2% ثم محايد بنسبة 6% وغير موافق بنسبة 2.4%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.10 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.594 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يرى أفراد عينة الدراسة أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ وملائم لإعداد تقرير شامل حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الإقتصادية.**

❖ **العبارة 28:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار أثر تقارير التدقيق المعدة وفقا للإطار المرجعي الوطني للتدقيق على جودة القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 58.3% ثم موافق بشدة بنسبة 35.7% ثم محايد بنسبة 4.8% وغير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.29 الذي يعكس اتجاه **موافق بشدة** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.613 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يرى أفراد عينة الدراسة أن جودة القوائم المالية من جودة المعلومات المالية والمحاسبية الواردة فيها، وعليه فإن أثر تقرير التدقيق عليها يكمن في الهدف الأساسي لعملية التدقيق المتمثل في التعبير برأي فني محايد حول مدى صحة وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية وأنها تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، إذن فإن التقرير الموجب حول القوائم المالية يعكس جودتها والعكس صحيح.**

❖ **العبارة 29:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار الاستقلالية التي يمنحها الإطار المرجعي الوطني للتدقيق للمدقق عند إعداده لتقرير التدقيق، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 76.2% ثم موافق بشدة بنسبة 14.3% ثم محايد بنسبة 7.1% وغير موافق بنسبة 2.4%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.02 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.0.559 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يرى أفراد عينة الدراسة أنه يسمح الإطار المرجعي الوطني بإعداد تقارير التدقيق بكل استقلالية.**

❖ **العبارة 30:**

تم وضع هذه العبارة لاختبار أهمية تقارير التدقيق المُعَدة وفقا للإطار المرجعي الوطني للتدقيق لمختلف الشركاء الإقتصاديين للمؤسسة العمومية الاقتصادية، وكانت مجمل إجابات أفراد العينة على هذه العبارة بموافق بنسبة 57.1% ثم موافق بشدة بنسبة 29.8% ثم محايد بنسبة 11.9% وغير موافق بنسبة 1.2%، (أنظر الملحق رقم08) وبلغ المتوسط الحسابي لها 4.15 الذي يعكس اتجاه **موافق** لأفراد العينة ككل وفقا للسلم المرجح للأوزان، كما بلغ انحرافها المعياري 0.668 ما يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال هذه النتائج نستنتج أنه يرى أفراد عينة الدراسة أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق يسمح بإعداد تقارير تخدم مختلف أصحاب المصالح الذي لهم علاقات مع المؤسسة العمومية الاقتصادية كالمؤسسات المالية، المساهمين، العملاء والموردين وغيرهم.**

❖ **المحور الثالث ككل:**

إن الهدف من وضع هذا المحور هو اختبار مدى التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة إعداد التقرير حول القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، وبعد تحليل إجابات عينة الدراسة كان المتوسط الحسابي 4.14 الذي يعكس اتجاه **موافق** وفقا للسلم المرجح للأوزان، وبلغ الانحراف المعياري 0.503 الذي يدل على عدم وجود تشتت في الإجابات، **ومن خلال النتائج توصلنا إلى أنه أغلب أفراد عينة الدراسة يلتزمون بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة إعداد تقرير حول القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية، والذي يمنح لهم استقلالية في إعداده بشكل ملائم يفيد مختلف الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة ويعكس جودة قوائمها المالية.**

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنقوم باختبار الفرضيات الموضوعة بالاعتماد على الأداة الإحصائية التي أتاحها لنا برنامج SPSS، اختبار T لعينة واحدة وذلك من أجل اتخاذ قرار قبول أو الرفض عند مستوى الدلالة 0.05 والمتوسط الفرضي للمقياس المعتمد "3" وفقا لمقياس ليكارت الخماسي أي متوسط الأرقام من 1 إلى 5

1- اختبار الفرضية الثانية

تتمثل الفرضية الثانية في المحور الأول المتكون من 10 عبارات المتعلقة بمدى مساهمة المرجعية الوطنية للتدقيق في ضبط إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لممارسة مهمة التدقيق في المؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.

الفرضية الثانية: تساهم المرجعية الوطنية للتدقيق في ضبط وتنظيم إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لممارسة مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.

الفرضية الصفرية: لا تساهم المرجعية الوطنية للتدقيق في ضبط وتنظيم إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لممارسة مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.

الفرضية البديلة: تساهم المرجعية الوطنية للتدقيق في ضبط وتنظيم إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لممارسة مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.

الجدول رقم(30.3): نتائج اختبار الفرضية الثانية

رقم العبارة	العبارة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig	القرار	
				الفرضية الصفرية	الفرضية البديلة
01	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" عند الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق مع إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية.	25.983	0.000	مرفوضة	مقبولة

02	أرى أن رسالة المهمة المنصوص عليها في المعيار رقم 210 متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.	13.875	0.000	مرفوضة	مقبولة
03	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية" عند إعداد برنامج العمل واستراتيجية التدقيق المناسبة مع حجم المؤسسة محل التدقيق.	19.858	0.000	مرفوضة	مقبولة
04	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الإستغلال" للتأكد من عدم وجود شكوك حول استمرارية استغلال المؤسسة.	15.409	0.000	مرفوضة	مقبولة
05	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق التدقيق " عند إعداد وتشكيل وثائق وملفات العمل.	18.466	0.000	مرفوضة	مقبولة
06	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق" عند تحديد مجتمع وعينة الفحص.	12.946	0.000	مرفوضة	مقبولة
07	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق غير كافٍ لإجراء التخطيط السليم للتدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية.	15.693	0.000	مرفوضة	مقبولة
08	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ لتحديد المسؤوليات المهنية للمدققين خلال التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية.	11.491	0.000	مرفوضة	مقبولة
09	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الاقتصادية والحكم على فعاليته.	12.419	0.000	مرفوضة	مقبولة

10	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق ملائم لأداء المهمة في بيئة التشغيل الإلكتروني.	16.301	0.000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة Sig لكل عبارات المحور الأول الذي تطرق إلى اختبار درجة التزام المدققين بالمعايير الجزائرية للتدقيق خلال ضبط وتنظيم إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة التدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة لهذه العبارات، أما بالنسبة لنتائج اختبار الفرضية للمحور ككل هي كالاتي:

الجدول رقم (31.3): اختبار T للفرضية الثانية

قيمة T المحسوبة	درجة الحرية df	الفرق بين المتوسطات	مستوى الدلالة Sig
25.781	83	1.1107	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة بلغت 25.781 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.664(أنظر الملحق رقم 09) وبلغ مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى 0.05، وعليه ترفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، **أي تساهم المرجعية الوطنية للتدقيق في ضبط وتنظيم إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لممارسة مهمة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية.**

2- اختبار الفرضية الثالثة

تتمثل الفرضية الثالثة في المحور الثاني المتكون من 10 عبارات متعلقة بمدى توافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرضية الثالثة: تتوافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرضية الصفرية: لا تتوافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق..

الفرضية البديلة: تتوافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.

الجدول رقم (32.3): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

رقم العبارة	العبارة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig	القرار	
				الفرضية الصفرية	الفرضية البديلة
11	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية" أثناء جمع أدلة الإثبات من خارج المؤسسة العمومية الاقتصادية	15.467	0.000	مرفوضة	مقبولة
12	أتأكد من قيام إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية"	18.055	0.000	مرفوضة	مقبولة
13	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" والمعيار رقم 501 " العناصر المقنعة اعتبارات خاصة" للحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة لاستخلاص نتائج معقولة لإبداء الرأي حول القوائم المالية.	12.394	0.000	مرفوضة	مقبولة
14	أتأكد من قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها في نقل الأرصدة الإفتتاحية بشكل صحيح من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية".	18.170	0.000	مرفوضة	مقبولة
15	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية" عند استخدام تقنيات	20.578	0.000	مرفوضة	مقبولة

	مراقبة لمختلف العناصر المكونة للقوائم المالية للتأكد من صحتها.				
16	أقوم بالاستعانة بأعمال المدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين.	14.782	0.000	مرفوضة	مقبولة
17	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" إذا تطلب الأمر الإستعانة بخبير في مجال غير المحاسبة والتدقيق	15.014	0.000	مرفوضة	مقبولة
18	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540" تدقيق التقديرات المحاسبية" عند جمع العناصر المقنعة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بالقيمة العادلة.	19.813	0.000	مرفوضة	مقبولة
19	أصادف العديد من الحالات أثناء مزاولة مهمة تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية تتطلب مني مزج بين المرجعية الوطنية والدولية للتدقيق.	13.867	0.000	مرفوضة	مقبولة
20	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ للحصول على أدلة إثبات ملائمة توصل إلى نتائج معقولة.	13.246	0.000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة Sig لكل عبارات المحور الثاني الذي تطرق إلى اختبار درجة توافق منهجية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية مع محتوى معايير التدقيق الجزائرية أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة لهذه العبارات، أما بالنسبة لنتائج اختبار الفرضية للمحور ككل هي كالاتي:

الجدول رقم (33.3): اختبار T للفرضية الثالثة

قيمة T المحسوبة	درجة الحرية df	الفرق بين المتوسطات	مستوى الدلالة Sig
23.807	83	1.2750	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة بلغت 23.807 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.664(أنظر الملحق رقم 10) وبلغ مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى 0.05، وعليه ترفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، **أي: تتوافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.**

3- اختبار الفرضية الرابعة:

تتمثل الفرضية الرابعة في المحور الثالث المتكون من 10 عبارات المتعلقة بمدى ملاءمة المرجعية الوطنية للتدقيق لإعداد تقرير كاف وملائم حول القوائم المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

الفرضية الرابعة: تسمح المرجعية الوطنية للتدقيق بإعداد تقرير كافٍ وملائم يعرض الصورة الصادقة لوضعية مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.

الفرضية الصفرية: لا تسمح المرجعية الوطنية للتدقيق بإعداد تقرير كافٍ وملائم يعرض الصورة الصادقة لوضعية مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.

الفرضية البديلة: تسمح المرجعية الوطنية للتدقيق بإعداد تقرير كافٍ وملائم يعرض الصورة الصادقة لوضعية مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.

الجدول رقم (34.3): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

رقم العبارة	العبارة	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig	القرار	
				الفرضية الصفرية	الفرضية البديلة

21	أعالج الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق وتلك التي تقع بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الجمعية العامة للمؤسسة وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560" الأحداث اللاحقة".	15.873	0.000	مرفوضة	مقبولة
22	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق" عند اعداد التقرير الذي سأبدي فيه برأيي حول القوائم المالية المدققة.	17.523	0.000	مرفوضة	مقبولة
23	ألتزم بإعداد محتوى تقارير التدقيق وفقا للقرار المؤرخ في24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.	15.510	0.000	مرفوضة	مقبولة
24	عند إعداد التقارير وتسليمها أراعي أحكام المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بمعايير إعداد التقارير وأشكالها.	14.990	0.000	مرفوضة	مقبولة
25	أحترم الآجال المنصوص عليها في القرار المؤرخ 12 جوان 2014 عند تسليم مختلف تقارير التدقيق.	14.238	0.000	مرفوضة	مقبولة
26	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقرير شامل للأنشطة المختلفة للدورة سواء كليا أو جزئيا.	14.599	0.000	مرفوضة	مقبولة
27	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الاقتصادية.	16.913	0.000	مرفوضة	مقبولة

28	أرى أن جودة القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية مرتبطة ارتباطا وثيقا بمحتوى تقرير التدقيق.	19.237	0.000	مرفوضة	مقبولة
29	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقارير التدقيق بكل استقلالية حول القوائم المالية دون تدخل أو توجيه.	16.781	0.000	مرفوضة	مقبولة
30	وفقا الإطار المرجعي الوطني للتدقيق، يعد التقرير النهائي للتدقيق ملزما بدرجات تختلف حسب الحاجة إليه.	15.854	0.000	مرفوضة	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة Sig لكل عبارات المحور الثالث الذي تطرق إلى اختبار درجة ملاءمة الإطار المرجعي للتدقيق لإعداد تقارير تعرض الصورة الصادقة لوضعية المؤسسات العمومية الاقتصادية أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة لهذه العبارات، أما بالنسبة لنتائج اختبار الفرضية للمحور ككل هي كالاتي:

الجدول رقم (35.3): اختبار T للفرضية الرابعة

قيمة T المحسوبة	درجة الحرية df	الفرق بين المتوسطات	مستوى الدلالة Sig
20.780	83	1.14167	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج (spss v22)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة بلغت 20.780 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.664(أنظر الملحق رقم 11) وبلغ مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى 0.05، وعليه ترفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، **تسمح المرجعية الوطنية للتدقيق بإعداد تقرير كافٍ وملائم يعرض الصورة الصادقة لوضعية مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.**

خلاصة الفصل

تم اعتبار هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة من أجل تسليط الضوء على واقع مهمة التدقيق المحاسبي في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي وذلك من خلال تقسيمه إلى قسم تمت فيه دراسة ميدانية بمؤسسة عمومية اقتصادية "مؤسسة اسمنت بني صاف" من أجل معرفة المنهجية التي يتبعها المدقق خلال أدائه لمهمة التدقيق فيها، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى تم في القسم الثاني الاعتماد على دراسة استقصائية لعينة مقصودة من المدققين سبق لهم ممارسة هذه المهمة في هذا النوع من المؤسسات، وذلك من أجل الوقوف على مدى التزامهم بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال ممارستهم للتدقيق فيها، اعتمدنا على أداة الاستبيان التي قسمنها بدورها إلى قسمين القسم الأول خصص للمعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة والقسم الثاني لعبارات الاستبيان الذي احتوى على ثلاث محاور وفقا لمراحل التدقيق بحيث خصص المحور الأول لدراسة مدى التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة قبوله التكليف والتخطيط لمهمة التدقيق، والمرحلة الثانية خصصت لقياس التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة تدقيق القوائم المالية أي تدقيق الحسابات وجمع أدلة إثباتها، أما المرحلة الأخيرة فقد تم تخصيصها لقياس درجة التزام المدقق بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال إعداد والتعبير عن رأيه حول القوائم المالية.

إضافة إلى ذلك تم اعتماد عبارات في كل محور بغرض إثراء البحث ببعض الجوانب المهمة كدراسة مدى كفاية الإطار المرجعي الوطني خلال مرحلة التخطيط للمهمة وتدقيق القوائم المالية وإعداد تقارير مناسبة وكافية، ومدى ملائمته لأداء المهمة في بيئة التشغيل الرقمي.

خاتمة عامة

1- تمهيد:

تم من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية مدى توافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر مع المرجعية الوطنية للتدقيق، من خلال ثلاث فصول شاملة لمتغيرات الدراسة، حيث تطرقنا في الفصل الأول منها إلى التعريف بالتدقيق المحاسبي من نشأة أهمية وأهداف ثم في نفس الفصل تم عرض للإطار المرجعي الوطني للتدقيق المتمثل في النصوص التنظيمية المؤطرة للمهنة والمعايير الجزائرية للتدقيق، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى التعريف بالمؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية من خلال عرض مراحل تطورها من الاستقلال إلى يومنا هذا وعرض النظام المحاسبي القائم فيها إضافة إلى عرض أهم المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية ومنهجية تدقيقها باعتبارها أحد متغيرات الدراسة، أما بالنسبة للفصل الثالث الذي اعتبرناه الجانب التطبيقي للدراسة فقد اعتمدنا على مزيج بين دراسة حالة بمؤسسة عمومية اقتصادية وتحليل المنهجية التي يتبعها المدقق لتدقيق قوائمها المالية، ودراسة استقصائية لعينة مقصودة من محافظي الحسابات الذين سبق لهم ممارسة هذه المهمة في هذا النوع من المؤسسات من أجل اختبار مدى التزامهم بالمرجعية الوطنية للتدقيق خلال ممارستهم المهنية فيها وذلك من خلال استبيان مكون من ثلاث محاور بحيث يعالج كل محور فرضية من فرضيات الدراسة ومعالجته بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS والاختبارات الإحصائية المناسبة لهذه الدراسة، واعتمادا على ذلك تم اختبار الفرضيات المقترحة في مقدمة الدراسة.

2- النتائج المتوصل إليها:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج من خلال شقيها النظري والتطبيقي سنقوم بعرضها فيما يلي:

2-1- نتائج الجزء النظري:

- تعتبر مهمة التدقيق المحاسبي عملية منظمة وممنهجة يقوم بها شخص مهني كفء، مؤهل، ومستقل تهدف إلى إثبات صدق وصحة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

- تقوم هذه المهنة على أساس مرجعي أقره المشرع الجزائري والمتمثل في جملة من النصوص التنظيمية أهمها القانون 10-01، والمعايير الجزائرية للتدقيق والذي يساهم في توحيد الممارسات المهنية على المستوى الوطني وتحديد المسؤوليات وتنظيم كل ما يتعلق بالمهنة.
- تكمن أهمية التدقيق المحاسبي في اعتباره من أهم الوسائل التي تساهم في دعم قرارات مختلف الأفراد الذي تربطهم علاقات مع المؤسسة، وذلك من خلال ضمانه لصدق وموثوقية المعلومات المعروضة في القوائم المالية التي يتم على أساسها اتخاذ مختلف القرارات.
- بعد التطورات التي شهدتها مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي الجزائري أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية بعد آخر تعديل إلى يومنا هذا مؤسسة تتخذ أشكال الشركات التجارية وتخضع لأحكام القانون التجاري الجزائري.
- تتم مسك المحاسبة في المؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي وتلتزم هذه المؤسسات بعرض مختلف القوائم المالية التي نص عليها هذا النظام.
- تخضع مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي لرقابة المدقق الخارجي إذ يلزمها القانون التجاري بالتعاقد مع محافظ حسابات للمصادقة على قوائمها المالية وضمان عرضها وفق للمرجع المحاسبي المطبق.
- يساهم التقرير الصادر عن محافظ الحسابات حول القوائم المالية المدقق في الرفع من جودتها من خلال ضمانه لصحة وموثوقية المعلومات الواردة فيها.

2-2- نتائج الجزء التطبيقي:

- من خلال إجرائنا لدراسة الحالة بمؤسسة اسمنت بني صاف توصلنا إلى أنه تمر مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي بأربعة مراحل تتمثل في قبول التكليف وأخذ معرفة عامة عن المؤسسة والتخطيط للمهمة، تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة، تدقيق القوائم المالية، وإعداد التقرير.
- يلتزم أغلب المبحوثين بمعايير التدقيق الجزائرية عند قبولهم التكليف والتخطيط لمهمة التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- يرى أفراد عينة الدراسة أن الإطار المرجعي للتدقيق يحتاج إلى معايير الخاصة بتحديد وتقييم المخاطر والأخطاء الجوهرية الممكنة التي يقدرها المدقق من خلال فهمه لبيئة المؤسسة، وكذلك

بالنسبة لقواعد تطبيق مفهوم الأهمية النسبية خلال مرحلة التخطيط، فلا زال يفتقر الإطار المرجعي الوطني لمعايير تعالج ذلك.

- يرى المبحوثين أن الإطار المرجعي للتدقيق ملائم لأداء المهمة في بيئة التشغيل الإلكتروني إلا أنه في نظر الباحث لا زال يحتاج إلى تعديلات ليلائم هذه البيئة، ويرجع سبب توجه أفراد عينة الدراسة للموافقة على هذا الطرح يكمن في غياب خبرتهم في ممارسة التدقيق في مؤسسات تعتمد على التشغيل الإلكتروني في معاملاتها والتي يمكن القول أنها شبه منعدمة في الجزائر.
- يلتزم المبحوثين بالمعايير الجزائرية للتدقيق عند جمعهم لأدلة الإثبات التي تؤيّد مختلف الحسابات الواردة في القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي كما يرون أن الإطار المرجعي للتدقيق كافٍ ومناسبة لجمع هذه الألة التي تساعدهم في الوصول إلى نتائج معقولة يتم على أساسها إصدار رأي مناسب حول القوائم المالية المدققة.
- يلتزم المبحوثين بالمعايير الجزائرية للتدقيق عند إعدادهم لتقرير التدقيق الذي يتم فيه التعبير عن الرأي الفني المحايد حول صحة وصدق عرض القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.
- يدعم الإطار المرجعي الوطني للتدقيق استقلالية المدقق فيما يتعلق بأدائه للمهمة أو إعداده لتقارير التدقيق.
- يرى المبحوثين أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق ملائم لإعداد تقارير شاملة لكل أنشطة المؤسسة من خلال التقرير العام الذي يصف فيه المدقق كل الإختلالات التي صادفها خلال المهمة والتي يلزم المؤسسة بتصحيحها، وتقرير آخر خاص بالمصادقة على صحة الحسابات ومطابقتها للمرجع المحاسبي المعمول به.
- يرى المبحوثين أنه ترتبط جودة القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي بمحتوى تقرير المدقق، فإذا كان تقرير التدقيق موجب يؤكد صدق وصحة المعلومات الواردة في القوائم المالية سيؤدي حتما إلا تأكيد جودتها وزيادة الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات بالنسبة لأصحاب القرار في المؤسسة وكل الأعوان الإقتصاديين الذين تربطهم علاقات معها.

3- اختبار فرضيات الدراسة:

بعد طرحنا للسؤال الرئيسي للدراسة والأسئلة الفرعية الداعمة له، تم اقتراح أربع فرضيات سيتم اختبارها بناءً على النتائج المتوصل إليها من خلال الجانبين النظري والتطبيقي.

3-1- اختبار الفرضية الأولى:

اقترحت الفرضية الأولى كما يلي: " تتم عملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي وفقا لإجراءات ممنهجة، منظمة، شاملة، مفصلة تسمح بالتعبير عن رأي فني حول صحتها " وهي فرضية صحيحة بناءً على نتائج دراسة الحالة بالمؤسسة العمومية الاقتصادية اسمنت بني صاف.

3-2- اختبار الفرضية الثانية:

اقترحت الفرضية الثانية كما يلي: " تساهم المرجعية الوطنية للتدقيق في ضبط وتنظيم إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لممارسة مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي " وهي فرضية صحيحة بناءً على النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج المحور الأول لاستبيان الدراسة، وعليه تساهم المرجعية الوطنية للتدقيق في ضبط وتنظيم إجراءات مرحلة قبول التكليف والتخطيط لممارسة مهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي من خلال ضبط وتوحيد هذه الإجراءات وإصدارها في معايير مقبولة صادرة عن وزارة المالية يستند عليها مختلف المهنيين عند ممارستهم المهنية في هذا النوع من المؤسسات.

3-3- اختبار الفرضية الثالثة:

اقترحت الفرضية الثالثة كما يلي " تتوافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق " وهي فرضية صحيحة بناءً على النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج المحور الثاني لاستبيان الدراسة، حيث تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في دعم إجراءات جمع العناصر المقنعة المؤيدة للحسابات الواردة في القوائم المالية والتي تدعم المدقق في إبداء رأيه حولها.

3-4- اختبار الفرضية الرابعة:

اقترحت الفرضية الرابعة كما يلي " تسمح المرجعية الوطنية للتدقيق بإعداد تقرير كافٍ وملائم يعرض الصورة الصادقة لوضعية مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي " وهي فرضية صحيحة بناءً على النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج المحور الثالث لاستبيان الدراسة، حيث تساهم المرجعية الوطنية للتدقيق في اعداد تقارير تلبي احتياجات مختلف المتعاملين مع هذا النوع من المؤسسات.

4- الاقتراحات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة ككل، يمكننا تقديم بعض الاقتراحات:

- إتمام عملية إصدار معايير تدقيق جزائرية الخاصة ببعض الجوانب المهمة والتي ستساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.
- على المجلس الوطني للمحاسبة اعداد دليل تطبيقي لمعايير التدقيق الجزائرية وآخر يشرح منهجية التدقيق بالتفصيل من خلال أمثلة تطبيقية بغرض توحيد الممارسة المهنية على المستوى الوطني وتقليص الإختلافات الممكنة.
- على المجلس الوطني للمحاسبة تنظيم دورات تكوينية دورية لفائدة ممارسي مهنة التدقيق في الجزائر تهدف إلى التحسين من أداء مهمة التدقيق ومواكبة المستجدات الحديثة للمهنة.
- تفعيل المدارس الخاصة بتكوين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين التي تم ذكرها في القانون 10-01 والتي لم تبدأ نشاطها إلى يومنا هذا.
- إلزام وزارة التجارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بنشر قوائمها المالية مرفق بتقرير المصادقة عليها في الموقع الرسمي للمؤسسة دعما لمتطلبات الإفصاح المحاسبي.
- تحفيز ممارسي المهنة ودعمهم في استخدام الأساليب الحديثة التي تهدف إلى تسهيل أداء المهمة والرفع من جودتها كاستخدام برامج إلكترونية وغيرها، وذلك من خلال برمجت دورات تكوينية خاصة بذلك.
- إنشاء لجنة وطنية خاصة بالرقابة على جودة أعمال مكاتب التدقيق والرقابة عليها خاصة فيما يتعلق باحترام مبادئ المهنة وتطبيق القوانين الخاصة بها.
- إعادة النظر في الإجراءات المعتمدة لاختيار المدقق الخارجي والتي أصبحت تخدم فئة عن أخرى.

5- آفاق الدراسة:

وفي الختام نقترح بعض المواضيع التي لها صلة بموضوع دراستنا والتي يمكن أن تكون دراسات مستقبلية مكملة:

- التكامل بين التدقيق الخارجي والداخلي في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.
- دور التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ الحوكمة في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.

- دور لجان التدقيق في دعم استقلالية وجودة التدقيق الخارجي في مؤسسات القطاع العمومي الإقتصادي.
- التحديات والعقبات التي تواجه المدقق خلال أدائه لمهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في ظل تطبيقه للمرجعية الوطنية للتدقيق.
- دراسة استشرافية للتدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الإداري والمؤسسات الاستشفائية الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية خاصة بعد صدور القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

قائمة المراجع

المراجع والمصادر باللغة العربية:

أ. الكتب:

1- أحمد رمضان محمد. (بلا تاريخ). المراجعة 1. خرطوم : جامعة الزعيم الأزهري.

2- أحمد يقور، و صادق صفيح. (2017). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي. تلمسان: النشر الجامعي الجديد.

3- التميمي هادي. (2006). مدخل الى التدقيق من ناحيته النظرية والعملية (الإصدار الثالث). عمان: دار وائل.

4- الجيار, أ. ع .(2017) .المراجعة الداخلية للبنوك والمؤسسات الإقتصادية (الوسائل- الرقابة- المراقبة) . الإسكندرية: دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر.

5- الديب, ع. ف & .,سالم, أ. م .(2004) .أصول المراجعة الحديثة .الإسكندرية: الدار الجامعية- كلية التجارة.

6- أمين السيد أحمد لطفي. (2000). كيف تراجع حسابات المنشأة. القاهرة.

7- أمين السيد أحمد لطفي. (2005). مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة. الإسكندرية: الدار الجامعية.

8- إيهاب نظمي إبراهيم. (2009). التدقيق القائم على مخاطر الأعمال -حداثة وتطور-. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

9- تامر يزيد رفاعه. (2017). أصول تدقيق الحسابات. عمان: دار المناهج.

10- حامد طلبة محمد أبوهيبة. (2012). أصول المراجعة. عمان، الأردن: زمزم ناشرون وموزعون.

11- حسين أحمد دحدوح، و حسين يوسف القاضي. (2009). مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية. عمان،الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

12- خالد أمين عبد الله. (1999). علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية. عمان: دار وائل للطباعة والنشر.

13- خالد أمين عبد الله. (2012). التدقيق والرقابة في البنوك (الإصدار الاول). عمان، الاردن: دار وائل للنشر.

14- خلف عبد الله الوردات. (2006). التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق. عمان: مؤسسة الوراق.

15- ديري, ز. م .(2011) .الرقابة الإدارية .الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

16- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، و عمر محمد زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات العملي. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

17- رزق أبو زيد الشحنه. (2015). تدقيق الحسابات (الإصدار الأول). عمان: دار وائل.

18- زاهر عبد الرحيم عاطف. (2009). الرقابة على الأعمال الإدارية. عمان، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع.

19- سامي محمد الوقاد، و لؤي محمد وديان. (2010). تدقيق الحسابات الجزء الأول (الإصدار الأول). عمان: مكتبة المجتمع العربي.

20- شعيب شنوف. (2016). المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF . بن عكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

21- صلاح حواس. (2016). المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي. برج الكيفان الجزائر: 2016.

22- علي عبد القادر الذنيبات. (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق (الإصدار 5). عمان: دار وائل للنشر.

23- عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء الاول. الجزائر: دار هومه.

24- عمر علي عبد الصمد. (2018). التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي الجزء الثاني. الجزائر: دار هومة.

25- عيسى زهير. (2015). تدقيق الحسابات "الإجراءات العملية". عمان: دار البداية.

26- غسان فلاح المطارنة. (2009). تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية (الإصدار 2). الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

27- كافي, م. ي .(2014) .تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة .عمان-الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

28- محفوظ جودة. (2008). التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss . عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

29- محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2014). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

30- محمد الحبيب مرحوم. (2020). الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري. تلمسان: النشر الجامعي الجديد.

31- محمد السيد السرايا. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري -المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي- . الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.

32- محمد الفاتح المغربي. (2016). المراجعة والتدقيق الشرعي. مصر: الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي.

33- محمد بوتين. (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق. بن عكنون الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

34- محمد سمير الصبان، و محمد الفيومي محمد. (1999). المراجعة بين التنظير والتطبيق. مصر: الدار الجامعية.

35- محمد عبد الرؤوف, س & .,إبراهيم جابر, ا. أ .(2019) .الرقابة الداخلية على العمليات النقدية .مصر: دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع.

36- محمد عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، و شريفة علي حسن. (2003). أسس المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية.

37- محمد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات (الإصدار الاول). عمان: دار كنوز المعرفة العلمية.

38- محمد نصر الهواري، و محمد توفيق محمد. (1999). أصول المراجعة والرقابة الداخلية. القاهرة: جامعة عين الشمس.

39- مصطفى سليمان محمد. (2014). الأسس العلمية والعملية لمراجعة اللحسابات. الإسكندرية: الدار الجامعية.

40- نصر عبد الوهاب. (2013). ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات مدخل للإرتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات. الإسكندرية: الدار الجامعية.

41- نضال محمود الرمحي، و زياد عبد الحليم الذيبة. (2011). نظم المعلومات المحاسبية. الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

42- نواف محمد عباس الرماحي. (2005). مراجعة المعاملات المالية. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع .

43- نور الدين أحمد قايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفق معايير المحاسبية الدولية. الأردن: دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.

44- نور الدين أحمد قايد. (2017). التدقيق المحاسبي. الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.

45- وجدي حامد حجازي. (2010). المعايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة للنشر والتوزيع.

46- وليام توماس، و أمرسون هنكي. (1989). المراجعة بين النظرية والتطبيق. (أحمد حامد حجاج، و كمال الدين سعيد، المترجمون) الرياض: دار المريخ.

ب. <u>الأطروحات:</u>

47- إبراهيم شبلاوي. (2020). واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية -دراسة ميدانية- (دكتوراه). جامعة البليدة -2-.

48- الغالي بوخروبة. (2020). ممارسات التدقيق الداخلي بتوظيف مبادئ الحوكمة في القطاع البنكي دراسة معيار 1300 أطروحة (دكتوراه). جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

49- أمينة حفاصة. (2021). أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية (دكتوراه). جامعة محمد بوضياف المسيلة.

50- إيمان صحراوي. (2020). أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية في الجزائر دراسة حالة مجمع صيدال ومجمع بيوفارم (دكتوراه). جامعة الجزائر03.

51- بلقاضي, ب .(2021) .دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراقبة أطروحة دكتوراه . جامعة أمحمد بوقرة بومرداس.

52- بوعبيدة, م .(11 04 ,2021) .دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلومة المالية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة -دراسة حالة (دكتوراه) .جامعة بومرداس أمحمد بوقرة.

53- خالد مسيف. (2017). دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق -دراسة مقارنة-(أطروحة دكتوراه). جامعة محمد خيضر بسكرة.

54- خديجة تمار. (2017). تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية دراسة حالة الجزائر -أطروحة دكتوراه-. جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

55- خديجة رفيف. (2018). مراجعة القوائم المالية المجمعة في ظل إصلاحات مهنة المراجعة في الجزائر ودورها في تفعيل حوكمة المجمعات -دراسة حالة مجمع- (أطروحة دكتوراه). جامعة البليدة 02.

56- عصام تركي الشاهين. (2015). أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق(أطروحة دكتوراه). جامعة دمشق.

57- شعوة الدراجي. (2019). أهمية إعادة الهيكلة في دعم النمو للمؤسسة العمومية الصناعية الجزائرية (دكتوراه) . قسم الإقتصاد: جامعة الحاج لخضر باتنة.

58- ولد الشيخ محمد ولد أحمد يوره يعقوب . (2015). التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية -دراسة مقارنة- دكتوراه. تلمسان: جامعة ابو بكر بلقايد .

أ. المقالات:

59- إبتسام أحمد فتاح، و رجاء جاسم محمد. (2012). تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات "دراسة ميدانية". مجلة دراسات محاسبية ومالية، 7(20).

60- أحمد باشي. (15 06, 2003). أثر برنامج إعادة الهيكلة على الإقتصاد الجزائري. المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، 40(2)، الصفحات 31-41.

61- آدم البشير مبارك إدريس، و علي مصطفى نجم البشارى. (2015). دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء الإداري المالي في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة بعض الجامعات السودانية 2012. مجلة العلوم الإقتصادية، 16(1).

62- اسماعيل حنيش. (21 07, 2020). أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية. مجلة دراسات إقتصادية، 18(3)، الصفحات 66-84.

63- الأخضر لقليطي، عمر ديلمي، و فيروز زروخي. (15 06, 2018). أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم 300 والمتعلق بالتخطيط في عملية المراجعة. مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة، 3(5)، الصفحات 205-212.

64- بلال شيخي، و سامية فقير. (30 06, 2020). مخاطر التدقيق المحاسبي. مجلة المنهل الإقتصادي، 3(1)، الصفحات 373-384.

65- بن علية بن عيسى، و عبد القادر زيتوني. (31 12, 2018). تطور المؤسسة العمومية الإقتصادية في الجزائر وحتمية تطبيق الحكم الراشد. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية، 2(2)، الصفحات 48-59.

66- بوركايب, م. ع .(06 09 ,2019) .قيود اعتماد مدقق الحسابات في الجزائر على أدلة الإثبات الإلكترونية - دراسة وصفية .-مجلة الإقتصاد الجديد.366-351 .pp ,(03)10 ,

67- حسينة تريش. (جوان, 2018). مدى توافق الخلفية القانونية و التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية. مجلة دفاتر بودكس(9).

68- حفيظة لصنوني، و رفيق بشوندة. (جوان, 2016). المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري و المعايير الدولية للمراجعة. مجلة دراسات الاقتصاد و الاعمال، 4(1).

69- خديجة سليماني، و أحمد نقاز. (18 06, 2022). مدى إدراك المدقق الخارجي لمتطلبات البيئة الداخلية لتقييم المخاطر والإستجابة لها. مجلة الدراسات الإقتصادية الكمية، 08(01)، الصفحات 201-216.

70- داودي, ط & .,ماني, ع .(17 02 ,2008) .تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الإقتصادية العمومية الجزائرية .مجلة المفكر.154-133 .pp ,(01)03 ,

71- دليلة بوقرن، و لطفي شعباني. (جوان, 2021). ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة الدولية ومدى جاهزية البيئة للتطبيق. مجلة المنهل الاقتصادي، 4(01).

72- رشا حمادة. (31 12, 2014). قياس أثر الإفصاح الإختياري في جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بورصة عمان. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 10(4)، الصفحات 674-698.

73- رشيد سفاحلو، و عاشور كتوش. (01 01, 2017). مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر. مجلة الإقتصاد الجديد، 8(1)، الصفحات 85-109.

74- زياد هاشم السقا. (2011). متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS). مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية، 4(7)، الصفحات 296-309.

75- سارة حدة بودربالة. (ماي, 2013). أهم مؤشرات الإستدلال على جودة المراجعة الخارجية -دراسة استطلاعية لاراء بعض المهنيين-. مجلة دراسات العدد الإقتصادي، 4(2)، الصفحات 157-181.

76- سيدي محمد ساهل، و مصطفى بلمقدم. (01 04, 2007). لمذا خصخصة المؤسسة العمومية الإقتصادية الجزائرية. مجلة الإقتصاد والمناجمنت، 6(1)، الصفحات 57-77.

77- شوقي يعيش تمام، و حنان مناصرية. (15 04, 2021). خوصصة المؤسسات العمومية الإقتصادية في النظام القانوني الجزائري: نحو مقاربة التوفيق بين الوسائل والأهداف. مجلة المفكر للدراسات القانونية والسياسية، 04(01)، الصفحات 82-96.

78- عبد الحليم, ص. ق & ., جمعة, ت. م .(2016) .تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق المعلومات المحاسبية المضللة .مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية.(93)22 ,

79- عبد الرحمن بن عنتر. (01 جوان, 2002). مراحل تطور المؤسسة الإقتصادية الجزائرية وآفاقها المستقبلية. مجلة العلوم الإنسانية، 2(2)، الصفحات 109-119.

80- عبد الستار آشتي، و عبد الغني البريفكاني. (31 12, 2017). أنموذج Altman بين النظرية والتطبيق دراسة تحليلية لعينة من المصارف العراقية الأهلية للتنبؤ بالفشل المالي. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، 13(37)، الصفحات 263-285.

81- عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (30 10, 2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، 04(02)، الصفحات 93-110.

82- عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (31 10, 2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، 4(2)، الصفحات 93-110.

83- عبد القادر قادري. (30 08, 2020). واقع مهنة الخبير المحاسبي في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 7(1)، الصفحات 46-62.

84- عبد النبي, ف & .,رواني, ب .(30 09 ,2022) .تقييم نظام الرقابة الداخلية للبنوك التجارية في ظل معيار محافظ الحسابات NRCAC07 دراسة حالة وكالة البنك الوطني الجزائري بغرداية .مجلة إضافات إقتصادية.108-89 .pp ,(2)6 ,

85- علي بن قطيب، و السعيد قاسمي. (31 12, 2016). أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية: محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق. أبعاد اقتصادية، 6(2)، الصفحات 609-625.

86- علي بن يحي، و رميلة لعمورة. (23 04, 2020). متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق NAA. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، 13(01)، الصفحات 102-126.

87- علي حسن الدوغجي، و إيمان مؤيد الخيرو. (2013). تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO. مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، 22(93).

88- عمر خلاصي، و بدر الدين بن لولو. (31 12, 2020). مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسات الإقتصادية دراسة ميدانية لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري تلمسان. مجلة اقتصاد المال والأعمال، الصفحات 95-110.

89- عميروش عربان، و تسعديت بوسبعين. (15 09, 2020). تحديات ومسؤوليات مراجع الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات -دراسة تحليلية وتطبيقية على عينة من الأكاديميين والمهنيين-. مجلة المالية والأسواق، 07(02)، الصفحات 356-377.

90- فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، و سارة بوضياف. (31 03, 2021). المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية. مجلة اقتصاديات الأعمال والإدارة، 06(01)، الصفحات 39-51.

91- محمد أمين لعروم، و سامية فقير. (01 07, 2021). التزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوف المالية -دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال السنة 2020-. مجلة المؤسسة، 10(01)، الصفحات 233-244.

92- محمد أمين لعروم، و سامية فقير. (01 06, 2021). أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاولي المهنة بالجزائر -قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 الموسوم "أدلة التدقيق". مجلة إقتصاد المال والأعمال، 06(01)، الصفحات 183-200.

93- محمد بوعبيدة، و بلقاسم بلقاضي. (11 اكتوبر, 2019). المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة NAA. Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale، 13(2).

94- محمد حسين علي الصواف. (04 6, 2011). أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية. مجلة التقني، 24(9).

95- مخلخل زوينة، و مفيدة يحياوي. (29 06, 2020). دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، 14(03)، الصفحات 261-280.

96- مدثر طه أبو الخير. (31 جويلية, 2007). أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية -دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الإنخفاض في قيمة الأصول. مجلة التجارة والتمويل، 27(2)، الصفحات 1-60.

97- مروة مويسي، و محمد عجيلة. (21 فيفري, 2018). دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على رفع قيمة المؤسسة الإقتصادية. حوليات جامعة بشار في العلوم الإقتصادية، 05(01)، الصفحات 362-372.

98- مريم ظريف، و أيمن الحائك. (30 06, 2018). أهمية إعداد وتحليل جدول تدفقات الخزينة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بومرداس. مجلة افاق علوم الإدارة والإقتصاد، 02(01)، الصفحات 80-97.

99- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي .(2006) . AICPAمعايير التدقيق ومراقبة الجودة Récupéré sur . www.aicpa.org: https://www.aicpa.org/resources/landing/audit-attest-and-quality-control-standards

100- نجلاء نوبلي، و أصيلة العمري. (20 10, 2021). دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية. مجلة المنهل الإقتصادي، 04(02)، الصفحات 523-536.

101- وليد سمير عبد العظيم الجبلي. (31 12, 2018). نموذج محاسبي مقترح لزيادة جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها. مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 11(2)، الصفحات 36-51.

ب. الملتقيات:

102- أحمد سيد، و أحمد شمس الدين بوعرار. (2011). مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون (01-10). الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) أيام 13 و14 ديسمبر. البليدة: جامعة سعد دحلب.

103- عبد الله بن صالح. (2013). دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع معايير المراجعة الدولية. الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات أيام 20-21 نوفمبر . الأغواط: جامعة عمار ثليجي.

ت. النصوص التشريعية والتنظيمية:

104- الأمر رقم 81-71 مؤرخ في 19/12/1971. المتضمن تحديد شروط ممارسة المهنة الخاصة بالمستشار الجبائي ومن يماثله.

105- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعدسيرها.

106- الأمر رقم 04-01 المتعلق بتنظيم، تسيير وخوصصة المؤسسات العمومية الإقتصادية .

107- الأمر رقم 107-69، المؤرخ في 31/12/1969. المتعلق بقوانين المالية لسنة 1970.

108- الجريدة الرسمية العدد 2 الصادرة بتاريخ 13 جانفي 1988.

109- الجريدة الرسمية العدد 7 الصادرة بتاريخ 2011/02/02 .

110- القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 . المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

111- القانون 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية .

112- القانون رقم 11-07 .(25 11 ,2007) .المتضمن النظام المحاسبي المالي.

113- المرسوم 173-70 المؤرخ في 16/11/1970. المتعلق بواجبات ومهام محافظي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية والشبه عمومية.

114- المرسوم التشريعي رقم 08-94 المؤرخ في 26 ماي 1994 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1994 .

115- المرسوم رقم 74-71 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 المتضمن التسيير الإشتراكي للمؤسسات.

116- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

117- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

118- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

119- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

ث. مو اقع الأنترنت:

120- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. (2023). تاريخ الاسترداد 13 06, 2023، من https://www.cn-cncc.dz/tableau

121- المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر https://www.gica.dz/ Consulté le 04 24, 2023, sur

المراجع والمصادر باللغة الأجنبية:

A. Les livres:

122- BERTIN, E. (2007). Audit interne . France: EYROLLES editions d'Organisation.

123- Bertin, E. (2007). Audit interne-Enjeux et pratiques a L'international. paris: Eyrolles edition d'organisation.

124- BOUZIDI, A. (1988). 25 Questions sur le mode de fonctionnement de l'économie algérienne . Alger: Les imprimeries de l'A.P.N.

125- BRAHIMI, A. (1991). L'économie algérienne (éd. 2). alger: O.P.U.

126- CH. MESHKOOR, S. (2013). Accounting In English. Iraq: Dar Al-Dhiya for printing and Designs .

127- SADI, N. (2006). La privatisation des entreprises publiques en Algérie: Objectifs, Modalités, et Enjeux (éd. 2). Alger: O.P.U.

128- SAHRAOUI, A. (2011). Comptabilité Financière . Alger: Berti Editions.

129- sutter, E., Hunziker, S., & Grab, H. (2012). Guide de SCI "systeme de controle interne pour les organisation a but non lucratif financiée par l'état" (éd. 1). (D. Zobeli, J. Keller, Éds., S. Beydoun, & P. Lehner, Trads.) Berne: Haupt.

130- Lessambo, F. I. (2018). Financial Statements Analysis and Reporting. Palgrave Macmillan, Cham. doi:https://doi.org/10.1007/978-3-319-99984-5_1

131- Lessambo, F. I. (2018). Generally Accepted Auditing Standards, Audit Planning and Engagement Quality Review. Auditing, Assurance Services, and Forensics: A Comprehensive Approach, pp. 41-67.

132- MAHSAS, A. (1975). L'autogestion en Algerie. paris: Edition Anthropos.

133- O'REGAN, D. (2004). auditor's dictionary . canada: John Wiley & Sons Inc.

134- NASHWA, G. (2003). Audit Committee The Solution To Quality Financial Reporting . The CPA Journal.

135- TAFIGHOULT, R. (2015). Le système Comptable Financier . Tizi-Ouzou Algerie : Aurés Emballages.

136- TAZDAIT, A. (2009). Maitrise du système comptable financier. Alger: Edition ACG.

137- MOHR, J. l., FLABEAU, J. L., & RIBOLLET, M. (2014). Manuel des dossiers d'audit PME-PMI. copyright ECF. doi:https://www.e-c-f.fr/doc/MANUEL_DES_DOSSIERS_D_AUDIT_PME-PMI

B. Les articles:

138- AYADI, A., & BELGUET, Y. (2018, 01 30). Le nouveau référentiel algerien d'audit (NAA) Enjeux d'application et prespectives. the journal of economics and finance, 04(01), pp. 154-157.

139- BIDDLE, G., & HILARY, G. (2006, 12 31). Accounting Quality And Firm-level Capital Investment. The Accounting Review, pp. 963-982.

140- BOUYACOUB, A. (1987, 12 17). Quelques hypothèses concernant les nouveaux mécanismes de l'entreprise restructurée. Les cahiers du CREAD, 2(12), pp. 8-17.

141- Darko B, V., Lyubov , S., & and all. (2023, 05 11). The joint impact of working capital and platform-economy on firm profitability: The case of e-business model in transition country. Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity, pp. 01-27.

142- David S, K., Santhosh , R., & Yong , Y. (2016, octobre 14). The Effect of Financial Reporting Quality on Corporate Dividend Policy. Review of Accounting Studies, Forthcoming, 22(2).

143- Eric, B., & Jean-Luc, R. (2007). Le controle interne des entreprises de travail temporaire d'insertion. La Revue des Sciences de Gestion, 224(225), pp. 39-48. doi: https://doi.org/10.3917/rsg.224.0039

144- FERRERO, J. M. (2014). The Role Of International Reporting Standards In Acconting Quality: Evidence At The International Level. Estudios De Economia, 41(01), pp. 49-88.

145- FRANK, E., & Arthur. (2016). Internal Control Practices in National Health Insurance Scheme in the tema Municipality. Researche Journal of Finance and Accounting, 7(10).

146- GEORGE , E. (2011, April). Accounting disclosure Accounting quality and conditional and unconditional conservatism. International Review of Financial Analysis, 20(2), pp. 88-102.

147- HARI, S., & MUTIAH, N. (2014). The Effect of the implementation of good corporate governance its implications on the effectiveness of internal control system disclosure of environmental accounting and jakarta. Research Journal of Finance and Accounting, 5(24).

148- Hamamda, M. T. (2011, 01). Privatisation des entreprises publiques en Algérie. Revue Géoéconomie(56), pp. 133-157. doi:10.3917/geoec.056.0133

149- JARA, E. G., EBRERO, A. C., & ZAPATA, R. E. (2011, octobre). Effect of international financial reporting standards on financial information quality. Journal Of Financial Reporting And Accountig, 9(2), pp. 176-196.

150- Lamri, D. (2014, octobre 25). Historique du commissariat aux comptes en Algerie. revue de L'auditeur(2), pp. 1-29.

151- MAHDAVIKHOU, M., & KHOTANLOU, M. (2011). The Impact of Professional Ethics On Financial Reporting Quality. Australian Journal Of Basic And Applied Sciences, 5(11), pp. 2092-2096.

152- Mahmoudzadeh, A., & Nili, M. (2018, 02). Real effects of working capital shocks: Theory and evidence from micro data. The Quarterly Review of Economics and Finance, 67, pp. 191-218.

153- Samuel, N. N., & Mary, K. (2015). Internal Control System as Means of Fraud Control in Deposit Taking Financial Institutions in Imenti North Sub-County. Research Journal of Finance and Accounting, 6(16), pp. 118-128. doi:https://core.ac.uk/download/pdf/234630978.pdf

154- PALEA, V. (2013, octobre 7). IAS/IFRS And Financial Reporting Quality : lessons From The European Experience. China Journal Of Accounting Research, 6(4), pp. 247-263.

155- ZAAFRANE, M., & Lalmi, F. (2018, 01 01). La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et des normes d'audit NAA Etude empirique d'un échantillon des professionnels en Algérie. Revue des Etudes Economiques Approfondies, 3(1), pp. 1-27.

C. Les these de doctorat:

156- KAZOUZ, R. (2018). Normalisation et pratique profissionelle de l'audit comptable et financier en algerie "Doctorat". univ djillali liabes sidi bel-abbes.

157- ZAAFRANE, M. (2018). La Qualité de l'Audit Externe Outil de Performance des Entreprises - These de Doctorat -. Université Abd Elhamid Ibn Badis MOSTAGANEM.

D. Les sites web:

158- IASB/FASB. (2009, 03 24). Un cadre conceptuel amélioré pour l'information financière : chapitres 1 et 2" - Phase A (Objectifs et caractéristiques qualitatives). Récupéré sur http://www.focusifrs.com/content/view/full/3196

159- Accounting Tools. (s.d.). Consulté le 12 31, 2022, sur https://www.accountingtools.com/articles/what-are-the-qualitative-characteristics-of-financial-statem.html

160- Accounting tools Accounting CPE Cours & Books. (2022, avril 16). Consulté le septembre 22, 2022, sur Accounting tools: https://www.accountingtools.com/articles/external-audit

161- CFI, T. (2022, 11 27). Qualitative Characteristics of Accounting Information. Consulté le 01 01, 2023, sur corporatefinanceinstitute: https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/qualitative-characteristics-of-accounting-information/

162- DELEMARLE, G. (s.d.). comptabilité. doi:https://www.l-expert-comptable.com/fiches-pratiques/qu-est-ce-qu-un-bilan.html

163- Hechmi, A. (s.d.). ifac.org. Consulté le 01 19, 2023, sur Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit sand l'Audit des PME: https://www.ifac.org/system/files/downloads/RAcsumAc_du_guide_d_audit_IFAC.pdf

164- IAS07 "Etat des flux de trésorerie". (2008, 11 29). Consulté le 12 23, 2022, sur FOCUSIFRS.COM: http://www.focusifrs.com/content/view/full/4047

165- IFAC. (2017).

166- Lohmann, c., Möllenhoff, s., & and all. (2022, 12 20). Nonlinear relationships in bankruptcy prediction and their effect on the profitability of bankruptcy prediction models. Journal of Business Economics, pp. 1-30. doi:https://doi.org/10.1007/s11573-022-01130-8

167- Norme ISA 705 révisée. (2016, 12). Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant. IAASB. Récupéré sur https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Norme-ISA-705-revisee-Expression-dune-opinion-modifiee-dans-le-rapport-de-lauditeur-independant.pdf

168- Qualitative accountig characteristics. (s.d.). Consulté le 01 01, 2023, sur ACCA Think Ahead: https://www.accaglobal.com/ie/en/student/exam-support-resources/foundation-level-study-resources/fa2/fa2-technical-articles/qualitative-acc.html

169- Qualitative Characteristics of Financial Information. (s.d.). Consulté le 01 02, 2023, sur MBA Knowledge Base: https://www.mbaknol.com/financial-management/qualitative-characteristics-of-financial-information/

170- RUCHI, G. (2022, may 14). PERMANENT AUDIT FILE AND CURRENT AUDIT FILE. Consulté le 01 25, 2023, sur finlawportal financial laws and mors: https://finlawportal.com/permanent-audit-file-and-current-audit-file/

171- Stephen.D, G. (2014). The Basics of IT Audit chapter9 Methodologies and Frameworks. boston: Syngress. doi:https://doi.org/10.1016/B978-0-12-417159-6.00009-2

172- Ziégler, J. (1964). Lautogestion ouvrière en Algérie: problémes et persectives. Revue syndicale suisse: organe de l'Union syndicale suisse. Consulté le 03/12/2022, sur https://www.e-periodica.ch/cntmng?pid=rss-001%3A1964%3A56%3A%3A600

الملاحق

الملحق رقم01: نموذج الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: توحيد المحاسبة وتدقيق المؤسسة

استبيان موجه لممارسي مهنة التدقيق الخارجي في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر

تحية طيبة وبعد،

يشكل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي سيقوم بها الباحث من أجل الحصول على شهادة الدكتوراه LMD في شعبة العلوم المالية والمحاسبة تخصص توحيد المحاسبة وتدقيق المؤسسة الموسومة بعنوان " تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي في الجزائر بين التنظير والتطبيق"

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الواقع العملي للتدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وعليه تم صياغة عبارات هذا الاستبيان ليفي بأغراض الدراسة المتمثلة في معرفة مدى توافق منهجية التدقيق مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.

الباحث: بوعزة عبيد بشير

الهاتف: 0657294622

البريد الإلكتروني: bachir.bouazzaabid.etu@univ-mosta.dz

المشرف: د. بوشيخي بوحوص

الجزء الأول: المعلومات الديموغرافية

النوع: ذكر ☐ أنثى ☐

السن: أقل من 30 سنة ☐ من 30 وسنة 40 ☐ من 40 إلى سنة 50 ☐
أكثر من 50 سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجيستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى.....

التخصص العلمي: محاسبة ☐ تدقيق ☐ مالية ☐ جباية ☐ أخرى...

الوظيفة: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ مهني أكاديمي ☐

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐
أكثر من 15 سنة ☐

هل سبق لكم أن مارستم التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي: نعم ☐ لا ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: اعتماد المدقق على المرجعية الوطنية للتدقيق خلال مرحلة قبول التكليف والتخطيط لمهمة التدقيق في مؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي.						
	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" عند الاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق مع إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية					
2	أرى أن رسالة المهمة المنصوص عليها في المعيار رقم 210 متضمنة لكافة الأحكام الأساسية للمهمة.					
3	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية" عند إعداد برنامج العمل واستراتيجية التدقيق المناسبة مع حجم المؤسسة محل التدقيق					
4	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الإستغلال" للتأكد من عدم وجود شكوك حول استمرارية استغلال المؤسسة					
5	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق التدقيق " عند إعداد وتشكيل وثائق وملفات العمل.					
6	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق" عند تحديد مجتمع وعينة الفحص.					
7	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق غير كافٍ لإجراء التخطيط السليم للتدقيق في المؤسسة العمومية الاقتصادية					
8	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ لتحديد المسؤوليات المهنية للمدققين خلال التدقيق في المؤسسات العمومية الاقتصادية					
9	الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كاف لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الاقتصادية والحكم على فاعليته					
10	الإطار المرجعي الوطني للتدقيق ملائم لأداء المهمة في بيئة التشغيل الإلكتروني					

المحور الثاني: توافق منهجية تدقيق القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق.						
11	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية" أثناء جمع أدلة الإثباث من خارج المؤسسة العمومية الاقتصادية					
12	أتأكد من قيام إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية"					
13	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" والمعيار رقم 501 " العناصر المقنعة اعتبارات خاصة" للحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة لاستخلاص نتائج معقولة لإبداء الرأي حول القوائم المالية.					
14	أتأكد من قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها في نقل الأرصدة الإفتتاحية بشكل صحيح من خلال المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية".					
15	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية" عند استخدام تقنيات مراقبة لمختلف العناصر المكونة للقوائم المالية للتأكد من صحتها.					
16	أقوم بالاستعانة بأعمال المدقق الداخلي وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين.					
17	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" إذا تطلب الأمر الإستعانة بخبير في مجال غير المحاسبة والتدقيق					
18	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540" تدقيق التقديرات المحاسبية" عند جمع العناصر المقنعة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية بما فيها تلك المتعلقة بالقيمة العادلة.					
19	أصادف العديد من الحالات أثناء مزاولة مهمة تدقيق القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية تتطلب مني مزج بين المرجعية الوطنية والدولية للتدقيق					

20	أرى أن الإطار المرجعي الوطني للتدقيق كافٍ للحصول على أدلة إثبات ملائمة توصل إلى نتائج معقولة					
المحور الثالث: العمل بالمرجعية الوطنية للتدقيق يسمح للمدقق بإعداد تقارير تدقيق كافية وملائمة حول القوائم المالية لمؤسسات القطاع العمومي الاقتصادي						
21	أعالج الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق وتلك التي تقع بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الجمعية العامة للمؤسسة وفقا لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560" الأحداث اللاحقة"					
22	ألتزم بتطبيق محتوى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق" عند اعداد التقرير الذي سأبدي فيه برأيي حول القوائم المالية المدققة					
23	ألتزم بإعداد محتوى تقارير التدقيق وفقا للقرار المؤرخ في24 جوان 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات					
24	عند إعداد التقارير وتسليمها أراعي أحكام المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بمعايير إعداد التقارير وأشكالها.					
25	أحترم الآجال المنصوص عليها في القرار المؤرخ 12 جوان 2014 عند تسليم مختلف تقارير التدقيق.					
26	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقرير شامل للأنشطة المختلفة للدورة سواء كليا أو جزئيا.					
27	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية الاقتصادية.					
28	أرى أن جودة القوائم المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية مرتبطة ارتباطا وثيقا بمحتوى تقرير التدقيق.					
29	يسمح الإطار المرجعي الوطني للتدقيق بإعداد تقارير التدقيق بكل استقلالية حول القوائم المالية دون تدخل أو توجيه.					
30	وفقا الإطار المرجعي الوطني للتدقيق، يعد التقرير النهائي للتدقيق ملزما بدرجات تختلف حسب الحاجة إليه.					

الملحق رقم 02 قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم	الجامعة	الرتبة
أ.د درويش عمار	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	أستاذ
د. بوشيخي بوحوص	جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم	أستاذ محاضر أ
د. جعفري عمر	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	أستاذ محاضر أ
د. حمادي مليكة	جامعة الجيلالي ليابس سيدي بلعباس	أستاذ محاضر أ

الملحق رقم 03: توزيع العينة حسب المعلومات الديموغرافية

النوع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	65	77,4	77,4	77,4
	أنثى	19	22,6	22,6	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنه إلى 40 من 30	12	14,3	14,3	14,3
	سنه إلى 50 من 41	33	39,3	39,3	53,6
	سنه من 50 أكثر	39	46,4	46,4	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

المؤهل_العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	37	44,0	44,0	44,0
	ماستر	24	28,6	28,6	72,6
	ماجيستر	6	7,1	7,1	79,8
	دكتوراه	17	20,2	20,2	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

التخصص_العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	45	53,6	53,6	53,6
	تدقيق	18	21,4	21,4	75,0
	مالية	6	7,1	7,1	82,1
	جباية	12	14,3	14,3	96,4
	أخرى	3	3,6	3,6	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب خبير	17	20,2	20,2	20,2
	حسابات محافظ	55	65,5	65,5	85,7
	أكاديمي مهني	12	14,3	14,3	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

الخبرة_المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات إلى 10 من 5	15	17,9	17,9	17,9
	سنة إلى 15 من 11	24	28,6	28,6	46,4
	سنة من 15 أكثر	45	53,6	53,6	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

الملحق رقم 04: معامل ثبات الاستبيان ألفا كرونباخ

للمحور الأول:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,850	10

للمحور الثاني:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,884	10

للمحور الثالث:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,915	10

للإستبيان ككل:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,930	30

الملحق رقم 05: معامل ثبات الاستبيان طريقة التجزئة النصفية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,869
		Nombre d'éléments	15[a]
	Partie 2	Valeur	,860
		Nombre d'éléments	15[b]
	Nombre total d'éléments		30
Corrélation entre les sous-échelles			,915
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,955
	Longueur inégale		,955
Coefficient de Guttman			,955

a. Les éléments sont : 23ع ,21ع ,19ع ,17ع ,15ع ,13ع ,11ع ,9ع ,7ع ,5ع ,3ع ,1ع, .29ع ,27ع ,25ع

b. Les éléments sont : 22ع ,20ع ,18ع ,16ع ,14ع ,12ع ,10ع ,8ع ,6ع ,4ع ,2ع, .30ع ,28ع ,26ع ,24ع

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	61,69	31,638	5,625	15[a]
Partie 2	62,23	35,069	5,922	15[b]
Deux parties	123,92	127,644	11,298	30

a. Les éléments sont : 19ع ,17ع ,15ع ,13ع ,11ع ,9ع ,7ع ,5ع ,3ع ,1ع, .29ع ,27ع ,25ع ,23ع ,21ع

b. Les éléments sont : 20ع ,18ع ,16ع ,14ع ,12ع ,10ع ,8ع ,6ع ,4ع ,2ع, .30ع ,28ع ,26ع ,24ع ,22ع

الملحق رقم 06: نتائج عبارات المحور الأول

1ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	51	60,7	60,7	60,7
	بشدة موافق	33	39,3	39,3	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

2ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	2	2,4	2,4	2,4
	محايد	12	14,3	14,3	16,7
	موافق	48	57,1	57,1	73,8
	بشدة موافق	22	26,2	26,2	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

3ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	7,1	7,1	7,1
	موافق	55	65,5	65,5	72,6
	بشدة موافق	23	27,4	27,4	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

4ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	14	16,7	16,7	16,7
	موافق	45	53,6	53,6	70,2
	بشدة موافق	25	29,8	29,8	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

5ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	9,5	9,5	9,5
	موافق	51	60,7	60,7	70,2
	بشدة موافق	25	29,8	29,8	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

6ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	4	4,8	4,8	4,8
	محايد	9	10,7	10,7	15,5
	موافق	49	58,3	58,3	73,8
	بشده موافق	22	26,2	26,2	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

7ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	11	13,1	13,1	14,3
	موافق	58	69,0	69,0	83,3
	بشده موافق	14	16,7	16,7	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

8ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	2	2,4	2,4	2,4
	محايد	20	23,8	23,8	26,2
	موافق	43	51,2	51,2	77,4
	بشده موافق	19	22,6	22,6	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

9ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	3	3,6	3,6	3,6
	محايد	14	16,7	16,7	20,2
	موافق	56	66,7	66,7	86,9
	بشده موافق	11	13,1	13,1	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

10ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	9	10,7	10,7	11,9
	موافق	50	59,5	59,5	71,4
	بشده موافق	24	28,6	28,6	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

الملحق رقم 07: نتائج عبارات المحور الثاني

11ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	2	2,4	2,4	2,4
	محايد	8	9,5	9,5	11,9
	موافق	48	57,1	57,1	69,0
	بشدة موافق	26	31,0	31,0	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

12ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	9	10,7	10,7	10,7
	موافق	43	51,2	51,2	61,9
	بشدة موافق	32	38,1	38,1	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

13ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	5	6,0	6,0	6,0
	محايد	8	9,5	9,5	15,5
	موافق	49	58,3	58,3	73,8
	بشدة موافق	22	26,2	26,2	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

14ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	6	7,1	7,1	8,3
	موافق	44	52,4	52,4	60,7
	بشدة موافق	33	39,3	39,3	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

15ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	6,0	6,0	6,0
	موافق	54	64,3	64,3	70,2
	بشدة موافق	25	29,8	29,8	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	3	3,6	3,6	3,6
	محايد	7	8,3	8,3	11,9
	موافق	46	54,8	54,8	66,7
	بشده موافق	28	33,3	33,3	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	2	2,4	2,4	2,4
	محايد	9	10,7	10,7	13,1
	موافق	49	58,3	58,3	71,4
	بشده موافق	24	28,6	28,6	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	3	3,6	3,6	4,8
	موافق	54	64,3	64,3	69,0
	بشده موافق	26	31,0	31,0	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	15	17,9	17,9	19,0
	موافق	48	57,1	57,1	76,2
	بشده موافق	20	23,8	23,8	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	5	6,0	6,0	6,0
	محايد	6	7,1	7,1	13,1
	موافق	44	52,4	52,4	65,5
	بشده موافق	29	34,5	34,5	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

الملحق رقم 08: نتائج عبارات المحور الثالث

ع21

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	2	2,4	2,4	2,4
	محايد	7	8,3	8,3	10,7
	موافق	50	59,5	59,5	70,2
	بشده موافق	25	29,8	29,8	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق عبر	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	7	8,3	8,3	9,5
	موافق	59	70,2	70,2	79,8
	بشده موافق	17	20,2	20,2	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع23

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	14	16,7	16,7	16,7
	موافق	52	61,9	61,9	78,6
	بشده موافق	18	21,4	21,4	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع24

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	15	17,9	17,9	17,9
	موافق	47	56,0	56,0	73,8
	بشده موافق	22	26,2	26,2	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع25

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	14	16,7	16,7	17,9
	موافق	50	59,5	59,5	77,4
	بشدة موافق	19	22,6	22,6	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع26

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	3	3,6	3,6	3,6
	محايد	7	8,3	8,3	11,9
	موافق	53	63,1	63,1	75,0
	بشدة موافق	21	25,0	25,0	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع27

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	2	2,4	2,4	2,4
	محايد	5	6,0	6,0	8,3
	موافق	60	71,4	71,4	79,8
	بشدة موافق	17	20,2	20,2	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

ع28

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	4	4,8	4,8	6,0
	موافق	49	58,3	58,3	64,3
	بشدة موافق	30	35,7	35,7	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

29ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	2	2,4	2,4	2,4
	محايد	6	7,1	7,1	9,5
	موافق	64	76,2	76,2	85,7
	بشدة موافق	12	14,3	14,3	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

30ع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	1,2	1,2	1,2
	محايد	10	11,9	11,9	13,1
	موافق	48	57,1	57,1	70,2
	بشدة موافق	25	29,8	29,8	100,0
	Total	84	100,0	100,0	

الملحق رقم 09: اختبار T للمحور الأول

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=الإلتزام_عند_قبول_التكليف
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

```
[Jeu_de_données1] C:\Users\Bachir\Desktop\155.sav
```

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
التخطيط التكليف قبول مرحلة توافق للمهمة مع المرجعية الوظيفية للدقيق	84	4,1107	,39485	,04308

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
التخطيط التكليف قبول مرحلة توافق للمهمة مع المرجعية الوظيفية للدقيق	25,781	83	,000	1,11071	1,0250	1,1964

الملحق رقم 10: اختبار T للمحور الثاني

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=الإلتزام_عند_تدقيق_القوائم_المالية
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
مع المالية القوائم تدقيق مرحلة توافق المرجعية الوطنية للتدقيق	84	4,2750	,49085	,05356

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
مع المالية القوائم تدقيق مرحلة توافق المرجعية الوطنية للتدقيق	23,807	83	,000	1,27500	1,1685	1,3815

الملحق رقم 11: اختبار T للمحور الثالث

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=الإلتزام_عند_إعداد_التقرير
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
مع التدقيق تقرير إعداد مرحلة توافق المرجعية الوطنية للتدقيق	84	4,1417	,50353	,05494

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
مع التدقيق تقرير إعداد مرحلة توافق المرجعية الوطنية للتدقيق	20,780	83	,000	1,14167	1,0324	1,2509

ٱلْحَمْدُ لِلَّهِ
رَبِّ ٱلْعَٰلَمِينَ