الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة مستـغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم :المالية والمحاسبة

النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)

أطروحة مقـدمة لنيـــل درجـة الدكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي

إعداد الطالبة:
بن نعـمة سليمة

إشـراف الأستاذ:
البروفيسور العيـد محمـــد

السـنة الجامعية : 2018/2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة مستـغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم :المالية والمحاسبة

النظام المحاسبي المالي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)

أطروحة مقـدمة لنيـــل درجـة الدكتوراه في التدقيق والنظام المحاسبي المالي

إعداد الطالبة:
بن نعـمة سليمة

أمام اللجنة المكونة من:

بشوندة رفيق	بروفيسور	جامعة سيدي بلعباس	رئيسا
العيد محمد	بروفيسور	جامعة مستغانم	مشرفا
رمضاني محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	ممتحنا
غريسي العربي	أستاذ محاضر أ	جامعة معسكر	ممتحنا
أيت عمر مختار	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف	ممتحنا
محمد عيسى محمود	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	ممتحنا

السـنة الجامعية : 2018/2017

شـــكـــر وتقـديـــر

أشكر الله عز وجل على نعمه وتوفيقه لإتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف " البروفيسور العيد محمد" وإلى أعضاء لجنة التحكيم الذين وافقوا على مناقشة هذه الأطروحة.

كما أشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

الطالبة

الإهــداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من قابلني بعناية و احترام وتقدير.

إلى أمــي الحبيبة.

إلى روح أبي العزيز رحمه الله و رزقه فسيح جناته.

إلى والداي زوجـي حفظهما الله و أطال في عمرهما.

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى كل زملائي وزميلاتي.

إلى كل من يعمل لإرضاء ربه أولا ثم لإرضاء الوالدين ثانيا وإلى شهداء العلم والمعرفة.

الطالبة

ملخـص باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر إصلاح النظام المحاسبي على مهنة التدقيق و كذا على مهنة محافظ الحسابات ومدى أهمية تكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق، وذلك من خلال تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي والتطرق إلى الإصلاحات التي تضمنها القانون 10_01 بالإضافة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

لقد اعتمدنا في هذا البحث على تصميم استبيان تضمن مجموعة من الأسئلة مقسمة على ثلاثة محاور، والذي تم توزيعه على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين والأساتذة الجامعيين المختصين في ميدان المحاسبة والتدقيق.

وفي الأخير استخلصنا أن تبني وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يلعب دورا أساسيا في تحسين الممارسة المحاسبية و أن الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01 تهدف إلى تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر كما توصلنا إلى أن تكييف ممارسة التدقيق في الجزائر مع التدقيق الدولي يعتبر أمر حتمي بغرض جعل مهنة التدقيق تتماشى مع التطورات التي شهدها الاقتصاد العالمي.

المفاهيم المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي(SCF)، المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IAFRS)، مهنة التدقيق بالجزائر، المعايير الدولية للتدقيق(ISA).

ملخص باللغة الفـرنسية

Résumé :

Cette étude vise à mettre en évidence l'impact de la réforme du système comptable sur la profession d'audit ainsi que sur la profession du commissaire aux comptes et à quel point elle est adaptée aux normes internationales d'audit, et ceci grâce à l'évaluation de l'application du système comptable financier et la prise en compte des réformes contenues dans la loi 10_01 et également l'étude de la possibilité de l'application des normes internationales d'audit.

Nous avons basé dans cette recherche sur la conception d'un questionnaire contenant un ensemble de questions réparties sur trois axes et qui a été distribué à un échantillon d'experts comptables, de commissaires aux comptes, de comptables et d'enseignants universitaires spécialisés en comptabilité et audit.

Enfin, nous avons appris que l'adoption et l'application des normes internationales de comptabilité jouent un rôle clé dans l'amélioration de la pratique comptable et que les réformes apportées par la loi10_01 visent à développer la profession comptable et d'audit en Algérie, aussi nous avons conclu que l'adaptation de la pratique d'audit en Algérie à l'audit international est inévitable pour rendre la profession d'audit à jour devant l'évolution de l'économie mondiale.

Mots clés:

Système comptable financier (SCF), les normes comptables internationales (IAS/IAFRS) , la profession d'audit en Algérie, les normes internationales d'audit (ISA).

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
شكر وتقدير	ت
الإهداء	ث
ملخص باللغة العربية	ج
ملخص باللغة الفرنسية	ح
قائمة المحتويات	خ
قائمة الجداول	ر
قائمة الأشكال	ش
قائمة الملاحق	ش
قائمة المختصرات	ص
مقدمة عامة	1
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	10
تمهيد الفصل الأول	11
المبحث الأول: أساسيات حول التدقيق	11
المطلب الأول: أساسيات حول التدقيق.	11
المطلب الثاني: أهمية ومبادئ وفوائد التدقيق.	15
المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة.	20
المبحث الثاني: التدقيق الخارجي.	21
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.	21
المطلب الثاني: أهداف وأنواع التدقيق الخارجي.	25
المطلب الثالث: المعايير العامة للتدقيق الخارجي	40
المبحث الثالث: تقرير مدقق الحسابات.	46
المطلب الأول: ماهية تقرير مدقق الحسابات.	46
المطلب الثاني: محتويات التقرير والأركان الشكلية للتقرير.	48
المطلب الثالث: أنواع التقارير ومفهوم الإيضاحات والتحفظات والملاحظات	51
خلاصة الفصل الأول	54
الفصل الثاني: الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر.	55

تمهيد الفصل الثاني	56
المبحث الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتطبيق المعايير المحاسبة الدولية.	56
المطلب الأول: أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر.	57
المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبية الدولية(IFRS-IAS).	57
المطلب الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية	63
المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر.	68
المطلب الأول: التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر.	68
المطلب الثاني: المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر.	74
المطلب الثالث: إعادة هيكلة المنظمات المهنية المحاسبية بالجزائر.	77
المبحث الثالث: مهنة التدقيق في ظل القانون 10_.01	82
المطلب الأول:الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 10-01 وأسباب إعادة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر	82
المطلب الثاني: عرض محتوى مشروع القانون 10_.01	86
المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.	91
خلاصة الفصل الثاني	95
الفصل الثالث: واقع مهنة محافظ الحسابات وإمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	96
تمهيد الفصل الأول	97
المبحث الأول: مدخل نظري لمهنة مدقق الحسابات.	97
المطلب الأول: تعيين مدقق الحسابات وعزله وصفاته الشخصية.	98
المطلب الثاني: أتعاب وحقوق وواجبات مدقق الحسابات.	102
المطلب الثالث: الإطار النظري لمسؤوليات المدقق وصفات رأيه.	108
المبحث الثاني: واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	111
المطلب الأول: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات.	112
المطلب الثاني: حقوق وواجبات وأتعاب محافظ الحسابات.	119
المطلب الثالث:اختصاصات و مهام و مسؤولية محافظ الحسابات.	122
المبحث الثالث:تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر	127
المطلب الأول:المفهوم العام حول المعايير الدولية للتدقيق	127
المطلب الثاني: عرض المعايير الدولية للتدقيق.	131

المطلب الثالث: إمكانية التحول نحو المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر.	136
خلاصة الفصل الثالث	141
الفصل الرابع: تقييم واقع وإمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق في ظل الإصلاح محاسبي.	142
تمهيد الفصل الرابع	143
المبحث الأول:المنهجية و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	143
المطلب الأول:مجتمع و عينة الدراسة و حدود الدراسة	144
المطلب الثاني:منهج الدراسة و مصادر و أدوات جمع البيانات.	145
المبحث الثاني:إعداد الاستبيان و تفريغ البيانات	146
المطلب الأول: هيكل الاستبيان،تصميم الاستبيان و صعوبات استرجاع الاستبيان.	146
المطلب الثاني :اختبار الصدق و ثبات أداة الدراسة الميدانية.	148
المطلب الثالث:تفريغ البيانات.	148
المبحث الثالث:دراسة و مناقشة و تحليل نتائج الدراسة الميدانية.	153
المطلب الأول:تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر.	154
المطلب الثاني:الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01 .	164
المطلب الثالث:دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر.	169
خلاصة الفصل الرابع	178
الخاتمة العامة	179
قائمة المراجع	185
قائمة الملاحق	193

قائـــمـــة الجـــداول

الجـدول	الصفحة
الجدول رقم(**01**): التطور التاريخي للمراجعة خلال الفترة الممتدة من 1700م إلى غاية 1990م .	14
الجدول رقم(**02**):التطور التاريخي لأهداف التدقيق و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية.	25
الجدول رقم(**03**):الفرق بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	39
الجدول رقم (**04**): المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)	59
الجدول رقم(**05**):المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة المالية المبسطة	65
الجدول رقم(**06**): الاختلافات بين القانون 91_08 و القانون 10_01.	82
الجدول رقم(**07**): محتوى القانون 10_01.	87
لجدول رقم (**08**):المعايير الدولية للتدقيق حسب آخر تحديث(إعادة صياغة،تعديل،معايير جديدة).	134
الجدول رقم(**09**):الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان.	144
الجدول رقم(**10**):معايير تحديد الاتجاه لمقياس ليكارت الخماسي.	146
الجدول رقم(**11**):توزيع أفراد العينة حسب الجنس	149
الجدول رقم(**12**):توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.	150
الجدول رقم(**13**):توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	150
الجدول رقم(**14**):توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي.	151
الجدول رقم(**15**):توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.	152
الجدول رقم(**16**):نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.	154
الجدول رقم(**17**):نتائج الاستبيان المتعلقة بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.	155
الجدول رقم (**18**):نتائج الاستبيان المتعلقة بالتغيرات المهمة التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيقSCF .	156
الجدول رقم (**19**):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في زيادة شفافية الحسابات و في جعل القوائم المالية قابلية للمقارنة لدى الأطراف المستخدمة.	156
الجدول رقم (**20**):نتائج الاستبيان المتعلقة بمواجهة إصلاح النظام المحاسبي لعدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك.	157
الجدول رقم (**21**):نتائج الاستبيان المتعلقة بمواجهة المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة لمشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF .	158

الجدول رقم (**22**):نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS	158
الجدول رقم (**23**):نتائج الاستبيان المتعلقة بإضفاء صفة الدولية على المؤسسات المحلية نتيجة الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS.	159
الجدول رقم (**24**):نتائج الاستبيان المتعلقة بالأثر الإيجابي لتطبيق معايير IAS /IFRS على الممارسة المحاسبية بالجزائر.	159
الجدول رقم (**25**):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور تطبيق معايير IAS /IFRSفي فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	160
الجدول رقم (**26**):نتائج الاستبيان المتعلقة بتمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع مؤسسات أجنبية من خلال الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS .	161
الجدول رقم (**27**):نتائج الاستبيان المتعلقة بجلب المستثمر الأجنبي من خلال الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS.	161
الجدول رقم (**28**):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	162
الجدول رقم (**29**):نتائج الاستبيان المتعلقة بالموافقة على القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.	164
الجدول رقم (**30**):نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة لتطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر.	165
الجدول رقم (**31**):نتائج الاستبيان المتعلقة بجعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية.	165
الجدول رقم (**32**):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور المجلس الوطني للمحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر من خلال إشرافه على مهنة المحاسبة.	166
الجدول رقم (**33**):نتائج الاستبيان المتعلقة بالرفع من كفاءة المهنة من خلال استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات.	167
الجدول رقم (**34**):نتائج الاستبيان المتعلقة بترشيد قرارات مستخدمي تقرير المدقق من خلال تطبيق القانون 10_01.	167
الجدول رقم (**35**):نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى التوافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر التي جاء بها القانون 10_01 مع المعايير الدولية للتدقيق ISA.	168
الجدول رقم (**36**):نتائج الاستبيان المتعلقة بمساهمة تبني ISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.	170

الجدول رقم (**37**):نتائج الاستبيان المتعلقة بإمكانية تحسين أداء المدقق من خلال تبني ISA.	170
الجدول رقم (**38**):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور تبني ISAفي اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدمي التقرير.	171
الجدول رقم (**39**):نتائج الاستبيان المتعلقة بجعل تقارير التدقيق تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين من خلال استخدام المعايير الدولية للتدقيق.	172
الجدول رقم (**40**):نتائج الاستبيان المتعلقة بالأثر الإيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA	172
الجدول رقم (**41**):نتائج الاستبيان المتعلقة بوجود ارتباط وثيق بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث التطبيق.	173
الجدول رقم (**42**):نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي نتيجة لتبني المعايير المحاسبية الدولية .	174
الجدول رقم (**43**):نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.	175
الجدول رقم (**44**):نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة انضمام الجزائر إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC قبل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA	175
الجدول رقم (**45**):نتائج الاستبيان المتعلقة بعدم إلزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير.	176

قائـــمـــة الأشـــكال

الشكل	الصفحة
الشكل رقم (**01**):الإطار العام لعملية التدقيق الخارجي في ضوء الاتجاهات الحديثة نحو تنظير التدقيق	21
الشكل رقم(**02**):الأهداف التقليدية للتدقيق.	26
الشكل رقم(**03**):معايير التدقيق المتعارف عليها.	41
الشكل رقم **(04)**: هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر	81
الشكل رقم (**05**):تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	149
الشكل رقم (**06**):تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.	150
الشكل رقم (**07**):تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	151
الشكل رقم (**08**):توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	152
الشكل رقم (**09**):توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.	153

قائـــمـــة المـــلاحـــق

الملاحـــق	الصفحة
الملحـــــق 1: نموذج الاستبيان باللغة العربيـة	194
الملحـــــق 2: نموذج الاستبيان باللغة الفـرنسية	199
الملحـــــق 3: مخـرجات البرنـامجالإحـصائيSPSS 22 للاستبيان	204

قائـــمـــــة المختـــــصرات

الاختصار	معنى المصطلح باللغة اللاتينية	معنى المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute For Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CSTC	supérieur des techniques comptables Conseil	المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير المراجعة و التأكيد الدولية
IAS	Internatinal Accounting Standards	المعايير الدولية للمحاسبة
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير الدولية للمحاسبة
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	international financial reporting standards	المعايير الدولية للإبلاغ المالي
ISA	International Standard of Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
GAAP	Generally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما
NAA	Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

المقــدمـة العامـة

تمهيد :

يمتد التدقيق إلى تاريخ قديم يعود إلى الحقبة اليونانية عندما كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود والعمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات لتفادي الأخطاء والتلاعبات المتعمدة و غير المتعمدة للوصول إلى نتيجة صحيحة و بكل شفافية و مع مرور الوقت تطورت مهنة التدقيق نظرا لاتساع المؤسسات الاقتصادية و كبر حجمها و تشعب وظائفها و تعدد فروعها كما ازداد الاهتمام بها أكثر من طرف المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمدققين وخاصة مع ظهور العولمة وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات.

تعرف عملية التدقيق على أنها" فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا حتى يتأكد المدقق من سلامة التقارير المالية خلال فترة زمنية من الغش أو التلاعب".[1]

كما يعرف التدقيق كذلك بأنه:" هو عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية وتقييمها بطريقة موضوعية من طرف شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية للواقع مع توصيل هذا الرأي للمهتمين بالتقرير لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة"[2].

ففي ظل تبني الجزائر لاقتصاد السوق و توقيع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و انفتاحها على العولمة من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، كللت جهود الإصلاح بتبني نظام محاسبي جديد وفقا للقانون 07_11 المؤرخ في 25 /11/ 2007 و الذي أصبح ساري المفعول ابتداء من 2010/01/01 ومحاولة تكييفه مع المعايير الدولية للمحاسبة و معايير الإبلاغ المالي (IAS-IFRS).وهو يمثل خطوة هامة لتدارك أزمة القصور التي عان منها المخطط المحاسبي الوطني في خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية و المالية من مقرضين ومستثمرين و غيرهم و مساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة.

حيث خاضت الجزائر إصلاحات محاسبية عميقة تجسدت في تبني scf المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة و هذا ما استوجب إصلاح و إعادة تنظيم المهنة و تدريب المدققين و ضرورة اعتماد معايير التدقيق الدولية بالتوازي مع المعايير الدولية للمحاسبة ،باعتبار أن مخرجات scf هي مدخلات لمهنة التدقيق كما أن القوائم المالية و الفلسفة المحاسبية الجديدة تختلف عن القوائم المالية و التصور المحاسبي الذي كان معمولا به ظل المخطط المحاسبي الوطني.

---

[1] عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا** ،مؤسسة دار الشباب الجامعية ،سنة 1993،الإسكندرية ،ص6.

[2] منصورأحمد البديوي ،شحانة السيد شحاتة ،**دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية،طبعة2003، الإسكندرية،ص13.

بهدف جعل مهنة التدقيق تتماشى مع التغيرات التي طرأت على الممارسة المحاسبية بالجزائر قامت السلطات المالية بإعادة النظر فيها و محاولة جعلها تتوافق مع معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها (ISA)، وذلك من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،و الذي قرر المشرع بموجبه إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، ويتضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12 فصلا،حيث جاء من أجل التخلي على الممارسات المهنية المعمول بها سابقا في مجال تدقيق حسابات المؤسسة و المصادقة على قوائمها المالية ، و التي لا تستند على معايير و قواعد واضحة لا من حيث تعيين المدقق ولا من حيث تحديد مجال العمل والمسؤولية الملقاة على عاتق كل من المؤسسة و المدقق في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير ، و لا من حيث إعداد التقرير و إبداء الرأي.

كما أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 91_08 المتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و المحدد لشروط و كيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

أسباب اختيار موضوع البحث: هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي و التي نوجزها فيما يلي:

أ_الأسباب الموضوعية :لحتمية تطبيق المؤسسات الجزائرية للتدقيق المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي نظرا للتطورات السريعة في عالم الاقتصاد.

ب_الأسباب الذاتية:

_ الرغبة والاستعداد الشخصي في هذه الدراسة وفي توسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية الدولية.

أهمية البحث:تنبع أهمية البحث من عدة أمور:

1.هذا الموضوع حيوي و هام بالنسبة لإدارة المؤسسة و المساهمين و لكل المستفيدين من القوائم المالية و كذا مستخدمي تقرير المدقق.

2.كما يستمد هذا الموضوع أهميته انطلاقا من مسايرته للتطورات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي و محاولة تطبيق هذا التطور في الجزائر.

3.تظهر الحاجة لتحسين مستوى الأداء المهني لمدققي الحسابات من خلال الالتزام بما تتضمنه معايير التدقيق الدولية من إجراءات و قواعد.

أهداف البحث: لا يمكن أن تخلو الدراسة من الغايات ولا المقاصد العلمية التي أقيمت من أجلها و هي على النحو التالي:

1.التعرف على نظام التدقيق الخارجي من الناحية النظرية و كذا من حيث التطور التاريخي له بالجزائر وصولا إلى واقع الممارسة المهنية للتدقيق بالجزائر و خاصة ما تعلق بكيفية إعداد تقارير التدقيق الخارجية.

2.عرض الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية و كذلك الوقوف على أهم المستجدات المتعلقة بهذه المعايير المطبقة بالجزائر حاليا.

3.عرض الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي و كذا التعرف على مدى التوافق والاختلاف بين مهنة التدقيق بالجزائر و المعايير الدولية للتدقيق، و تتبع مدى إمكانية تطبيق ذلك في الجزائر.

إشكالية البحث:

تتلخص إشكالية البحث في الحاجة لتقييم مدى تطور مهنة محافظ الحسابات في المؤسسات الجزائرية استنادا إلى التطورات التي تحدث في هذا المجال سواء على الصعيد الأكاديمي أو على الصعيد المهني على مستوى العالم من حيث إتباعها لمعايير واضحة في مجال التدقيق الخارجي ، ووجود أهداف معينة يمكن على أساسها القيام بممارسة مهنة التدقيق بالمؤسسات الجزائرية، كما أن أهمية دراسة وتحليل عملية إصلاح مهنة محافظ الحسابات في الجزائر في هذا الحقل الاقتصادي، وضرورة اتخاذ التدابير اللازمة من طرف الحكومة الجزائرية لتطوير هذه المهنة، يقودنا إلى دراسة هذا الموضوع وذلك بطرح الإشكالية التالية:

– ما أثر إصلاح النظام المحاسبي على التدقيق ومحافظة الحسابات بالجزائر في ظل تطبيق المعايير الدولية؟

هذه الإشكالية تمكننا من التطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية:

ـــهل من الضروري تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق بالتوازي مع تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للمحاسبة؟

ـــما مدى التوافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق؟

ـــكيف سيؤثر تبني المعايير الدولية للتدقيق ISAعلى ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر؟

فرضيات البحث: لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد الفرضيات التالية:

ـــيعتبر الاتجاه نحو المعايير الدولية للتدقيق تبعا لإصلاح النظام المحاسبي أمر ضروري؛

ـــهناك توافق بين القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق؛

ـــ يؤثر تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA بشكل إيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر.

وسنحاول من خلال دراستنا هذه إثبات مدى صحة هذه الفرضيات من خلال الدراسة والتحليل.

منهج البحث: لبلوغ أهداف البحث السابقة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذا البحث ولإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، تم الاعتماد على المناهج العلمية التالية:

_المنهجين الوصفي و التحليلي وذلك عند استعراض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي،القانون 10-01 ،النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية وتم التطرق للتطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي، بالإضافة للتطور التاريخي للتشريعات المحاسبية بالجزائر ثم الخروج بملاحظات و استنتاجات.

_ استعمال استبيان وذلك من خلال الدراسة الإحصائية للاستمارة وتحليل نتائجها وهذا عند عرضنا للجانب التطبيقي.

الدراسات السابقة في الموضوع: تمثلت الدراسات السابقة حول هذا الموضوع فيما يلي:

سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر(دراسة ميدانية)، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، مؤلف صدر سنة 2011.

عرضت الباحثة من خلاله الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى دراسة تحليلية لمعايير التدقيق لبعض الدول،كما قامت بدراسة ميدانية للتعرف على مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في مهنة التدقيق بالجزائر و ذلك من خلال التطرق لكيفية تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري_المعايير والقواعد_مشاكل التطبيق العملي)، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مؤلف صدر سنة 2007.

عرض فيه الباحث الإطار النظري للتدقيق، كما تطرق للتدقيق الخارجي و كذلك إلى أهم المعايير التي تحكم الممارسة المهنية للمدقق الداخلي و علاقته بالمدقق الخارجي، كما شملت الدراسة على عملية التدقيق الميدانية ومشاكل التطبيق العملي من خلال فحص و تدقيق عناصر النشاط و المركز المالي، ثم توصل إلى عرض موجز لفحص ومراجعة وتدقيق القوائم و التقارير المالية الختامية.

عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة،قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري و عربي و دولي مقارن)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مؤلف صدر سنة 2009.

حيث تطرق الباحثون من خلال هذا البحث إلى دراسة قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق بصفة عامة، و ذلك من خلال استعراض تجارب مصر و بعض الدول العربية و دول أخرى كاليابان و الولايات المتحدة الأمريكية في هذا المجال كما تم التركيز على إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبي (IFAC) في هذا الشأن، وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها في ما يلي:

_كشفت المقارنة بين المبادئ الأساسية لقواعد أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة في مصر وفي الدول العربية و الدول الأخرى أن هناك تشابه بينهما، وفي مقابل ذلك يوجد بعض الاختلافات؛

_لقد أثرت تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية على أخلاقيات وسلوكيات مدقق الحسابات؛

_يعتبر الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية و السلوكية من أهم عناصر نظام مراقبة الجودة.

سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة في ظل الإصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2014_2015.

لقد هدف هذا البحث إلى دراسة إشكالية تبني المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر كخيار لإصلاح نظام التدقيق الخارجي بعد عملية الإصلاحات التي قامت بها الدولة.

حيث خلصت الدراسة إلى أن تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الجزائرية سيمكن من تحقيق نتائج ايجابية على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وعلى قبول تقارير التدقيق على المستوى الدولي، وأن المنافع المتوقعة من تبني المعايير الدولية للتدقيق ستكون أكبر من تكاليف تطبيقها.

كما توصلت الدراسة إلى أن هناك إمكانية لتبني المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كجزء من مسار تبني المعايير الدولية للتدقيق.

يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية(دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه،تخصص التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014_2015.

لقد هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة القوانين والأحكام التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا، حيث حاول الباحث من خلالها الوقوف على الواقع العملي للتدقيق في المؤسسات الجزائرية ونظيرتها بموريتانيا.

خلصت الدراسة إلى أن هذه المهنة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقي أداؤها إلى المستوى اللائق مما سيجعله يواكب التطورات والتحديات التي يواجهها البلدين، كما استخلص الباحث أن القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية، وأن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب.

عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة(دراسة مقارنة بين المغرب و تونس والمملكة المغربية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية،جامعة سطيف1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011_2012.

لقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاث بلدان وهي الجزائر وتونس والمغرب، وقد تمت المقارنة بينهم من حيث عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في الإطار العام الممارسة المهنية،الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة.

حيث خلصت الدراسة إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات والتي من شأنها إنجاح وتطور المهنة.

أسلوب البحث:

الأسلوب (1) : الدراسة النظرية.

شملت الدراسة النظرية جمع المعلومات والبيانات عن طريق مجموعة من الأبحاث الجامعية والكتابات السابقة حول موضوع " إصلاح النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)" و المتمثلة في : الأطروحات ، المذكرات، الكتب، المقالات الدراسات المراسيم ، القوانين، الأوامر والمواقع الإلكترونية.ومن ثم تصنيف المعلومات و تحليلها و الاستفادة منها على شكل استنتاجات و توصيات واقتراحات.

الأسلوب (2) : الدراسة الميدانية.

اعتمدت الدراسة الميدانية على تصميم استبيان و توزيعه على عينة من الأكاديميين و المهنيين الذين لديهم اختصاص في ميدان المحاسبة و التدقيق على اختلاف أعمارهم و مؤهلاتهم ثم قمنا بعرض و تحليل نتائج هذا الاستبيان و ذلك باستخدام برنامجSPSS 22 و EXEL 2007.

تقديم الخطة وهيكل البحث: من خلال هذه الدراسة سنقوم بالتطرق لموضوع " إصلاح النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)" من كلا الجانبين النظري والتطبيقي. و للإجابة على إشكالية البحث و كذا التساؤلات الفرعية المطروحة، فقد تم تقسيم البحث إلى مقدمة عامة، أربعة فصول،خاتمة عامة.

تضمنت المقدمة العناصر المنهجية العلمية، و التي تتمثل في الإشكالية، الفرضيات، أهمية البحث، أهداف البحث ، منهج البحث، الدراسات السابقة،الملخص،الكلمات المفتاحية، كما تم تصنيف الفصول إلى ثلاثة فصول نظرية و فصل تطبيقي بالإضافة إلى الخاتمة العامة التي تضمنت الخلاصة،عرض نتائج اختبار الفروض،عرض نتائج الدراسة، التوصيات والاقتراحات وآفاق الدراسة.

1.الجانب النظري:

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

حيث يتناول هذا الفصل أساسيات حول التدقيق من خلال التطرق إلى كل من التطور التاريخي للتدقيق، ماهية التدقيق، مقومات مهنة التدقيق، أهمية و مبادئ وفوائد التدقيق والعلاقة بين التدقيق والمحاسبة. كما تم تقديم الإطار النظري للتدقيق الخارجي من خلال عرض مفهوم التدقيق الخارجي، أنواع وأهداف التدقيق الخارجي، الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والمعايير العامة للتدقيق، كما تم التطرق إلى تقرير مدقق الحسابات وذلك بالتركيز على ماهية تقرير مدقق الحسابات، محتويات التقرير و الأركان الشكلية للتقرير وأخيرا أنواع التقارير و مفهوم الإيضاحات والتحفظات والملاحظات.

الفصل الثاني:الإصلاح المحاسبي و مهنة التدقيق في الجزائر.

تم التطرق في هذا الفصل إلى عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتطبيق المعايير المحاسبة الدولية من خلال عرض النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية،الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وتقديم ماهية المعايير المحاسبية الدولية(IFRS-IAS). كما تم تناول تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر من خلال التطرق إلى كل من التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر ، المنظمات و الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر و عملية إعادة هيكلة المنظمات المهنية المحاسبية بالجزائر. بالإضافة إلى التطرق إلى مهنة التدقيق في ظل القانون 10_01 بتقديم أهم عيوب القانون القديم والاختلاف الأساسي بينه و بين القانون 10_01، عرض محتوى مشروع القانون 10_01 وفي الأخير تم التعرف على شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

الفصل الثالث: واقع مهنة محافظ الحسابات و إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

تم تخصيص هذا الفصل لعرض الإطار النظري لمهنة مدقق الحسابات من خلال التطرق إلى كل من تعيين مدقق الحسابات و عزله و صفاته الشخصية ،أتعاب و حقوق و واجبات مدقق الحسابات و كذا عرض الإطار النظري لمسؤوليات المدقق و صفات رأيه. كما اشتمل على دراسة واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال تقديم كل من الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات،حقوق و واجبات و أتعاب محافظ الحسابات و عرض أهم اختصاصات ومهام ومسؤولية محافظ الحسابات. واشتمل هذا الفصل أيضا على تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر من خلال تقديم الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية بما في ذلك المفهوم العام حول المعايير الدولية للتدقيق، عرض المعايير الدولية للتدقيق وأخيرا دراسة إمكانية التحول نحو المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر.

2.الجانب التطبيقي:

الفصل الرابع: تقييم واقع وإمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق في ظل الإصلاح محاسبي

تم تخصيص هذا الفصل لعرض الجانب التطبيقي لهذه الدراسة من خلال التطرق إلى المنهجية والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية وذلك بتحديد مجتمع وعينة الدراسة وحدود و منهج الدراسة وكذا بتحديد مصادر وأدوات جمع البيانات، كما اشتمل هذا الفصل على كيفية إعداد الاستبيان وتفريغ البيانات، وأخيرا تم دراسة ومناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية من خلال التطرق إلى تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر بالإضافة إلى الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد:

يعتمد التدقيق على مبادئ ومعايير و إجراءات وقواعد متعارف عليها بين أ صحاب هذه المهنة و على مبادئ مقبولة عموما، حيث حاولت المنظمات المهنية و الهيئات الدولية للمحاسبين القانونيين تطوير هذه المهنة على مدى طويل من الزمن، كما يرتكز التدقيق على مجموعة من الأساليب التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات المستندات والسجلات المالية، وتسعى عملية التدقيق إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي يتمثل أهمها في الحكم على مدى تمثيل وتطابق القوائم المالية مع نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة زمنية محددة. ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول:أساسيات حول التدقيق؛

المبحث الثاني:الإطار النظري للتدقيق الخارجي؛

المبحث الثالث:تقرير مدقق الحسابات.

المبحث الأول:أساسيات حول التدقيق.

يعتبر التدقيق مهمة ضرورية بالنسبة للمؤسسات من خلال الدور الأساسي الذي يلعبه في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية والتأكد من مدى صحتها و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع مختلف حالات الغش والتلاعب. وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث للعناصر التالية:

1.أساسيات حول التدقيق؛

2.أهمية و مبادئ و فوائد التدقيق ؛

3.العلاقة بين التدقيق و المحاسبة.

المطلب الأول: أساسيات حول التدقيق.

سنتطرق في هذا المطلب عبر ثلاثة فروع إلى كل من التطور التاريخي للتدقيق، وماهية التدقيق المحاسبي ومقومات مهنة التدقيق.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق.

ندرك من خلال تتبعنا لأثر التدقيق عبر التاريخ أنها قديمة قدم الإنسان، فهي ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من الحسابات العامة، و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.[1]

[1] خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية–** ،مطبعة الاتحاد ،عمان ،1980،ص 05.

لقد أدى حدوث النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر إلى تطور التدقيق والمراقبة تماشيا مع تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فلم تكن هناك حاجة قوية لوجود المراقبة الخارجية في المؤسسة الفردية الصغيرة حيث كان المالك مالكا ومسيرا في الوقت نفسه[1]، غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في بريطانيا في عهد الثورة الصناعية خلال القرن الثامن عشر تميز بظهور شركات الأموال، مما أدى إل زيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة و تطور النظام الضريبي.[2]

وفي ما يلي أهم المراحل التي مر بها التدقيق عبر التاريخ:

أولا:الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500.

خلال هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم بجرد المخزون السلعي، وبهدف الوصول إلى الدقة ومنع التلاعب والغش كانت تتم هذه العملية بشكل متكرر عدة مرات في الفترة الواحدة.[3]

كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع المدقق للحسابات التي كانت تتلى عليه، وتم خلال هذه الفترة أيضا استعمال مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي Audit[4]وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire و معناه "الاستماع"[5] .

ثانيا:الفترة مابين 1500 و 1850.

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية حيث نمت وتطورت مهنة التدقيق في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، بسبب حاجة ملاك المؤسسة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارتها في استخدام مواردها المتاحة.[6]

إن التغير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية بهدف منع واكتشاف الأخطاء.[1]

---

[1] محمد بوتين ،**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص 08.

[2] هادي التميمي ،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**،دار وائل للنشر،ط 2،عمان ،2004،ص 17.

[3] ادريس عبد السلام اشتيوي،**المراجعة معايير و إجراءات** ، دار النهضة العربية،بيروت،1996،ص 14.

[4] أحمد حلمي ،**المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية،دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2005، 06.

[5] Louis Vaurs ,**Audit interne**, Enjeux et pratiques à l'international, éditions d'organisation, Groupe Eyrolles ,Paris,2007,p17 . www.editions-eyrolles.com

[6] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،**المراجعة الخارجية– المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية،2002،ص 05.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.[2]

ثالثا: الفترة مابين 1850 و 1905.

أدى انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام و النهائي بين الملكية و التسيير إلى ظهور الحاجة لمن يحافظ على أموال مالكي المؤسسات و المشاريع، حيث نص قانون الشركات الانجليزي لسنة 1962م على ضرورة تدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل و محايد، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهنة.[3]

رابعا:الفترة ما بين 1905 و 1939.

خلال هذه الفترة تم ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق بشكل كبير، حيث ركز الأكاديميون والمهتمون في العديد من الدول على تطوير معايير المراجعة أو إجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية مدقق الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي وقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل ففي عام 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة و كان يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي و نتائج الأعمال وفي عام 1932 م أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مدقق الحسابات ليصبح رأي بدل من شهادة و تحديد هذا الرأي بمدى التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.[4]

في عام 1939 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات ويضمن التقرير مسؤولية المراجع عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بمصداقية المركز المالي و نتائج الأعمال، و لا يزال هذا التطوير مستمر حتى الآن.[5]

وعليه يمكن حصر أهم التطورات التي مر بها التدقيق تاريخيا على أساس الآمر بالقيام بها وصفة الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق و ذلك من خلال الشكل التالي:

---

[1] هادي التميمي ، نفس المرجع السابق.

[2] القاضي حسين، دحدوح حسين ،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**،مؤسسة الوراق،عمان ،1999، ص01.

[3] هادي التميمي ، نفس المرجع السابق.

[4] أحمد حلمي جمعة ، نفس المرجع السابق.

[5] أحمد حلمي جمعة،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص05.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للتدقيق خلال الفترة الممتدة من 1700م إلى غاية 1990م.

المـــدة	الأمـــر بالتدقيق	المدقق
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمون	المحاسب
من 1850م إلى 1900م	الحكومة، المساهمون	مهني في المحاسبة أو القانوني
من 1900م إلى 1940م	الحكومة، المساهمون	مهني في التدقيق والمحاسبة
من 1940م إلى 1970م	الحكومة، البنوك، المساهمون	مهني في التدقيق والمحاسبة
من 1970م إلى 1990م	الحكومة، المساهمون، الهيئات الأخرى	مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة
من 1990	الحكومة، الهيئات الأخرى، المساهمون	مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة

المصدر: محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات _الإطار النظري و الممارسة التطبيقية_، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،سنة 2003 ، ص8،7.

الفرع الثاني:ماهية التدقيق.

نشأت مهنة التدقيق منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات، عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات،[1] ثم يقدم المدققون تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التشغيل كانت تتم بطريقة بدائية و التي تحسنت بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Luca Paciolo ونشر كتابه في مدينة البندقية عام 1494 م .[2]

يمكن التفرقة بين كل من المراجعة و التدقيق و ذلك حسب ما صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978 م من خلال بيان أوضح فيه هذا الفرق على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في المؤسسة موضوع المراجعة و التدقيق إضافة إلى إمكانية فحص و تحليل المعلومات التي تحتويها القوائم و التقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن مجال التدقيق، فالمراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية

[1] هادي التميمي ، نفس المرجع السابق.

[2] أحمد حلمي جمعة ،**المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية،دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2005، 06.

ولكن تتضمن الاطلاع عليها.[1]

التدقيق بمعناه المهني وحسب التعريف الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية هي: " عملية منتظمة و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية، و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[2]

بناء على ما سبق يمكن تحديد ماهية تدقيق الحسابات في النقاط التالية:

_تدقيق الحسابات عبارة عن إجراءات منتظمة، أي أنها تتطلب تحديد برنامج عمل منجز مسبقا من طرف المدقق؛

_يقوم المدقق بجمع و تقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي والمتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية؛

_يقوم المدقق في نهاية عملية التدقيق بإعطاء رأيه الفني المحايد و الذي يقدمه على شكل تقرير لمستخدمي المعلومات المحاسبية بهدف تبليغهم بنتائج التدقيق مما يمكنهم من اتخاذ قرارات مناسبة.

وعليه يمكننا صياغة تعريف لتدقيق الحسابات بأنه:"فحص انتقادي منظم لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي من طرف شخص مهني،مؤهل و مستقل يعمل وفق برنامج محدد مسبقا بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و كذا حول مصداقية والمعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة".

الفرع الثالث: مقومات مهنة التدقيق.

تتمثل المقومات الأساسية لمهنة تدقيق الحسابات في ما يلي:[3]

_قدر وافي من التأهيل العلمي؛

_تهدف المهنة إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع؛

_يعتمد على المجهود الذهني بصفة أساسية؛

_وجود مجموعة من القواعد و التقاليد التي تحكم السلوك المهني؛

_وجود مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها التي تحكم أداء العمل المهني.

المطلب الثاني: أهمية و مبادئ و فوائد التدقيق.

سنتطرق في هذا المطلب عبر ثلاثة فروع إلى كل من أهمية التدقيق، ومبادئ التدقيق وفوائد التدقيق.

---

[1] محمد السيد سرايا،**أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل _ الإطار النظري_ المعايير و القواعد_مشاكل التطبيق العملي**،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2007،ص 07.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره،ص 29.

[3] إيهاب نظمي إبراهيم ، **التدقيق القائم على مخاطر التدقيق**، مكتبة المجمع العربي، ط1، عمان، 2009، ص32.

الفرع الأول: أهمية التدقيق.

يتمثل الدور الأساسي للمدقق في إعطاء الثقة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج عن النظام المحاسبي للمؤسسة، حيث يعتمد مستخدمي البيانات المحاسبية على تقرير المدقق لترشيد قراراتهم وتتجلى أهمية التدقيق بالنسبة لمختلف المستفيدين فيما يلي:

1.أهمية التدقيق للعميل:و تتمثل في العناصر التالية:[1]

_مصدر مهم للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية؛

_مصدر أساسي على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين؛

_أساس الاستثمارات الإضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي؛

_مصدر لتحديد الوعاء الضريبي؛

_أساس لتحديد المركز المالي؛

_أساس لتقرير و تحديد ربحية العمليات؛

_مصدر أساسي لتوفير الضوابط و الرقابة الداخلية و الإشراف على الموظفين و صحة الدفاتر والسجلات.

2.أهمية التدقيق لإدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على تقرير المدقق كونه يضيف قيمة للبيانات التي تتضمنها القوائم المالية فهو وسيلة تثبت مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها على أكمل وجه و أنها قامت بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.[2]

3.أهمية التدقيق للدائنين والموردين: يتم الاعتماد على تقرير المدقق من طرف الدائنين والموردين لأنه يعكس مدى صحة وسلامة القوائم المالية، و التي يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري و التوسع فيه.[3]

4.**أهمية التدقيق للمستثمرين:** يعتمد المستثمرون على بيانات القوائم المالية من أجل تحديد مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة حتى يضمنوا عدم تعرض مدخراتهم وأموالهم للاختلاس والسرقة.[4]

---

[1] سامي محمد الرقاد ، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات**، مكتبة المجمع العربي،الطبعة الأولى ،عمان ،2010، ص 25.

[2] يوسف محمد جربوع ،**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن ،2000،ص08.

[3] سامي محمد الرقاد ، لؤي محمد وديان، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[4] يوسف محمد جربوع، نفس المرجع السابق.

5.أهمية التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى: للبنوك ومؤسسات الإقراض دورا هاما في التمويل القصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، فهي تعتمد على تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل تقديم الائتمان المصرفي من أجل تحديد مدى درجة الخطر عند منحه .[1]

6.أهمية التدقيق للمؤسسة و الحكومية: تعتمد المؤسسة الحكومية على تقرير المدقق في العديد من الأغراض منها؛ مراقبة النشاط الاقتصادي؛رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وتأكيد التزاماتها بالقوانين و اللوائح و التعليمات والإجراءات والتوجيهات.[2]

من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فإنه يمثل دورا آخر في الاتصال إلى تحقيق الأهداف التالية:[3]

_خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكاتب التدقيق ؛

_تعليم المدققين التطورات الهامة والتي تؤثر على مكاتب التدقيق ؛

_زيادة فعالية المدققين كقائمين بالاتصال في المجتمع؛

_إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.

الفرع الثاني:مبادئ التدقيق.

تتمثل مبادئ التدقيق في مجموعة من المبادئ التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند القيام بعملية التدقيق والتي يجب عليه الالتزام بها، حيث يمكن حصرها في ما يلي:

1.المهارات و الكفاءة:

_على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمله وإعداد تقريره؛

_يجب أن تتوفر في المدقق الكفاءة العلمية والمهارة المتخصصة والمعرفة الفنية،كما يحتاج المدقق إلى خبرة عملية وإلمام مستمر بالتطورات والمستجدات المهنية التي تتضمن القواعد الدولية والمحلية المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والقواعد القانونية والنظامية؛

2.العمل الذي ينجزه الآخرون: يعتبر المدقق مسؤولا عن إبداء رأيه حول المعلومات المالية التالية:

_عندما يفوض مساعديه بعمله؛

عندما يستعين بأعمال قام بها مدققون أو خبراء آخرون؛

---

[1] سامي محمد الرقاد ، لؤي محمد وديان، نفس المرجع السابق.

[2] يوسف محمد جربوع، نفس المرجع السابق.

[3] أحمد حلمي جمعة ،مرجع سبق ذكره،2005،ص40.

_يجدر بالمدقق أن يوجه و يراجع أعمال مساعديه و يشرف عليهم،كما يجب أن تتوفر لديه القناعة المعقولة بملائمة ما ينجزه له مدققون أو خبراء آخرون.

3.التوثيق: يجدر بالمدقق أن يوثق كل المواضيع و القرائن التي تدعم انجازات التدقيق وفقا للمبادئ الأساسية للتدقيق.

4.التخطيط:

_يجب على المدقق أن يقوم بتخطيط عمله بشكل يمكنه من إنجازه بكفاءة وفي الوقت المناسب،كما يجب أن يتم التخطيط على أساس معرفة المدقق بأعمال العميل ؛

_يجب أن تتضمن الخطط على سبيل المثال، ما يلي:

- الإلمام بالنظام المحاسبي وسياسات و إجراءات الضبط الداخلي للعميل.

-تحديد درجة الاعتماد على نظام الضبط الداخلي.

-جدولة طبيعة و توقيت و إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها.

-تنسيق العمل الذي سيتم تنفيذه.

_يجب الاستمرار في تطوير الخطط وإعادة النظر فيها كلما استدعت الحاجة لذلك.

5.قرائن التدقيق:

_يجب على المدقق الحصول على القرائن و الدلائل الكافية والمناسبة عند تنفيذه لإجراءات الالتزام والإجراءات الجوهرية بهدف التوصل إلى نتائج معقولة؛

_تتمثل إجراءات الالتزام في الاختبارات التي يتم تصميمها للتأكد من الالتزام الفعلي بإجراءات الضبط الداخلي التي سيتم الاعتماد عليها أثناء التدقيق؛

_تتمثل الإجراءات الجوهرية في الاختبارات التي يتم تصميمها للتأكد من دقة البيانات التي يقدمها نظام المحاسبة،حيث تتكون هذه الإجراءات من:

-فحص تفاصيل العمليات و الأرصدة.

-تحليل النسب و الاتجاهات الهامة و التحري عن التغيرات و البنود غير العادية.[1]

6.الأمانة و الاستقامة(النزاهة):

_يجب على المدقق أن يتصف بالعدل وأن يتحلى بالنزاهة والصدق والأمانة، حيث تقاس الأمانة والاستقامة بما هو حق و عدل، وفي حالة وجود آراء مهنية متعارضة و عدم وجود قواعد أو معايير أو إرشادات محددة فيتعين على المدقق أن يخضع القرارات التي يتخذها لحكمه الشخصي .[1]

[1] سعود كايد،**تدقيق الحسابات**، دار زهران للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى، الأردن، 2012، ص24_27.

7.السرية:

ـ يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومة التي توصل إليها من خلال أدائه لعمله المهني،كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص أو عندما يكون هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يعطيه الحق بالكشف عنها، ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مصالح شخصية للمدقق أو الغير.[2]

ـ لا يجوز للأعضاء العاملين في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني أو الأعضاء الذين يتولون التحقيق في مخالفات الأعضاء إفشاء المعلومات السرية الخاصة بأحد العملاء أو استخدامها لمنفعتهم الخاصة.[3]

8.الموضوعية و الاستقلال:

ـتتطلب الموضوعية من المدقق أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له أي مصالح متعارضة،وأن يتجنب أي علاقات قد تبدوا أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية .[4]

ـ يجب على المدقق أن يكون مستقلا في الحقيقة وأن يحتفظ باستقلاله الظاهري.

9.السلامة: تعتبر السلامة عنصر هام في الاعتراف المهني وهي الجودة التي تنبع منها ثقة العامة، وتتطلب السلامة من المدقق أن يكون أمينا وتقاس بما هو صحيح و عادل، وفي حالة غياب قوانين أو معايير أو إرشادات محددة أو في حالة مواجهة الآراء المتعارضة يجب على المدقق اختبار القرارات والأفعال. وتتطلب السلامة أيضا من المدقق ملاحظة مبادئ الموضوعية و الاستقلالية و العناية المهنية.[5]

الفرع الثالث: فوائد التدقيق.

هناك عدة فوائد لتدقيق الحسابات، فعلى سبيل المثال إذا أخذنا التدقيق الخارجي لشركة التضامن نلاحظ الفوائد التالية:[6]

---

[1]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص247.

[2]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص108

[3]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص260.

[4]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص247.

[5]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص333_334.

[6]سعود كايد، مرجع سبق ذكره، ص11.

_يساعد تدقيق الحسابات على تجنب النزاعات بين الشركاء خاصة عندما يكون توزيع الحصص بينهم معقد؛

_سهولة عملية دخول شريك جديد عندما تكون الحسابات مدققة؛

_تظهر في الحسابات كل التغيرات التي تطرأ على المؤسسة مثل التقاعد أو موت أحد الشركاء أو نسب توزيع الأرباح؛

_طلبات الحصول على تسهيلات مالية من البنوك تدعم بشكل كبير عندما ترفق بها البيانات المالية المصادق عليها؛

_البيانات المالية المصادق عليها تكون أكثر مصداقية لدى دائرة ضريبة الدخل.

المطلب الثالث: العلاقة بين التدقيق والمحاسبة.

يشير مفهوم المحاسبة إلى عملية تسجيل وترتيب وتلخيص البيانات الخاصة بنتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة بطريقة منهجية منطقية لغرض إنتاج معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات وبوجه عام توفر البيانات المحاسبية والنظم المحاسبية التي تمثل مدخلات للتدقيق[1].

المحاسبة بهذا المعنى تتعامل مع البيانات الأصلية وتكون مسئولة أساسا عنها ولهذا فهي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل و تبويب وتسجيل و تشغيل البيانات الأولية أو الأساسية، وتصل بهذا حتى إعداد القوائم المالية .[2]

أما التدقيق فهو عبارة عن عملية فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا حتى يطمئن المدقق من سلامة التقارير المالية سواء أكانت تقرير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية من الغش أو التلاعب. [3]

بناء على ما تقدم فإنه توجد علاقة وطيدة بين المحاسبة والتدقيق والتي تتمثل في كون أن المخرجات الأساسية للنظام المحاسبي هي المدخلات الأساسية للتدقيق، غير أن طبيعة كل منهما له ما يميزه عن الآخر ويتمثل الاختلاف بينهما في النقاط التالية:[4]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، طبعة 2005، ص04_ 05.

[2] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1992،ص 08.

[3] عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة دار شباب الجامعة، سنة 1993، الإسكندرية ،ص6.

[4] يوسف محمد جربوع، نفس المرجع السابق.

1.الهدف: تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة بالدفاتر والسجلات، وتفسير نتائج تلك العمليات ومن ثم إعداد القوائم المالية، بينما يهدف التدقيق إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات المالية في الدفاتر وصحة إعداد القوائم المالية حسب المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. التبعية: يعتبر المحاسب موظف لدى المؤسسة وتابع لإدارتها ويعمل على القيام بتسجيل العمليات ثم عرضها على شكل قوائم مالية، أما المدقق فهو غير تابع للمؤسسة التي يقوم بتدقيقها حيث يقوم بإعداد تقرير فني محايد ومستقل عن إرادة المؤسسة و لا يخضع لسلطة إدارتها، وتتمثل مهمته في فحص محتوى القوائم المالية من بيانات وحسابات والتأكد من صحتها [1].

3.توقيت العمل: يبدأ المحاسب عمله من بداية السنة المالية حتى نهايتها ،أي أن عمله يستمر طوال الفترة المحاسبية. أما المدقق فإن توقيت العمل لديه يختلف حسب الاتفاق المبرم بينه وبين إدارة المؤسسة، فعمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.[2]

المبحث الثاني:التدقيق الخارجي.

أدت الحاجة للخدمات التي يقدمها التدقيق الخارجي إلى تطوره و قيامه كنشاط رئيسي ومستقل عن المؤسسة، يقوم به شخص يصطلح عليه اسم "المدقق " وهو من يقوم بمهمة التدقيق ليقدم في نهاية السنة المالية عمله في شكل تقرير لأصحاب المصالح يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد وعن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها ودرجة التزامها بالتعليمات واللوائح و القواعد. وعليه تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر التالية:

1.مفهوم التدقيق الخارجي؛

2.أهداف وأنواع التدقيق الخارجي؛

3.المعايير العامة للتدقيق الخارجي.

المطلب الأول:مفهوم التدقيق الخارجي.

أدى كبر حجم المؤسسات وتوسع نشاطاتها إلى صعوبة مراقبتها من قبل ملاك المؤسسة مما أدى إلى حتمية ظهور وظيفة التدقيق الخارجي وتطورها،فبالرغم من تعدد المفاهيم التي تناولت التدقيق الخارجي إلا أن جميعها تتضمن الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها، وفي ما يلي استعراض لأهم تلك المفاهيم:

حيث عرفه Bénédict Guy et Keravel René بأنه : "الفحص الانتقادي الذي يسمح بالتحقق من صحة البيانات التي تقدمها المؤسسة، فهو الفحص الذي يقوم به شخص مهني مستقل عن المؤسسة بهدف

[1] خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، عمان 1980، ص 17_18.

[2] يوسف محمد جربوع،نفس المرجع السابق.

تقديم رأي حول مدى صحة و مصداقية الحسابات،فالتدقيق يهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة ".[1]

كما عرفه أحمد نور بأنه:"عملية فحص لمجموعة من البيانات تقوم على الاستقصاء من أجل التأكد من صدق وسلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، مع ضرورة إيصال هذا الرأي لمستخدمي القوائم المالية بهدف الحكم على مدى جودة ودقة هذه المعلومات و بالتالي تحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم[2].

لقد عرفه إيهاب نظمي إبراهيم بأنه:"عملية منظمة وممنهجة لجمع القرائن وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بالأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى مستخدمي الكشوف المالية".[3]

عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق بأنه: " طريقة منهجية ينفذها مهني باستعمال مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بهدف إصدار حكم مستقل بالاعتماد على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالمؤسسة".[4]

كما عرفه غسان فلاح المطارنة بأنه:"فحص منظم و مستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات للمؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي من خلال تقريره".[5]

عرفه أيضا سامي محمد الرقاد، لؤي محمد وديان بأنه:"فحص للقوائم المالية يشمل تحليل وتقييم وانتقاد السجلات والإجراءات مع التحليل الانتقادي للأدلة المستخدمة لإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة"[6]. وبناء على سرد التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن التدقيق الخارجي هو: عملية الفحص بطريقة منهجية ومنظمة تتم من طرف شخص خارجي ،مهني،مؤهل ومستقل عن المؤسسة، يقوم بجمع الأدلة والقرائن والتأكد من مطابقتها للمعايير المقررة، بهدف تقديم تقرير

---

[1] Bénédict.G et Keravel .R, **Evaluation du contrôle interne**, Foucher, Paris, 1990,p07 .

[2] أحمد نور،**تدقيق الحسابات** ،مؤسسة شباب الجامعة،مصر،1992،ص06.

[3] إيهاب نظمي إبراهيم ، مرجع سبق ذكره،ص17.

[4] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات**،ط3،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2006، ص10.

[5] غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة(الناحية النظرية)** ، درا المسيرة ،عمان،2006،ص 14.

[6] سامي محمد الرقاد،لؤي محمد وديان،**تدقيق الحسابات**،ط1،مكتبة المجمع العربي،عمان،2010،ص21.

للأطراف المعنية عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية المقدمة من طرف إدارة المؤسسة من أجل ترشيد قراراتهم وأحكامهم. حيث تمر عملية التدقيق الخارجي بثلاثة مراحل:

الفحص: يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها ودقة تسجيلها وتبويبها والخاصة بنشاط المؤسسة، أي فحص القياس المحاسبي والقياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاطها.[1]

التحقيق: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كأداة للتعبير السليم عن نتيجة أعمال المؤسسة ،و على مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية لها في فترة زمنية معينة،أي التحقق من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.[2]

وعليه يمكن القول أن عمليتي الفحص والتحقيق وجهتين لعملة واحدة، ويقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أعطت صورة صادقة لنشاطات المؤسسة ولمركزها المالي.

التقرير: هو ختام عملية التدقيق ويقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية داخل وخارج المؤسسة،ونستطيع القول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها، و بالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق والمؤطرة بالمعايير الكفيلة بإصدار الرأي الفني المحايد.[3]

بحيث يمكن أن نصور الإطار العام نظريا وتطبيقيا للتدقيق الخارجي وفقا للشكل المقابل:

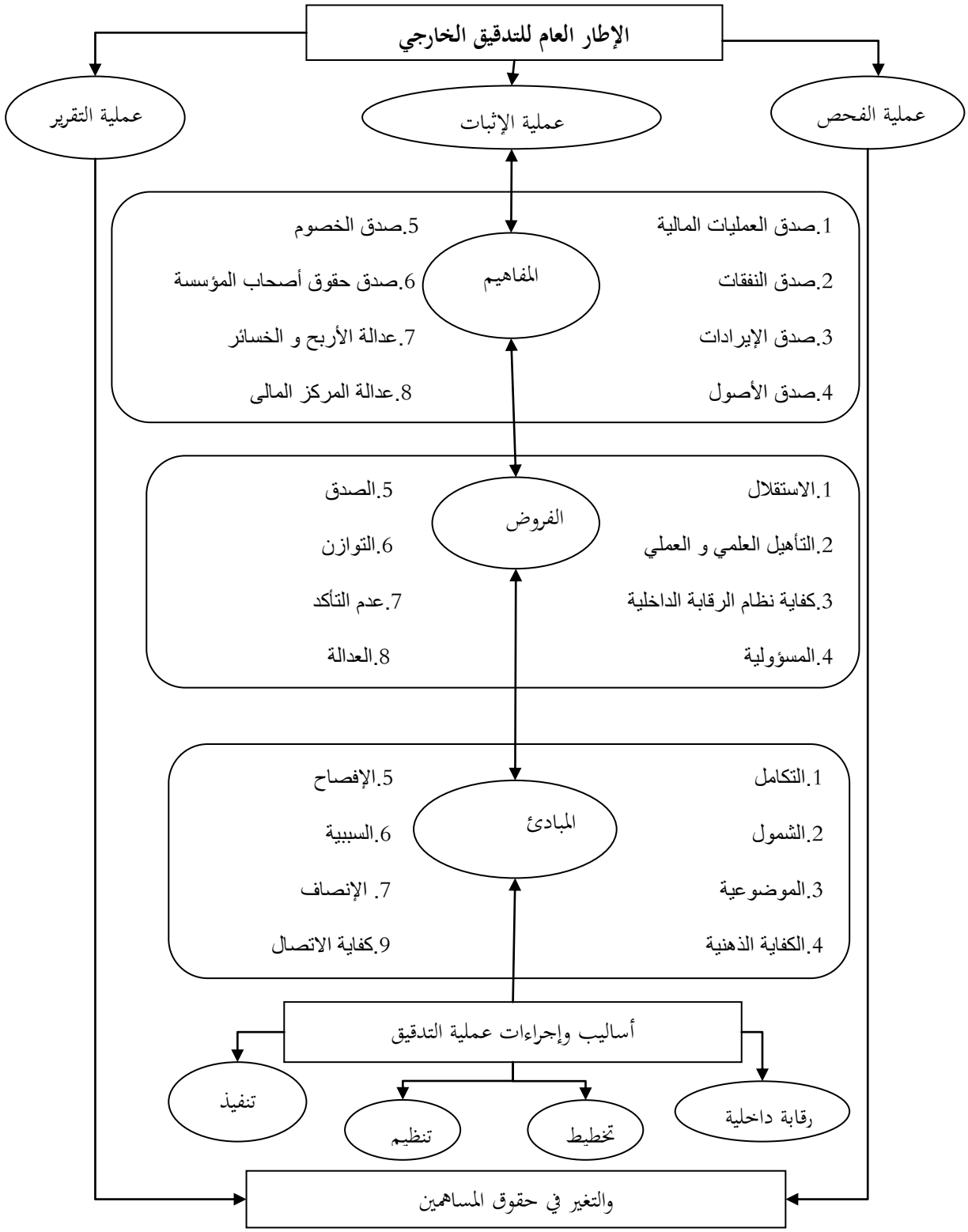
---

[1] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003، ص10.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2000 ،ص 20.

[3] لبيب عادل، الفيومي محمد، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998، ص 88.

الشكل رقم (01):الإطار العام لعملية التدقيق الخارجي في ضوء الاتجاهات الحديثة نحو تنظير التدقيق.



المصدر: أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2005 ،ص 349.

المطلب الثاني:أهداف و أنواع التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: أهداف التدقيق الخارجي.

إن التطور الذي شهدته مهنة التدقيق كان ناتجا عن التطور الذي عرفته أهدافها،و يمكن التطرق في هذا الإطار إلى الأهداف العامة(التقليدية) و الأهداف الميدانية (العملية) في ما يلي:

أولا:الأهداف العامة أو التقليدية: حيث سنتناول تطور أهداف التدقيق عبر التاريخ من خلال الجدول الموالي:

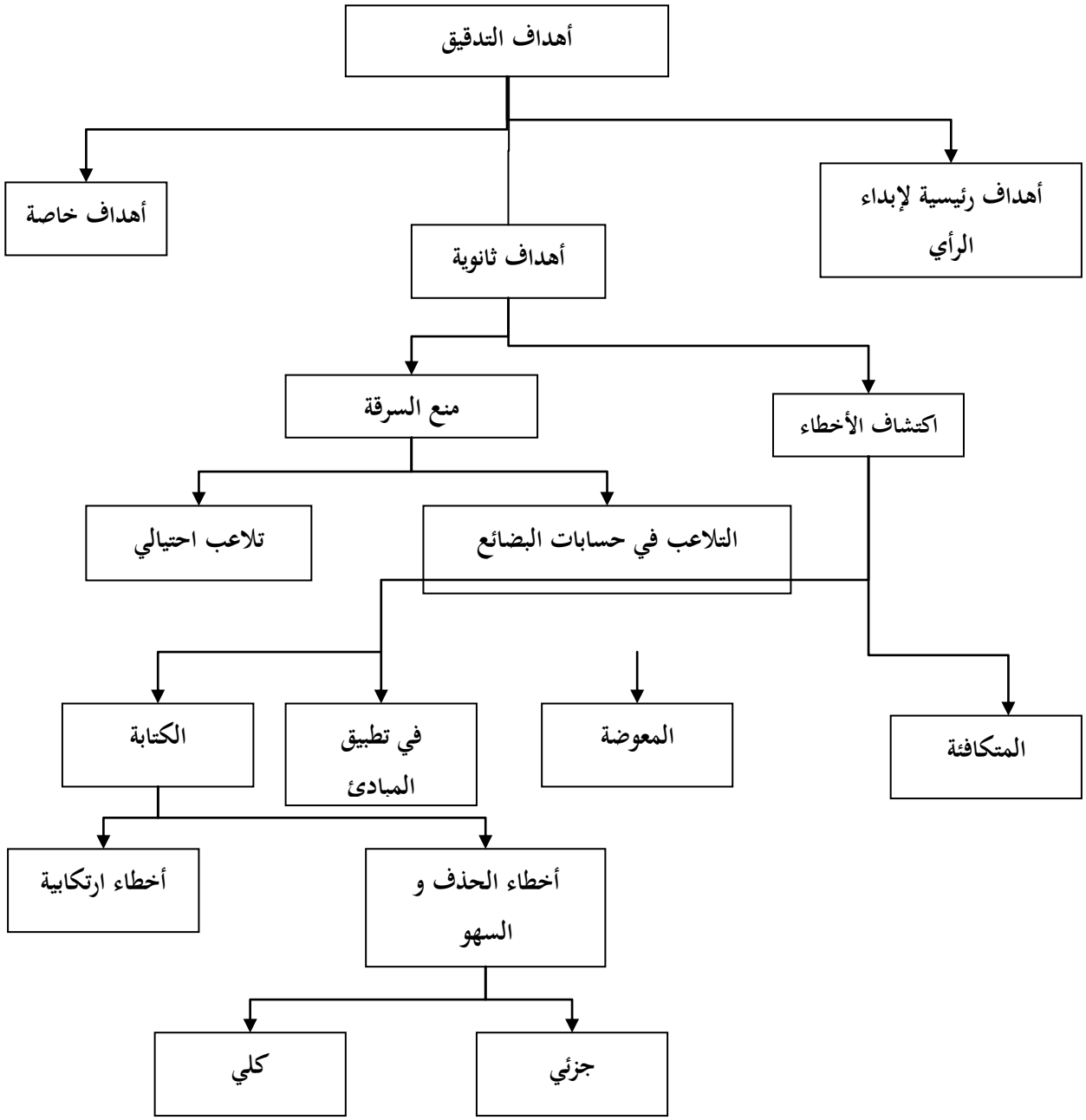
الجدول رقم(02):التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500م	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500م_1850م	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850م_1905م	1. اكتشاف التلاعب والاختلاس 2.اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التفصيلي	عدم الاعتراف بها
1905م_1933م	1.تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. 2.اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل وتدقيق اختياري	اعتراف سطحي
933م_1940م	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري	بداية في الاهتمام
1940م_1960م	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري	اهتمام وتركيز قوي

المصدر:محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص05.

يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم(02):الأهداف التقليدية لتدقيق.



المصدر: غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة(الناحية النظرية)**، درا المسيرة، عمان، 2006، ص 18.

من خلال الشكل رقم (02) و الجدول رقم (02) الذي يبين التطور التاريخي لأهداف التدقيق في الفترة الممتدة من 1500م إلى غاية 1960م ،يمكن تلخيص هذه الأهداف في ما يلي:

1.الأهداف الرئيسية:

_التأكد من مدى مصداقية و دقة البيانات والمعلومات التي تتضمنها السجلات و الدفاتر .

_إبداء رأي فني محايد حول الوضعية الحالية للمؤسسة.

2. الأهداف الفرعية :

_ اكتشاف كل أنواع الأخطاء والغش الموجودة بالسجلات ومحاولة تقليص فرص ارتكابها؛

_ اكتشاف التلاعبات والاختلاس ومنع فرص ارتكباها بوضع إجراءات تحول دون ذلك ؛

_ تمكين مستخدمي القوائم المالية من ترشيد قراراتهم؛

_ مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة،حيث انتقل التدقيق من مجرد قيام مدقق الحسابات بالتحقق من صدق و دقة المعلومات المثبتة بالسجلات،واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش و تزوير إلى أهداف جاءت نتيجة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده العالم المعاصر[1]:

_القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

_تخفيض خطر التدقيق على العميل أو المؤسسات محل التدقيق.

من خلال هذه الأهداف العامة للتدقيق يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها:

_العرض و الإفصاح (عرض القوائم المالية بصدق و عدالة)؛

_ شرعية وصحة العمليات المالية (الشمول)؛

_ الملكية و المديونية(الحقوق و الالتزامات)؛

_إبداء رأي فني محايد؛

_الوجود و التحقيق؛

_ التقييم و التخصيص.

يمكن تحقيق هذه الأهداف من خلال تطبيق معايير التدقيق وإجراءاته حيث يجب تحقيق بعض هذه الأهداف أو كلها عند تدقيق أرصدة القوائم المالية.

1.العرض و الإفصاح(عرض القوائم المالية بصدق و عدالة): يجب على المدقق أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فالإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات.[2]

[1] أحمد حلمي جمعة ،**المدخل إلى التدقيق الحديث** ، دار صفاء للنشر و التوزيع،الإسكندرية،2005،ص 09.

[2] القاضي حسين،دحدوح حسين،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**،مؤسسة الوراق، عمان، 1999،ص15.

2.شرعية وصحة العمليات المالية(الشمولية): بحيث يجب على المدقق في نهاية المطاف التأكد من توفر أو عدم توفر المفهومين الشرعية و الصدق في الحسابات التي تم تدقيقها؛ فتوفر الشرعية يعني إثبات أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للقوانين والقواعد المعمول بها، وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أما عن صدق الحسابات فيتم استعمال هذه العبارة بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة للحسابات ،الأمر الذي يتعذر الوصول إليه في الواقع فتطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر تكون هناك مؤونات لمواجهة أخطار المستقبل ،بحيث لا يمكن للمدقق القول بأن المؤونة المكونة تمثل الحقيقة بل قوله بعد مراجعتها بأنها صادقة أي أن الأخطار قد حددت بصفة موضوعية.[1]

وبالتالي يجب على المدقق التحقق و التأكد من صحة البيانات المحاسبية و الوثائق المالية المسجلة بالدفاتر والسجلات، حتى يتمكن من إعطاء رأي فني محايد عن مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي للمؤسسة، ومدى تعبيرها عن المركز المالي.[2]

3.إبداء رأي فني محايد:يسعى المدقق من خلال هذا البند إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي، و لذلك ينبغي عليه القيام بفحص والتحقق من العناصر التالية:[3]

_ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛

_ مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛

_ التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛

_ التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة؛

_ محاولة كشف أنواع الغش،التلاعب و الأخطاء؛

_ تقييم الأهداف والخطط؛

_تقييم الهيكل التنظيمي؛

اعتمادا على تدقيق العناصر السابقة يمكن للمدقق أن يبدي رأي محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و عن مصداقية المعلومات و البيانات التي تقدمها المؤسسة.

---

[1] محمد بوتين ،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2003،ص24،25.

[2] لبيب عادل،الفيومي محمد،نفس المرجع السابق.

[3] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 19 .

4.الملكية و المديونية(الحقوق و الالتزامات): يعني هذا البند أنه يجب على المدقق أن يتأكد من أن كل العناصر الواردة في الميزانية هي ملك للمؤسسة عن طريق فحص الوثائق القانونية ،كما يتحقق من أن الديون المسجلة بالميزانية هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى.[1]

5.التقييم و التخصيص: يعني هذا العنصر أنه يجب على المدقق الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و كذا استعمال الطرق المحاسبية المتعارف عليها أثناء تقييم الأحداث و تخصيصها في الحسابات.حيث يضمن الالتزام بهذا البند ما يلي:[2]

_تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش؛

_الالتزام بالمبادئ المحاسبية؛

_ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى؛

6.الوجود و التحقيق:يسعى مدقق الحسابات إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، فمن جهة يتأكد من وجود الأصول و الحقوق على أرض الواقع و من جهة أخرى تحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر ،فمثلا يتحقق وجود المخزون السلعي عن طريق الجرد الفعلي و المادي للمخزونات.[3]

الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي.

يمكن تصنيف عملية تدقيق الحسابات إلى عدة تبويبات و كل تبويب يتضمن أنواع مختلفة باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها.

و عليه سنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:[4]

_من حيث الحدود(المجال أو النطاق) ؛التدقيق الكامل و التدقيق الجزئي.

_من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)؛التدقيق التفصيلي و التدقيق الاختباري.

_من حيث الاستقلال(القائم بعملية التدقيق)؛التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي.

_من حيث الإلزام القانوني(درجة الإلزام)؛التدقيق الإلزامي و التدقيق الاختياري.

---

[1] لبيب عادل،الفيومي محمد،نفس المرجع السابق.

[2] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 15.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**،الإسكندرية،الدار الجامعية، 2001،ص178.

[4] أحمد حلمي جمعة ،مرجع سبق ذكره،ص10.

وعليه سنتناول باختصار التصنيفات السابقة،على النحو التالي:

أولا:من حيث الحدود:و ينقسم التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى نوعين:

1.التدقيق الكامل: وهو الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، و لا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق أو مجال عمل المدقق.[1]

إن هذا الفحص لا يعني كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة و إنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها،و يتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته.[2]

نعني بهذا النوع أن يكون التدقيق شاملا للعناصر و النواحي التالية:[3]

_جميع العمليات المالية الصغيرة و الكبيرة على حد سواء؛

_جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها؛

_جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها؛

_جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة ؛

_جميع المستندات و الأوراق و الملفات و السجلات و الدفاتر.

في الغالب يلجأ المدقق الخارجي إلى إتباع أسلوب التدقيق الكامل عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب التدقيق الكامل لتنفيذ برامج عمله.[4]

2.التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يتضمن وضع القيود على نطاق التدقيق حيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها،و تحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر.[5]

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية)**،الدار الجامعية،الإسكندرية،2002،ص 34.

[2] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 11.

[3] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص 40.

[4] كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا،**المحاسبة و المراجعة** ،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،2006، ص188،189.

[5] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 35.

في هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به، مما يستدعي وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق و الهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها حتى لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق .[1]

لتنفيذ هذا النوع من التدقيق قد يختار المدقق :[2]

_بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها؛

_عمليات أيام معينة دون باقي الأيام؛

_عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات؛إلى غير ذلك من أساليب اختيار موضوعات و عمليات المراجعة التي يتولاها المدقق.

في هذا الإطار يجب مراعاة ما يلي:

_لا يجب على المدقق إطلاع المسئولين على طبيعة العمليات التي سوف يقوم بمراجعتها؛

_لا يجب على المدقق استخدام نفس العمليات وبنفس الأسلوب عند القيام بتدقيق عمليات نفس المؤسسة مرة أخرى؛

_على المدقق أن يكتب في تقريره تفاصيل وطبيعة العمليات التي قام باختبارها و تدقيقها؛

_لا يجب على المدقق إتباع أسلوب التدقيق الجزئي إلا بعد أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق وتأكده من أنه نظام جيد و يبعث على الاطمئنان.

من الضروري تقييد هذا النوع من التدقيق بالعناصر الآتية:[3]

_وجود عقد كتابي يوضح نطاق التدقيق؛

_إبراء ذمة المدقق من القصور و الإهمال في تدقيق بند لم يعهد إليه؛

_حصر مسؤولية المدقق في مجال التدقيق أو في البند المعهود إليه.

بناء على ما تقدم يمكن القول بأن التدقيق الجزئي يهدف إلى الحصول على تقرير يتضمن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الفحص و لا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية و عن دلالتها للمركز المالي للمؤسسة نتيجة الأعمال كما هو الحال في التدقيق الكامل.

---

[1] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 11.

[2] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص 40،41.

[3] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 23.

ثانيا:من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات):

1.التدقيق التفصيلي(الشامل): وهو التدقيق الذي ساد في بداية عهد المهنة و فيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات صحيحة و مقيدة بانتظام ،كما أنها خالي من الأخطاء أو الغش أو التلاعب.[1]

يصلح هذا النوع من التدقيق للمؤسسات الصغيرة و ذلك لإمكانية فحص جميع القيود و المفردات محل الفحص بالتفصيل على عكس المؤسسات الكبيرة ،فلا يمكن القيام بهذا النوع من التدقيق لكبر حجم العمليات التي تقوم بها.[2]

في حالة الشركات الكبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذا التدقيق إلى زيادة أعباء هذه العملية و تعارضها مع عاملي الوقت و التكلفة التي يحرص المدقق الخارجي على مراعاتها باستمرار.[3]

2.التدقيق الاختباري: لقد أدى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية و تعدد عملياتها بصورة كبيرة إلى صعوبة القيام بتدقيق شامل لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل،لذا استوجب الحاجة للجوء إلى التدقيق الاختباري الذي يعني قيام المدقق بتدقيق جزء من الكل.[4]

أي اختيار عدد من المفردات (العينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع)، و يتوقف تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات من أهمها ما يظهره فحص و تقييم المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختباري من ناحية أخرى.[5]

وعليه يجب عدم الخلط بين التدقيق الكامل و التدقيق التفصيلي من ناحية و التدقيق الجزئي و التدقيق الاختباري من ناحية أخرى، فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود و الدفاتر والسجلات و المستندات في حين أنه يكون اختباري إذا قام المدقق بفحص جزء معين من القيود و الدفاتر والسجلات و المستندات [6]، ثم يقوم بتعميم النتائج التي توصل إليها على الكل الذي يشتمل هذا الجزء.[1]

---

[1] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 12.

[2] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 30.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 36.

[4] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 30_31.

[5] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي،نفس المرجع السابق.

[6] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 13.

كذلك الحال فإن التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع العمليات التي يتمل عليها ذلك الجزء محل التدقيق، و قد يكون اختباري إذا تم اختبار عينة من مجموع مفردات هذا الجزء.[2]

ثالثا:من حيث التوقيت(إجراء الاختبارات):

1.التدقيق المستمر: يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت[3]،و هذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:[4]

_كبر حجم المؤسسة و تنوع عملياتها؛

_توافر عدد كبير من مساعدي المدقق مما يؤدي إلى ترددهم على المؤسسة بصفة مستمرة؛

_عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

و يعمل التدقيق المستمر على معالجة العيوب و الانتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي،و عليه يمكن حصر المزايا التي يقدمها أسلوب التدقيق المستمر في النقاط التالية:

_التوسع في نطاق الفحص و زيادة حجم الاختبارات و المجالات التي تخضع للتحقق نظرا لطول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية التدقيق؛

_اكتشاف الأخطاء و التلاعب أول بأول ، مما يعني عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الخطأ وتاريخ اكتشافه،مما يمكن من تصحيحها و تفادي حدوثها في المستقبل؛[5]

_كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل و انجازه بسرعة و دقة و تقليل فرص ارتكاب الغش و الأخطاء؛

_تمكن المدقق من الانتهاء من عملية التدقيق بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية؛[6]

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 38.

[2] أحمد حلمي جمعة ،نفس المرجع السابق.

[3] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 15.

[4] كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**،الدار الجامعية ، مصر،2001،ص 194.

[5] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 40.

[6] حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة_الإطار النظري والإجراءات العملية_الجزء الأول**،ط1،درا الثقافة للنشر،الأردن،2009،ص 51.

_المساعدة في انتشار عمل التدقيق و الفحص و المتابعة داخل مكاتب التدقيق على مدار السنة المالية مما يتيح فرصة التدريب و التعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المدققين حديثي العهد بالتدقيق والتخرج.

يمكن أن يترتب على إتباع التدقيق المستمر بعض العيوب و التي نوجزها في ما يلي:

_ قد يحدث نوع من التلاعب بعد أن ينتهي المدقق من عملية التدقيق و خاصة أنه لن يعود مرة أخرى للمفردات التي تم مراجعتها في فترة سابقة؛

_ قد يؤدي تردد المدقق بصفة دائمة و مستمرة لفحص ما تم و تدقيق الأعمال إلى ارتباك العمل بين العاملين في المؤسسة؛[1]

_ تردد المدقق و معاونوه بصورة منتظمة و متكررة على المؤسسة قد يؤدي إلى قيام صداقات و علاقات شخصية بين القائمين بعملية التدقيق و الخاضعين لها مما يؤثر على حياد و استقلال المدقق عند إبداء رأيه؛

_ عدم القيام باختبارات التدقيق بصورة متصلة ،مما يعني انقطاع الفحص عند مرحلة معينة على أن يستكمل في موعد لاحق ، مما يؤثر على مدى متابعة القائمين بالتدقيق لجميع الجوانب المرتبطة بمجال الفحص و خاصة الاختبارات التي تحتاج وقت طويل لإتمامها.[2]

يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك استخدام الرموز و العلامات للعمليات التي تم تدقيقها،و كذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.[3]

يجدر بالذكر القول أن التدقيق النهائي يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد حسابات القوائم المالية الختامية، بينما في حالة التدقيق المستمر فتتم عمليات الفحص و إجراء الاختبارات على مدار السنة المالية.

2.التدقيق النهائي: يتميز هذا التدقيق بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية، و يلجأ المدقق عادة إلى هذا الأسلوب في المؤسسات الصغيرة الحجم، و التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

_عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة لأن المدقق و معاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة و لن يحتاجوا إلى السجلات و الدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال؛

---

[1] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص 44_45.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 41.

[3] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 16.

_تقلل من احتمالات السهو من جانب المدقق و مساعديه في تتبع العمليات و إجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.[1]

_تخفيض احتمالات التلاعب و تعديل البيانات و الأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات يكون قد تم تسويتها و إقفالها؛[2]

_يفضلها كثير من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المؤسسات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي خلال السنة للممارسة أسلوب التدقيق المستمر؛

_يفضلها المدقق لأنها عملية و واقعية و تتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه و بين مساعديه؛

_تصلح لتدقيق عمليات و حسابات المؤسسة الصغيرة الحجم و التي لا تستغرق وقتا طويلا؛

_يفضلها المدقق في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة و اطمئنانه إلى أنه نظام قوي وجيد.[3] ولهذا النوع من التدقيق عيوب يمكن تلخيصها في ما يلي:

_ تعتبر الفترة اللازمة للقيام بهذا النوع من التدقيق قصيرة؛

_ إن اكتشاف الأخطاء و التلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عليه عدم إمكانية تفادي تراكم الأخطاء، لأن سيكون اكتشافها بعد فترة طويلة من وقوعها؛[4]

_ حدوث ارتباك في مكتب التدقيق؛

_ تأخر النتائج؛

_عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.[5]

و عليه يمكن القول أنه عند إتباع أسلوب التدقيق المستمر أو النهائي و لزيادة فعالية التدقيق و عدم الوقوع في الأخطاء فيمكن للمدقق إتباع القواعد و الأسس التالية:[6]

_يستخدم المدقق إشارات خاصة به خلال عملية التدقيق يحتفظ هو بسريتها و مفهومها و مدلولها و معناها؛

_أن يسجل المدقق النتائج و الأرصدة الهامة في مذكراته لحين الحاجة إليها؛

---

[1] الصبان محمد سمير،الفيومي محمد،**المراجعة بين التنظير و التطبيق**،الدار الجامعية،بيروت،1990،ص50.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 38.

[3] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص 45_46.

[4] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 39.

[5] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 15.

[6] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص 47.

_من حق المدقق أن يحتفظ بنسخة من التقارير الهامة و التي يخشى التلاعب فيها و يعود إليها عند الحاجة؛
_على المدقق ألا يراجع الترصيد في حسابات الأستاذ العام إلا في نهاية السنة المالية حتى يمكن اكتشاف أي غش أو أخطاء.

رابعا:من حيث مدى الالتزام في التدقيق: ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1.التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات_قوانين الضرائب_قانون الاستثمار)، و يتم تعيين المدقق عن طريق الجمعية العامة و هي التي تقدر أتعابه و تصدر قرار تعيينه،و من الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة اختباري.[1]

حيث تلزم المؤسسة بتعيين مدقق حسابات قانوني يتولى حساباتها و قوائمها المالية و يترتب على عدم القيام بالتدقيق الإلزامي وقوع مخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة.[2]

ومن ناحية أخرى قد تنص القوانين النظامية في بعض المؤسسات في القطاع الخاص على ضرورة تدقيق حساباتها عن طريق مدقق قانوني متخصص.

حيث ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية التدقيق لبعض الشركات كالشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن ، نص المشرع الجزائري في القانون التجاري و في مادته رقم 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات الأموال.[3]

2.التدقيق الاختياري (غير الإلزامي): الأصل في التدقيق أن يكون اختياريا،و هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي الشركات ذات المسؤولية أو ذات الشخص الوحيد حيث يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية و عن نتائج الأعمال و المركز المالي و تتخذ هذه المعلومات كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد .و نص المشرع الجزائري في المادة 584 من القانون التجاري على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.[4]

يمكن أن يشمل هذا النوع من التدقيق: [5]

---

[1] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 19.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 33.

[3] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 20_21.

[4] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 21_22.

[5] كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص 191.

_ تدقيق و فحص عمليات الخزينة خلال فترة معينة؛

_ مراجعة و تدقيق حسابات و عمليات المخازن المختلفة؛

_ تدقيق بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها؛

_ تدقيق أوراق و مستندات بعض المناقصات التي تمت خلال فترة ما.

في الغالب تتفق الشركات مع مدققين قانونيين لفحص و تدقيق حساباتها و دفاترها للأسباب التالية:

_ ضمان سلامة ما تم من عمليات و ما تحقق من نتائج؛

_ كسب ثقة الأطراف الخارجية مثل البنوك و المستثمرين ...؛

_ تيسير التعامل مع الأجهزة الحكومية و كسب ثقتها و خاصة مصلحة الضرائب؛

_ الحفاظ على سلامة المركز المالي للشركة و سمعتها التجارية في مجال نشاطها.[1]

خامسا:من حيث الجهة القائمة بعملية التدقيق: يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم به إلى نوعين أساسيين هما:

1.التدقيق الخارجي: التدقيق الخارجي هو عملية فحص أنظمة لرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ،و مدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.[2]

ويمكن تحديد أهداف التدقيق المحاسبي الخارجي في النقاط التالية: [3]

_كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل؛

_كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون :

_ حقيقية؛

_ صحيحة التقييم؛

_ مسجلة في وقت وقوعها.

---

[1] محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص 43.

[2] خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العملية)**، الطبعة الثانية،دار وائل للطباعة و النشر،عمان الأردن،2009،ص 13.

[3] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 31.

كما يتمثل الهدف الأساسي من ممارسة التدقيق الخارجي في ضمان التطابق بين النتائج المحققة و النتائج المتوقعة ،وذلك من خلال تحقيق العناصر الآتية:[1]

_ضمان إتباع الإجراءات المحاسبية؛

_كشف الاختلالات الوظيفية المحتملة وأسبابها و اتخاذ التدابير اللازمة؛

_تحليل وقوع الاختلالات الوظيفية.

2.التدقيق الداخلي: كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقا للتدقيق الخارجي، و من ثم فهو يعتبر حديث إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي حيث نشأ التدقيق الداخلي بناءا على احتياجات الإدارة لأحكام عملية المراقبة على المستويات التنفيذية.[2]

لقد عمل معهد المدققين الداخليين على تطوير التعريف الخاص بالتدقيق الداخلي حسب المستجدات المهنية التي تعرفها المؤسسات كما اجتهد الكثير من المؤلفين والباحثين في وضع تعاريف متعددة للتدقيق الداخلي،و التي يمكن سرد أهمها في ما يلي:

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه " نشاط مستقل و موضوعي يضمن للمؤسسة السيطرة على عملياتها،و يقدم لها النصائح التي تساهم في تقديم القيمة المضافة للمؤسسة و تحسين عملياتها،كما أنه يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و دقيق لتقييم و تحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر، حوكمة المؤسسة و الرقابة وعن طريق تقديم الاقتراحات المناسبة لتعزيز كفاءة المؤسسة"[3]

ويشير هذان التعريفان إلى أن التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة و موضوعية تشمل فحص و تقييم كل الأنشطة داخل المؤسسة كما أنه يساعدها على تحقيق أهدافها.

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه"[4]: نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة وفي التحقق من إتباع السياسات والإجراءات الإدارية المرسومة ، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أهدافها واقتراح التحسينات اللازمة ، من أجل وصول المؤسسة لأقصى كفاية إنتاجية".

---

[1] https://comptabilite.ooreka.fr

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 30.

[3] Institute of Internal Auditors (IIA) 2000 .

[4] عبد الله، خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)** ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 181.

من خلال هذا التعريف نلاحظ أن: التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييمية داخل المؤسسة مستقلة عن الوظائف الأخرى تهدف إلى خدمة الإدارة من خلال التأكد من إتباع الموظفين للسياسات و القواعد المعمول بها و من ثم تقديم الاقتراحات و التوصيات،بغرض وصول المؤسسة إلى أقصى ربحية ممكنة.

هناك اختلافات بين التدقيق الداخلي و الخارجي و التي يمكن إيجازها في الجدول التالي لإبراز أوجه الخلاف بين دور كل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي:

الجدول رقم(03):الفرق بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
1.الهدف من التدقيق	1.كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها. 2.اكتشاف التلاعب و الأخطاء و الغش . 3.إبداء الرأي حول صحة وسلامة القوائم المالية.	1.خدمة الإدارة عن طريق التحقق من سلامة البيانات المقدمة في النظام المحاسبي. 2.اكتشاف و منع الأخطاء و الغش و التلاعب.
2.الشخص الذي يقوم بالتدقيق.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة.	موظف من داخل المؤسسة يعين من قبل إدارة المؤسسة.
3.توقيت أداء التدقيق	1.يتم التدقيق لمرة واحدة في نهاية السنة المالية. 2.قد يكون على فترات منتظمة خلال السنة (مستمر).	يتم التدقيق بصورة مستمرة على مدار السنة المالية.
4.نطاق التدقيق	يتحدد نطاق عمل المدقق عن طريق العقد الموقع معه والعرف السائد و ما تنص عليه التشريعات و المعايير.	يتحدد نطاق عمله عن طريق الإدارة وفقا للصلاحيات و المسؤوليات الممنوحة له.
5.الاستقلالية	يتمتع المدقق باستقلالية تامة لأنه شخص محايد و من خارج المؤسسة.	يوجد لديه استقلال جزئي حيث أنه يخدم الإدارة و يعين من قبل الإدارة.
6.من يقوم بتعيينه	يعين من قبل الملاك لذلك فهو مسؤول أمام الملاك ليقدم التقرير النهائي لهم.	يعين من قبل إدارة المؤسسة و يقدم تقريره بعد عملية التدقيق للإدارة.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة(الناحية النظرية)**، درا المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة،عمان، 2006، ص 26.

بالرغم من أوجه الخلاف بين دور كل من المدقق الداخلي و المدقق الخارجي،فإن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها في ما يلي:

_يمثل كل منهما نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي تساعد على إعداد القوائم المالية الصحيحة و من ثم الاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة؛

_كل منهما يسعى إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب و الغش.[1]

و من جهة أخرى هناك احتمالات للتعاون بينهما ،فقد يعتمد المدقق الخارجي إلى حد كبير على ما يعده المدقق الداخلي من تقرير عن نتيجة فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، بحيث يعتمد هذا التعاون على عدة عوامل أهمها مدى خبرة و مؤهلات المدقق الداخلي و درجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص و التقييم.[2]

كما أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي و هذا ما يؤكد صفة التكامل بينهما.[3]

المطلب الثالث:المعايير العامة للتدقيق.

تعتمد مهنة التدقيق على مجموعة من المعايير المتعارف عليها فهي تعتبر [4] كمقاييس واضحة تسمح بتقييم عملية التدقيق و الحكم على الجدوى منها.حيث أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين بواسطة مجلس معايير التدقيق قائمة بمعايير التدقيق [5]،و التي تحظى بالقبول العام و تم تبويبها في ثلاثة مجموعات تضمنت الأولى المعايير المرتبطة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق،كما ارتبطت المجموعة الثانية بتنفيذ عملية التدقيق في حين خصصت المجموعة الثالثة لبيان كيفية إعداد تقرير مدقق الحسابات و ما يجب أن يشتمل عليه التقرير من معلومات. [6]

حيث تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير و التي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره،ص 17.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 33.

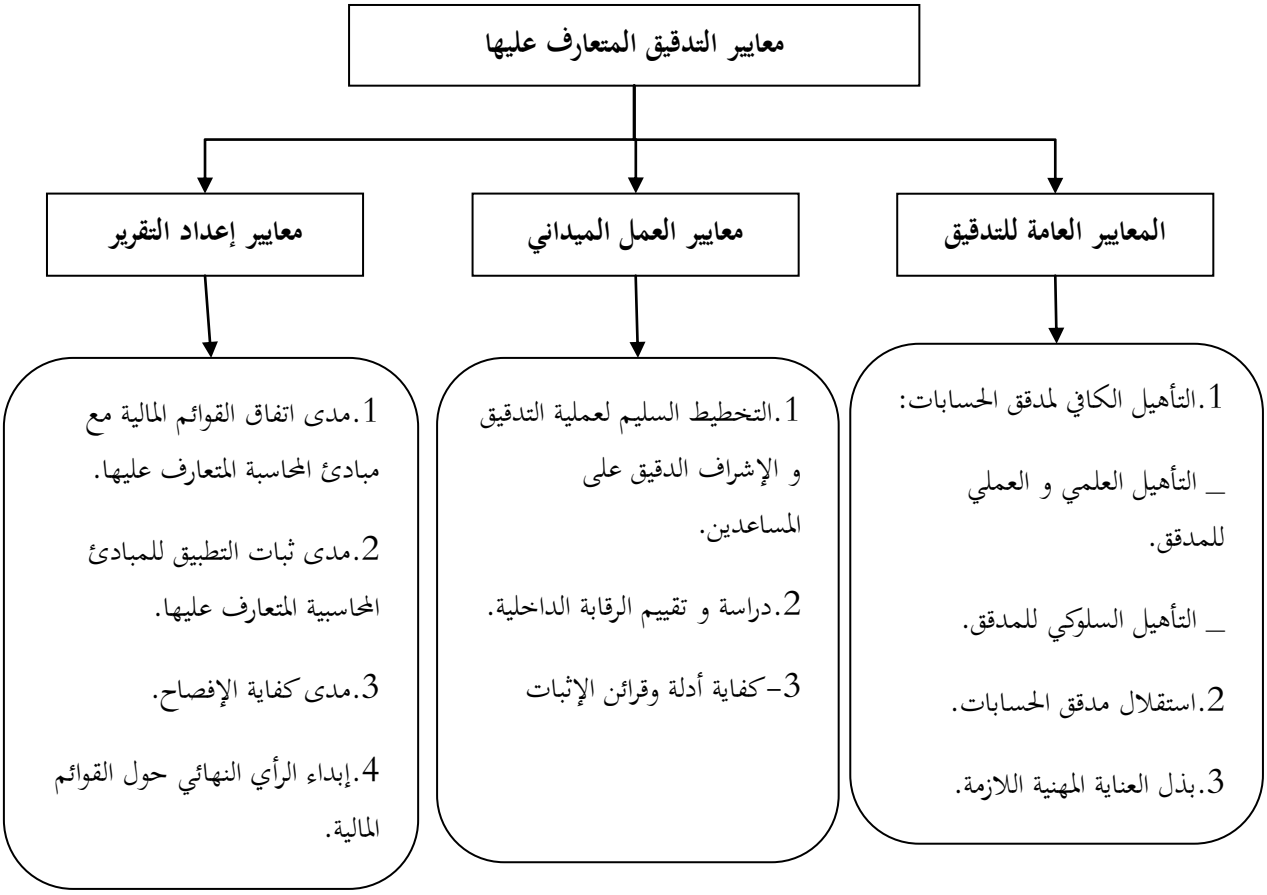
[3] أحمد حلمي جمعة،نفس المرجع السابق.

[4] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 37.

[5] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكر،ص 25.

[6] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ،مرجع سبق ذكره،ص 45_46.

الشكل رقم(03):معايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر:زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية و المالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي،العدد04، ديسمبر2015، ص58.

الفرع الأول:المعايير العامة للتدقيق (الشخصية).

سميت هذه المعايير بالشخصية لأنها مرتبطة بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي،كما توصف بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير.[1]

و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ما يلي:[2]

_أن تتم عملية الفحص من طرف شخص أو أشخاص مؤهلين علميا و عمليا مما يمكنهم من أداء وظيفتهم كمدققين؛

_أن يكون المدقق مستقلا (حيادي) في أي عمل يوكل إليه القيام به؛

_أن يبذل المدقق العناية المهنية الملائمة من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

و يمكن أن نتناول هذه المعايير بشيء من التفصيل كما يلي:

المعيار الأول:معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية.

يجب أن يتم أداء التدقيق من طرف شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب و تتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو مدققين.و ينقسم هذا المعيار إلى:[1]

_ التأهيل العلمي أو الفني.

_ التأهيل العملي أو الكفاءة المهنية.

1.**التأهيل العلمي أو الفني:** إن المقصود بالتأهيل العملي أو الفني في هذا الصدد لا يقتصر على الجوانب المحاسبية فقط ، و إنما يتطلب جوانب معرفية أخرى و التي تمكن المدقق من إبداء الرأي حول ما يعرض عليه من قوائم و تقارير مثل النواحي السلوكية و الإدارية و طرق الاتصال.[2]

2.التأهيل العملي أو الكفاءة المهنية: و يقصد بالتأهيل العملي أو الكفاءة المهنية أن يكون المدقق قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه (10) عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص[3].

وعليه لابد أن يعمل المدقق على تنمية قدراته العلمية و العملية عن طريق إجراء التربصات وعقد الملتقيات التي لها علاقة بميدان المحاسبة و التدقيق بغرض مسايرة التطورات التي طرأت على هذه المهنة.

المعيار الثاني:معيار الاستقلال(الحياد).

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية للحصول على معلومات تتميز بالدقة و المصداقية و التي اعتمد المدقق أثناء إعدادها على الاستقلال و الحياد أي تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد و أن يحافظ المدقق على عدم التحيز لأي طرف عند أدائه لمهامه.[4]

أما الاستقلال الظاهري فيعني وجود قواعد قانونية أو أعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المؤسسة على المدقق و عدم ربط مصالحه بها.

---

[1] احمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

[3] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، 2003، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[4] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 26_63_64.

ويجدر التفرقة ين نوعين مختلفين من الاستقلال و الحياد فالأول خاص بالاستقلال المهني و هو ضروري لممارسة أي مهنة و تحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من رقابة أي سلطة عليا،و الثاني مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية و يعني التزام المدقق بالموضوعية و عدم التحيز عند إبداء رأيه.[1]

بغرض للحكم على مدى استقلالية المدقق حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية ثلاثة أبعاد هي:

1.**الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق:** و يعني ذلك أن يتمتع المدقق بكل حرية أثناء إعداد برنامج التدقيق في ما يتعلق بتحديد خطوات العمل و حجم العمل المطلوب أداؤه و ذلك في الإطار العام للمهام المطلوبة.[2]

2.الاستقلال عند القيام بالفحص:يستطيع المدقق في هذا الإطار فحص جميع البيانات والمستندات و السجلات و يعتبر حرا و مستقلا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها.

3.الاستقلال عند إعداد التقرير: يعتبر المدقق مستقلا أثناء كتابته للتقرير الموضح لعملية الفحص و التحقق من خلال إبراز كل الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص، كما يجب عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق.[3]

المعيار الثالث:بذل العناية المهنية الملائمة.

يتعلق هذا المعيار بما يقوم به المدقق ومدى دقة القيام به وبدرجة حسن أدائه له،حيث يتطلب هذا المعيار فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم و ما يصدر عن مساعديه من أحكام، ولكن لا يعني هذا المعيار أن المدقق ومساعديه معصومون عن الخطأ ولكنه يتطلب أداء مهني يتفق مع حجم و ضخامة و تعقيدات عملية التدقيق من خلال استخدام العينات
و الاختبارات.[4] ويرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المدقق الحذر منها:[5]

_أن يبذل المدقق كل جهده لتطوير ذاته عن طريق الحصول على المعارف المرتبطة بالتدقيق؛

_أن يأخذ بعين الاعتبار كل الظروف التي من الممكن أن تحدث أثناء القيام بعملية التدقيق أو عند قيامه بالتخطيط لها؛

---

[1] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات _النظري و التطبيقي_**، ط1، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص68.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[3] محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، 2003، مرجع سبق ذكره، ص 41_42.

[4] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،مرجع سبق ذكره،ص 68_69.

[5]غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص 41.

_أن يقوم بإزالة كل الشكوك المتعلقة بالعناصر الأساسية في إبداء الرأي؛

_أن يعمل على تطوير خبرته المهنية باستمرار؛

_الاهتمام بمراقبة و توجيه عمل مساعديه.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني(الفحص الميداني). تتكون معايير العمل الميداني من ما يلي:[1]

_على المدقق وضع خطة مناسبة لعمله والإشراف على أعمال مساعديه؛

_يجب دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بالمؤسسة ثم تقرير درجة الاعتماد عليها مع تحديد الاختبارات اللازمة ؛

_ينبغي الحصول على قدر كاف من الأدلة وقرائن الإثبات عن طريق الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي والانتقادي والملاحظة والمصادقات والاستفسارات.

تهتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تنفيذ عملية التدقيق وتشمل معايير الفحص الميداني:[2]

المعيار الأول : التخطيط الجيد للعمل والإشراف الجدي والدقيق على المساعدين.

تعتبر عملية التدقيق طريقة منظمة و ممنهجة تهدف إنجاز مهام معينة خلال فترة زمنية محددة وذلك بواسطة شخص مؤهل و مستقل، مما يتطلب التخطيط الدقيق ،وعليه يتطلب هذا المعيار تنفيذ الأنشطة الآتية :

1. اكتشاف بيئة التدقيق (أي العوامل المحيطة بمؤسسة التدقيق) ووضع خطة تنفيذ العمل ؛
2. توزيع المساعدين على مهام الفحص ؛
3. الإشراف الجيد على المساعدين وتقييم أدائهم.

المعيار الثاني: تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

و يمكن للمدقق دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:[3]

_الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية ؛

_ استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية؛

_ إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،مرجع سبق ذكره،ص 65.

[2] خالد أمين ،**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية** ، مرجع سبق ذكره،ص 40_51.

[3] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص 27.

المعيار الثالث: كفاية أدلة و قرائن الإثبات.

حيث ينص هذا المعيار على ضرورة حصول المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص والملاحظة وإرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية.[1]

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير.

وهو معيار يجب الالتزام به من طرف المدقق إذ ينبغي أن يوضح و يشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي و الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.[2]وذلك من خلال العناصر التالية:

_يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؛

_يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه الفني بالقوائم المالية كوحدة أو تأكيد امتناعه عن إبداء رأيه و إيضاح الأسباب التي تحول دون ذلك ،كما يجب أن يتضمن التقرير بيان قاطع عن طبيعة الفحص و درجة المسؤولية التي يتحملها المدقق في كافة الأحوال التي يرتبط اسمه بالقوائم المالية؛[3]

_يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها؛

_ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الإفصاح و الشفافية بالقوائم المالية كافيا. [4]

و يمكن أن نتناول هذه المعايير بشيء من التفصيل كما يلي:[5]

المعيار الأول: معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: يقتضي بأن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة .

المعيار الثاني: معيار الاتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما: يمثل الاتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة.

---

[1] غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص 43.

[2] محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي، 2003 ،مرجع سبق ذكره،ص 53.

[3] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،مرجع سبق ذكره،ص 65 _66.

[4] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص29.

[5]ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره،ص 23 - 24 .

المعيار الثالث: معيار ملائمة الإفصاح: وفقا لهذا المعيار يجب على المدقق أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال التبويب السليم لعناصر القوائم المالية والملاحظات الملحقة بهذه القوائم كإيضاحات متممة لها ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح إلا في حالة عدم كفاية هذا الإفصاح بصورة معقولة .

المعيار الرابع: معيار وحدة الرأي : [1]يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن الرأي في أمور معينة، فعليه أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك و ينبغي أن يوضح تقريره بصورة قاطعة طبيعة الفحص الذي قام به و درجة مسؤولية المدقق عن القوائم المالية قبل الغير، و يتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية أحد المواقف الأربعة التالية و ذلك طبقا لمعايير التدقيق:

_ إبداء رأي دون تحفظات (تقرير نظيف)؛

_ إبداء رأي يتضمن تحفظات؛

_ إبداء رأي مخالف؛

_الامتناع عن إبداء الرأي.

المبحث الثالث:تقرير مدقق الحسابات.

يعد تقرير المدقق هو المنتج النهائي لعملية التدقيق، والذي يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى مصداقية البيانات، بغرض الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، كما يعتبر إعداد التقرير أمر ضروري بالنسبة لمستخدميه من ذوي المصلحة بالمؤسسة، حيث يقوم المدقق بالتعبير فيه عن نطاق عملية التدقيق التي قام بها و حدودها و النتائج التي توصل إليها.وعليه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى العناصر التالية:

1.ماهية تقرير مدقق الحسابات؛

2.محتويات التقرير و الأركان الشكلية للتقرير؛

3. أنواع التقارير و مفهوم الإيضاحات والتحفظات والملاحظات.

المطلب الأول:ماهية تقرير مدقق الحسابات.

سنتطرق في هذا المطلب عبر ثلاثة فروع إلى كل من مفهوم تقرير المدقق و أهمية تقرير المدقق و خصائص تقرير المدقق.

[1] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،مرجع سبق ذكره،ص 74.

الفرع الأول:مفهوم تقرير المدقق.

كان يطلق على البيان الذي يقدمه مدقق الحسابات عن القوائم المالية لفظ "شهادة"في الولايات المتحدة الأمريكية ثم استبدلت الشهادة بلفظ "تقرير"تماشيا مع ما هو متبع في انجلترا.[1]

إن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعة،فلا يتم إصدارها إلا إذا وصل مصدرها درجة اليقين.و عليه فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يقدمه المدقق و ذلك لأنه غير قادر على إعطاء شهادة حيث أن البيانات التي تتضمنها القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها.

أما كلمة "رأي" ليست بديلا عن لفظ "تقرير" أو "شهادة"بل هي جزء منهما حيث أن التقرير أو الشهادة يحتوي بنودا أخرى إضافة إلى رأي المدقق حول صحة البيانات و عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة و مركزها المالي.[2]

وعليه سنقوم بعرض مجموعة من التعاريف المقدمة لتقارير مدقق الحسابات كما يلي:

يعرف التقرير بأنه:"ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف التي لها علاقة بهذه البيانات".[3]

ويعرف التقرير أيضا بأنه:"عبارة عن بيان مكتوب يعده المدقق بالاعتماد على ما قام به من وسائل و إجراءات في فحص و تدقيق البيانات المالية التي تتضمنها المستندات و الدفاتر ،ثم يقدمه إلى الهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال أو إلى المشروع الفردي أو إلى الشريك أو المدير في شركات الأشخاص،كما يعبر التقرير عن رأي المدقق في مدى صحة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة". [4]

كما يعرف التقرير بأنه:"وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل لإبداء رأي فني محايد بغرض إعلام مستخدمي المعلومات حول مدى التطابق بين المعلومات الاقتصادية بواسطة الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المعلومات الحسابية المبينة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية من طرف

---

[1] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،مرجع سبق ذكره،ص 97.

[2] خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات_الناحية النظرية_**،الطبعة الأولى، دار وائل،عمان،1999،ص130.

[3] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة،**التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية،دراسة مقارنة**،أطروحة دكتوراه،تخصص التسيير،جامعة بوبكر بلقايد ،تلمسان،2015،ص185.

[4] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،**تدقيق الحسابات**،الطبعة الأولى،دار المستقبل،عمان،2009،ص98.

المدقق الخارجي،و يمثل التقرير وسيلة اتصال و نقل البيانات و الحقائق بشكل واضح بين المدقق و مستخدمي التقرير"[1].

كما يمكن تعريف التقرير بأنه:"المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمؤسسة.و هو وسيلة، لتوصيل الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات عن القوائم المالية محل التدقيق الخارجي".[2]

بناءا على التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن:التقرير هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل علميا و عمليا لإبداء رأي فني محايد،و هو الخلاصة النهائية لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للمؤسسة،،ثم يقدم إلى الهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال أو إلى المؤسسة الفردية أو إلى الشريك أو المدير في شركات الأشخاص،وبالتالي فالتقرير هو أداة اتصال و نقل الحقائق و المعلومات بين المدقق و مستخدمي التقرير.

الفرع الثاني:أهمية تقرير المدقق.

يمكن تلخيص أهمية تقرير التدقيق بالنسبة لمدقق الحسابات ولجميع أصحاب المصلحة بالمؤسسة في النقاط الآتية:[3]

ـــيعتبر التقرير ذو أهمية خاصة بالنسبة لمدقق الحسابات باعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق و هو المؤشر على إنجازه لعمله وفقا للمعايير و المبادئ المتعارف عليها؛

ـــيعتبر التقرير بمثابة الوثيقة المكتوبة التي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية مدقق الحسابات القانونية وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة؛

ـــيحقق التقرير قيمة مضافة للمتعاملين من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة المعلومات في القوائم المالية، و بالتالي ترشيدهم لاتخاذ القرارات المناسبة؛

ـــ أن تقرير المدقق يعطي مؤشرا عن مدى التزام الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بالمبادئ و المعايير المحاسبية المقبولة في إعداد القوائم المالية ، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح المنظمة لأنشطة المؤسسة.

المطلب الثاني:محتويات والأركان الشكلية للتقرير.

سنتطرق في هذا المطلب عبر ثلاثة فروع إلى كل من محتويات التقرير و المبادئ المرتبطة بركن التقرير والأركان الشكلية للتقرير مدقق الحسابات.

الفرع الأول: محتويات التقرير.

---

[1] أحمد حلمي،مرجع سبق ذكره،ص 316.

[2] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره،ص381.

[3] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة،مرجع سبق ذكره،ص186_187.

حسب معايير التدقيق الدولية،فإن العناصر الأساسية التي يجب أن يحتوي عليها تقرير مدقق الحسابات يمكن تحديدها في ما يلي:

اسم المدقق: يعتبر اسم المدقق من العناصر الأساسية التي يجب أن يحتوي عليها التقرير فيجب أن يحدد اسمه بالتقرير نظرا لتحمله المسؤولية القانونية و المهنية للتحقق من مدى التوافق بين عملية التدقيق التي قام بها مع معايير التدقيق المتعارف عليها.

الفقرة الافتتاحية: وهي الفقرة الأولى في تقرير مدقق الحسابات و التي يجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل من القوائم المالية التي تم تدقيقها،سنة التدقيق،مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية و مسئولية مدقق الحسابات عن تدقيق هذه القوائم المالية و إبداء الرأي حولها.[1]

نطاق و مجال التدقيق،ويشمل ذلك بصفة أساسية على ما يلي:

_البيانات المالية التي جرى تدقيقها والقوائم التي تشملها والفترة المالية التي تغطيها،... و ما إلى ذلك.

_مدى الفحص الذي قام به المدقق والاختبارات التي قام بها إلى المدى الذي رآه ضروريا و مناسبا.

العنوان: يجب استخدام عنوان مناسب مثل تقرير المدقق مما يساعد القارئ على تحديد تقرير المدقق و تمييزه بكل سهولة عن التقارير الأخرى التي يصدرها الآخرون كالإدارة.[2]

من المفروض أن يعنون التقرير بعبارة" تقرير مدقق الحسابات المستقل" للأسباب التالية:[3]

_أن عنوان تقرير مدقق الحسابات غير مطلوب إذا لم يكن مدقق الحسابات مستقلا؛

_أن معايير التدقيق الدولية و الأمريكية تأكد على صفة الاستقلال في عنوان التقرير؛

_أن مستخدمي القوائم المالية و التقرير و بالأخص المتعاملون منهم في سوق الأوراق المالية يطلبون أن تكتب هذه الصفة في عنوان التقرير لما لها من دلالة هامة بالنسبة لهم،مما يؤكد على استقلالية مدقق الحسابات و هذا ما يزيد في ثقتهم في رسالة التقرير .

الجهة التي يوجه إليها تقرير المدقق: يجب أن يعنون تقرير مدقق الحسابات إلى الهيئة العامة للشركة أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات.

---

[1] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره،ص388.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة،**أصول المراجعة**،الطبعة الأولى،زمزم ناشرون و موزعون،الأردن،عمان،2011،ص163_164.

[3] محمد سمير الصبان،عبد الوهاب نصر علي،مرجع سبق ذكره،ص387_388.

فقرة الرأي: على مدقق الحسابات أن يبين في تقريره وبشكل واضح رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية وتقرير الإدارة تعطي صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية،وفيما إذا كانت تتفق مع المتطلبات القانونية .

توقيع مدقق الحسابات: يجب أن يوقع التقرير باسم مراقب الحسابات الشخصي بالإضافة إلى اسم، ديوان الرقابة المالية أو اسم الشركة أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية التدقيق [1].

تاريخ التقرير: يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من عملية التدقيق،حيث يجب على مدقق الحسابات عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك القوائم.

فمثلا إذا كان تاريخ إعداد قائمة المركز المالي هو 31ديسمبر 2017 وتاريخ إعداد تقرير التدقيق هو10 مارس 2018، فهذا يعني أن على المدقق البحث عن العمليات المالية ذات الأهمية النسبية التي لم يتم تسجيلها إلى غاية تاريخ 10مارس2018.

الفرع الثاني:الأركان الشكلية للتقرير مدقق الحسابات.

لابد أن يتوفر في تقرير مدقق الحسابات الأركان الشكلية التالية:[2]

_يجب أن يكون التقرير مكتوبا؛

_ يجب أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين في الشركة و ليس إلى أعضاء مجلس الإدارة أو إلى كل مساهم على حدة أو لجماعة خاصة من المساهمين و ذلك في شركات الأموال،حيث أن المدقق يعتبر وكيلا عن المساهمين في تدقيق عمليات المشروع كما يجب عليه أيضا إرسال صورة من تقريره إلى لمراقب الشركات،أما في شركات الأشخاص أو المشروعات الفردية فإن التقرير يوجه إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات كمجلس الشركاء أو الشريك أو المدير أو صاحب المشروع الفردي.

_يجب أن يوقع التقرير من طرف مدقق الحسابات،وليس من طرف أحد موظفيه فهو المسؤول عن أية وثائق أو تقارير تصدر عن مكتبه.

_يجب أن يكون التقرير مؤرخا،لأن هذا التاريخ يحدد نطاق مسؤولية المدقق،بحيث لا يعتبر مسؤولا عن الأحداث التي تقع في تاريخ إعداد تقريره.

_يجب أن يبين التقرير السنة المالية التي أعد فيها التقرير.

---

[1] دليل التدقيق رقم (2)،**تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية**،ص03.يمكن الإطلاع على هذا الموقع: http://www.d-raqaba-m.iq/pdf/guid2.pdf

[2] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،**تدقيق الحسابات**،الطبعة الأولى،دار المستقبل،عمان،2009،ص99_100.

_يجب أن يصاغ التقرير بكلمات سهلة و يستطيع القارئ فهمها بسهولة و أن يبتعد المدقق عن استخدام العبارات القابلة للتأويل مما يتطلب تفسيرات و إيضاحات.

_يجب أن يتعلق التقرير برأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، و ليس بكل بند منها على حده.

المطلب الثالث:أنواع التقارير و مفهوم الإيضاحات والتحفظات والملاحظات.

سنتطرق في هذا المطلب عبر فرعين إلى كل من أنواع تقرير مدقق الحسابات و مفهوم الإيضاحات والتحفظات والملاحظات.

الفرع الأول:أنواع تقرير مدقق الحسابات.

يقوم مدقق الحسابات بإبداء رأيه عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة حيث يجب إبداء رأي فني محايد حول نتائج عملية التدقيق و اختيار نوع التقرير المناسب من بين الآراء الأربعة التالية:

1.التقرير النظيف (الرأي غير المقيد أو الرأي غير المتحفظ)؛

2.التقرير التحفظي (رأي مقيد) ؛

3.التقرير السلبي (الرأي العكسي)؛

4. الامتناع عن إبداء الرأي.

أولا:التقرير النظيف (الرأي غير المقيد أو الرأي غير المتحفظ):

في هذه الحالة لا يقوم مدقق الحسابات بالإشارة إلى تحفظات أو أي ملاحظات في تقريره ،و بالتالي يعتبر التقرير الذي يقدمه نظيفا أو غير مقيد[1]، و يتم إصدار التقرير غير المتحفظ عندما يقتنع مدقق الحسابات بأن القوائم المالية تعطي صورة واضحة وصادقة وفقا للشروط الآتية:[2]

_إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة ؛

_ إعداد القوائم المالية حسب الأنظمة والقوانين المعمول بها؛

_ضرورة وجود التطابق بين الصورة الإجمالية لعرض القوائم المالية وبين ما يعرفه مدقق الحسابات عن أعمال المؤسسة؛

_لابد أن تعبر الإيضاحات المرفقة عن كافة المواضيع الهامة التي يتوجب عرضها في القوائم المالية؛

_الالتزام بتحديد أي تغيير في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها ونتائج ذلك بشكل واضح في القوائم في المالية.

---

[1] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،مرجع سبق ذكره،ص106.

[2] دليل التدقيق رقم (2)،**تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية**، مرجع سبق ذكره،ص05_07.

ثانيا:التقرير التحفظي(الرأي المقيد):

يقوم مدقق الحسابات بإعطاء رأي متحفظ إذا صادف أثناء عملية التدقيق أو في البيانات و المعلومات الواردة بالقوائم المالية ما من شأنه تقييد رأيه،فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى أنه من الضروري الإشارة إليها.[1]

يمكن تقسيم التحفظات التي يصدرها مدقق الحسابات إلى الأنواع التالية:[2]

_في حالة وجود قيود تحدد نطاق عمل المدقق مثل تحديد مسؤولية المدقق كاعتماد حسابات الفروع رغم عدم قيامه بزيارة هذه الفروع شخصيا؛

_وجود اختلاف بين المدقق وإدارة المؤسسة بخصوص القوائم المالية أو مخالفة المؤسسة للمبادئ و الطرق المحاسبية المتعارف عليها؛

_عدم التأكد من أمور تؤثر على القوائم المالية و يعتمد التأكد منها على ظروف المستقبل،مثلا في حالة وقوع ظروف طارئة أو أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية بالمؤسسة و يصعب تحديد الأثر المالي لهذه الأحداث حتى تاريخ الانتهاء من إعداد القوائم المالية بسبب ظروف عدم التأكد من أن الإفصاح عن هذه الأحداث يمكن أن يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرار السليم ؛

_التحفظات التي تشير إلى مخالفة المؤسسة لقانون الشركات أو للنظام الداخلي لها مما يؤثر على المركز المالي لها و نتيجة أعمالها؛

_أن يقوم المدقق ببناء رأيه جزئيا على رأي مدقق آخر،مثل وجود فروع داخلية أو خارجية للمؤسسة ذات استقلال مالي و تم تدقيق أعمالها من طرف مدقق آخر.

ثالثا:التقرير السلبي(الرأي العكسي).

هو التقرير الذي يتضمن رأي معاكس عندما يتيقن مدقق الحسابات بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة للمركز المالي للمؤسسة و لا تمثل الواقع الحقيقي لها،فعندما يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافي للإفصاح عن النقائص في القوائم المالية حيث يجب على مدقق الحسابات توضيح أسباب إصداره للتقرير السلبي.

رابعا:الامتناع عن إبداء الرأي.

يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم قدرته على الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، لذلك فهو لا يستطيع إبداء رأي حول القوائم المالية،وقد يمتنع المدقق عن إعطاء رأيه بسبب قيود

---

[1] خالد الخطيب،خليل الرفاعي،نفس المرجع السابق.

[2] غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر،الناحية النظرية**،دار المسيرة،عمان،2006،ص128_129.

كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير علي المركز المالي وعلى نتائج الأعمال.حيث يجد المدقق أنه من الصعب عليه تكوين رأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة.[1]

الفرع الثاني:مفهوم الإيضاحات والتحفظات والملاحظات.[2]

ترد عبارة الإيضاح،التحفظ، والملاحظة في تقرير مدقق الحسابات وعليه من الضروري التفريق بين مفاهيمهما لعلاقتها برأي مدقق الحسابات وكيفية التعبير عن ذلك الرأي.

أولا:الإيضاحات.وتقسم الإيضاحات إلى:

_إيضاحات تتعلق بالقوائم المالية:تقع مسؤولية الإفصاح عنها على عاتق الإدارة حيث يتم إدراجها ضمن القوائم بين قوسين أو في أسفل القوائم أو يتم إدراجها ضمن كشف ملحق بالقوائم المالية.

_إيضاحات تتعلق برأي مدقق الحسابات عن القوائم المالية .وتقدم هذه الإيضاحات ضمن تقرير مدقق الحسابات ومن الأمثلة على ذلك:

1.إن رأي المدقق في جزء منه مبني على تقرير مدقق حسابات آخر فإذا كان تقرير مدقق الحسابات الآخر مقيدا وجب الإشارة إلى القيود أيضا فإذا كانت التحفظات ذات تأثير كبير فإن على مدقق الحسابات أن يقيد رأيه أيضا.

2.رغبة مدقق الحسابات في تسليط الضوء على قضية معينة تتعلق بالقوائم المالية.

3.تغيير مبدأ محاسبي مقبول بمبدأ محاسبي أخر مقبول.

ثانيا:التحفظات، وتشمل: _ حالات عدم الاتفاق وهي الملاحظات التي تقيد رأي مدقق الحسابات بحدود معينه ولا يكتنفها غموض وتتوفر لها الإثباتات الكافية وهي تتعلق بنوعية القوائم المالية وتكون بإحدى الصيغ التالية :

1.عدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة.

2.عدم الثبات في استخدام هذه المبادئ.

3.عدم الاتفاق مع الحقائق التي تتضمنها القوائم المالية.

_حالات الشك أو عدم التأكد،و تتمثل في:

1.التقييدات على نطاق التدقيق.

---

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة،مرجع سبق ذكره،ص 192.

[2] دليل التدقيق رقم (2)،**تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية**، مرجع سبق ذكره،ص05_07.

2.حالات التأكد الضمنية :وهي التي تنطوي على وقائع غامضة ولا يمكن تقدير أثرها بصورة معقولة في تاريخ إعداد التقرير .

ثالثا:الملاحظات.

تتعلق الملاحظات بالوقائع التي يكتشفها مدقق الحسابات ولا يمكن أن تدرج تحت مفهوم الإيضاحات ولكنها بنفس الوقت لا ترقى إلى مستوى التحفظات ومن الأمثلة على ذلك:

_المخالفات للقوانين والأنظمة والتعليمات التي لا تؤثر على دقة وصحة وسلامة الأرقام التي تظهرها القوائم المالية .

_نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية التي لم تتوفر أدلة أو شكوك باستغلالها لتمرير التجاوزات.

_الملاحظات المتعلقة بكفاءة الأداء أو إدارة واستخدام الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرف المؤسسة.

خلاصة الفصل الأول:

تعتبر مهنة التدقيق من المهن العريقة والمتقدمة في مختلف دول العالم، والتي نشأت نتيجة التطور الكبير الذي عرفته المؤسسات عبر التاريخ، وكذا بسبب اتساع نطاق المعاملات المالية والعلاقات الاقتصادية وكبر حجم المبادلات التجارية وتفرعها، مما جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وأوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي.

حيث تتم ممارسة عملية التدقيق المحاسبي وفق إطار متكامل ومنتظم من الخطوات المرتبطة طبقا للمعايير المتعارف عليها، فهي تسمح بإبلاغ جميع مستخدمي التقرير ومختلف المستفيدين من القوائم المالية بكل التغيرات و التطورات التي تطرأ على المؤسسة، وبالتالي إمكانية ترشيد قراراتهم من خلال إعلامهم بمدى سلامة المركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة.

الفصل الثـــانـي:

الإصلاح المحاسبي
ومهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد:

أدى سعي الجزائر نحو تغيير النظام المحاسبي، والقيام بأعمال الإصلاح المحاسبي، من خلال تبنيها فكرة معايير المحاسبة الدولية IFRS / IAS إلى ضرورة استحداثها للإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق والقوانين والمبادئ والهيئات المشرفة على هذه المهنة، باعتبار أن هناك علاقة وثيقة بين كل من المحاسبة والتدقيق وبالتالي لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر.

حيث شهدت مهنة التدقيق مجموعة من التغيرات خلال مراحل تطورها و خاصة على المستوى التشريعي، وذلك من خلال إنشاء هيئات تشرف على تنظيم مهنة التدقيق، وكذلك بإعادة هيكلة المنظمات المسيرة للمهنة حسب ما جاء به القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان2010، إذ أصبحت هذه المهنة والتربص فيها تحت إشراف وزارة المالية بتكليف المجلس الوطني للمحاسبة، الذي يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، بعد أن كان الجهاز المهني المكلف بهذه المهنة هو المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل1991. وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتطبيق المعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني:تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر؛

المبحث الثالث: مهنة التدقيق في ظل القانون 10_01؛

المبحث الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتطبيق المعايير المحاسبة الدولية.

يعتبر الإصلاح المحاسبي في الجزائر خطوة ضرورية للوصول إلى التناسق بين الممارسات المحاسبية، حيث يهدف تبني و تطبيق المعايير المحاسبية إلى تعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، و كذا إلى توفير قاعدة موحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف المؤسسات.

حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم08_156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي2010، وأصبح إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري.[1] و عليه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى العناصر الآتية:

1. الإصلاحات المحاسبية في الجزائر؛

[1] مصباح ياقوت، **إعادة هيكلة المنظمات المحاسبية المهنية نتيجة حتمية للإصلاحات المحاسبية في الجزائر**، مجلة الاقتصاد العالمي، العدد 30، نوفمبر 2014، ص 25_26.

2.ماهية المعايير المحاسبية الدولية(IFRS-IAS)؛

3.عرض النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول:أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

يعتبر الإصلاح المحاسبي في الجزائر ضرورة فرضتها التغيرات التي عرفها الاقتصاد الدولي و كذا النقائص و العيوب التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني والذي لم يعد يتلاءم مع المستجدات الاقتصادية التي تستلزم تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي من أجل دعم الشفافية وتحسين جودة المعلومة المالية وتطوير سياسات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية .

تسعى الحكومة الجزائرية من خلال الإصلاح المحاسبي الجديد إلى تحقيق مجموعة من الأهداف و التي يمكن توضيح البعض منها كما يلي:[1]

_العمل على تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛

_ توفير معلومات مالية دقيقة و واضحة تعكس الصورة الصحيحة و المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مما يسهل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والأجنبية؛

_ العمل على تقليل الأخطار المتعلقة بالتلاعب بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل عملية تدقيق الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا؛

_توفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين ؛

_محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية؛

_الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي؛

_العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية.

المطلب الثاني:ماهية المعايير المحاسبية الدولية(IFRS-IAS).

لقد أدت عولمة الشركات والأسواق المالية وعملية جذب الاستثمارات الأجنبية إلى ضرورة تحسين المعايير المحاسبية الدولية وإصدار معايير جديدة ترفع من مستوى التبادل في الأسواق الدولية، حيث يعتبر تطوير المعايير المحاسبية عملية دورية تتكيف مع كل المستجدات الحديثة.

[1] زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد04، ديسمبر2015، ص 65_66.

الفرع الأول:مفهوم معايير المحاسبة الدولية.

جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية، وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام "معيار محاسبي". ويقصد بكلمة معيار في المحاسبة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.

أما المعيار المحاسبي فهو مقياس أو نموذج يهدف إلى تحديد أساس الطريقة الصحيحة لقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية و تأثير العمليات و الأحداث على المركز المالي للمؤسسة.

إن المعيار المحاسبي بمثابة قانون عام يعتمد عليه المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم القوائم المالية، حيث لابد من توفر مقاييس معينة لمساعدته على أداء مهامه.

أما المعيار المحاسبي الدولي فهو يعرف بأنه:" بيان إداري مكتوب تصدره منظمة مهنية محاسبية يتعلق بعنصر محدد من العمليات المحاسبية أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، و يتم بموجبه تحديد الأدوات الملائمة للقياس والعرض والإفصاح، لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي للمؤسسة".[1]

وبالتالي فإن معايير المحاسبة الدولية هي مجموعة القواعد والأسس التي تضبط الأعمال والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، بهدف بيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.[2]

بناء على ما سبق يمكن استنتاج أن: المعيار المحاسبي الدولي هو بيان مكتوب صادر عن الهيئات الدولية المشرفة على مهنة المحاسبة، والذي يتضمن مجموعة من القواعد والأسس و الإجراءات، التي تحدد كيفية تنظيم العمليات المحاسبية والأحداث، وعليه فهو وسيلة للقياس والعرض والإفصاح لتحديد المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

الفرع الثاني: خصائص معايير المحاسبة الدولية.

تعبر المعايير المحاسبية عن كيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين، فنظرية المحاسبة هي الإطار الفكري والمعايير هي الإطار التطبيقي لتنظيم الممارسة العملية، وعليه لابد أن تتصف المعايير المحاسبية بالخصائص التالية:[1]

---

[1] د.محمد العيد، بن نعمة سليمة، **دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة الإسلامية مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 45، فيفري 2016، سوريا ص 122.

[2] بودلال علي، مكيوي سمية، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011، ص 05.

_يجب أخذ الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع بعين الاعتبار أثناء إعداد المعايير المحاسبية ؛

_لابد أن تتغير المعايير المحاسبية حسب الظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر وتكييفها مع كل المستجدات؛

_يجب أن تقدم المعايير المحاسبية عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد، ويعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح المحاسبي عن المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها؛

_يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية؛

_يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية وفنية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة؛

_يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية؛

_يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير السياسات الحكومية.

الفرع الثالث:عرض المعايير المحاسبية الدولية.

يمكن استعراض قائمة المعايير المحاسبية الدولية المطبقة و السارية المفعول كما يلي:

الجدول رقم (04): المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS).

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور
IAS1	عرض البيانات المالية	2003
IAS2	المخزون	2003
IAS3	أستبدل بالمعيار (IAS 27،IAS 28)	
IAS4	أستبدل بالمعيار (IAS 38،IAS 36)	
IAS5	أستبدل بالمعيار (IAS 1)	
IAS6	أستبدل بالمعيار (IAS 15)	
IAS7	قائمة التدفقات النقدية	1992
IAS8	الطرق المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء	2003
IAS9	أستبدل بالمعيار (IAS 38)	
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	2003

[1] مرزوقي مرزقي، حولي محمد،**مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة مناديه للتوحيد المحاسبي**، المؤتمر العلمي الدولي حول:الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،ص 11_12.

IAS 11	عقود الإنشاء	1993
IAS 12	ضرائب على النتيجة	2000
IAS 13	أستبدل بالمعيار (IAS 1)	
IAS 14	أستبدل بالمعيار (IAS8)	1981
IAS 15	ملغى تماما	
IAS 16	التثبيتات المادية	2003
IAS 17	عقود الإيجار	2003
IAS 18	نواتج الأنشطة العادية	1993
IAS 19	منافع الموظفين	2002
IAS 20	محاسبة الإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983
IAS 21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	2003
IAS 22	أستبدل بالمعيار IFRS3	
IAS 23	تكاليف الاقتراض	1993
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	2003
IAS 25	أستبدل بالمعيارين (IAS 40،IAS39)	
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج التقاعد	1987
IAS 27	القوائم المالية الموحدة والمنفردة	2003
IAS 28	المساهمة في المؤسسات الحليفة	2003
IAS 29	المعلومات المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989
IAS 30	أستبدل بالمعيار IFRS7	1990
IAS 31	المساهمة في المؤسسات المساعدة	2003
IAS 32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	2003
IAS 33	حصة السهم من الأرباح	2003
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1998
IAS 35	أستبدل بالمعيار IFRS5	
IAS 36	انخفاض قيمة الأصول	2004
IAS 37	المخصصات، الخصوم والأصول المحتملة	1998
IAS 38	الأصول غير الملموسة	2004

IAS 39	الأدوات المالية: محاسبتها وقياسها	2003
IAS 40	الاستثمارات العقارية	2003
IAS 41	الزراعة	2000
IFRS 1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2003
IFRS 2	تسوية المضاربة في الأسهم	2004
IFRS 3	تجميع المؤسسات	2004
IFRS 4	عقود التأمين	2004
IFRS 5	الأصول غير الجارية في ظل بيعها والأنشطة	2004
IFRS 6	تقييم الموارد الطبيعية	2004
IFRS 7	الأدوات المالية: المعلومات الواجب الإفصاح عنها	2005
IFRS8	القطاعات التشغيلية	2006
IFRS9	الأدوات المالية: التصنيف والقياس	2009

المصدر:د.محمد العيد، بن نعمة سليمة ،**دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة الإسلامية مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**،مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 45،فيفري 2016،ص 123.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

_أستبدل المعيار (IAS3) بالمعيارين (IAS27) و (IAS28).

_أستبدل المعيار (IAS4) بالمعيارين (IAS36) و (IAS38).

_تم استبدال المعيارين (IAS5) و (IAS13) بالمعيار(IAS1).

_تم استبدال المعيار(IAS6) بالمعيار(IAS15) ثم ألغي هذا الأخير تماما.

_أستبدل المعيار (IAS 9) بالمعيار (IAS 38).

_أستبدل المعيار (IAS 14) بالمعيار (IAS 8).

_أستبدل المعيار (IAS 22) بالمعيار (IFRS 3).

_أستبدل المعيار (IAS25) بالمعيارين(IAS39) و (IAS40).

_أستبدل كل من المعيارين (IAS 30) و(IAS 35) بالمعيارين (IFRS 7) و (IFRS5)على التوالي.

الفرع الرابع: أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

تمكن عملية وضع معايير محاسبية من ضمان توحيد المعلومات المحاسبية وإضفاء المصداقية عليها،وذلك من خلال:[1]

_ تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛

_ توصيل نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛

_ تحديد الوسيلة المناسبة للقياس؛

_ اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب؛

كما يمكن حصر أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النقاط التالية: [2]

_ يساهم في إنشاء سوق مالية تضمن سيولة رؤوس الأموال والتمويل للمؤسسات؛

_ يعمل على تشجيع الاستثمار الأجنبي؛

_ سهولة إجراء التحليل المالي في المؤسسات وسهولة إجراء المقارنة الموضوعية مع مؤسسات أخرى محلية كانت أو دولية؛

_ تطور عدد الشركات المساهمة وسعيها نحو استقطاب المساهمين للاكتتاب بأسهمها من خلال إقناع المساهمين بأنها تتبع أفضل النظم التقنية والإدارية العالمية وكذلك تتبع معايير المحاسبة الدولية؛

_ إمكانية إعداد قوائم مالية للدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية بشكل واضح مما يمكن متخذي القرارات من فهمها بشكل أسهل.

الفرع الخامس: مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

يمكن تلخيص أهم المزايا التي يمكن أن تنتج عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما يلي:[3]

_توحيد الأسس والقواعد التي تحكم الممارسات المحاسبية مما ينتج عنه تجانس القوائم المالية للمؤسسات؛

_تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية؛

_التأقلم مع متطلبات العولمة و التي أدت إلى إنشاء هيئات تنظم مهنة المحاسبة الدولية؛

_تلبية احتياجات الممولين المحليين والدوليين من خلال منحهم القروض بعد دراسة القوائم

---

[1] حميداتو صالح، زلاسي رياض، بوقفة علاء،**دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي حول:الإصلاح المحاسبي في الجزائر،يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 04.

[2] مصطفى عوادي، **المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (مع دراسة حالات)**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية،جامعة الوادي العدد 05، السنة05 ،2012، ص118_119.

[3] بودلال علي، مكيوي سمية، مرجع سبق ذكره، ص06_07.

المالية الخاصة بهم حسب المعايير المحاسبية الدولية؛

_دخول الأسواق المالية الدولية بإدراج أسهم الشركات من أجل المنافسة دوليا والاستفادة من وسائل الاتصال الحديثة؛

_ إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة كأسعار صرف العملات؛

_تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية والدولية.

المطلب الثالث: عرض النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

نتج عن أعمال الإصلاح المحاسبي التي قامت بها الحكومة الجزائرية من خلال تطبيق نظام محاسبي مالي جديد وذلك نظرا للعيوب والنقائص التي عان منها المخطط المحاسبي الوطني الصادر في سنة 1975.

الفرع الأول: عرض النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

لقد جاء النظام المحاسبي المالي في إطار القانون رقم 07_11الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن إنشاء هذا النظام والذي تناول في مادته الثالثة تعريف المحاسبة المالية:" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان،و نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".

_حيث صدر القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 عن وزارة المالية بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، كما حدد في الملحق رقم (2) نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

_كما صدر القرار المؤرخ في 26 جوان 2008 عن وزارة المالية بتحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

_و جاءت التعليمة رقم 2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن وزير المالية والتي تحدد تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة في سنة 2010 من خلال معالجة قضايا المرور من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي ومقابلة الحسابات السابقة بالحالية.[1]

حيث يتكون الإطار المفاهيمي من:[2]

---

[1] صديقي مسعود، **فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، المؤتمر العلمي الدولي حول:الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص15.

[2] حميداتو صالح، بوقفة علاء، **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر يومي05_2013/06، جامعة الوادي، ص06.

_التعاريف ومجال التطبيق؛

_المبادئ والفرضيات المحاسبية؛

_تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والتكاليف.

وتضمن النظام المحاسبي المالي أيضا الأبواب التالية :[1]

1.قواعد التقييم و تسجيل الأصول والخصوم والأعباء والنواتج وإدراجها في الحسابات؛

2.عرض الكشوف المالية؛

3.مدونة الحسابات وسيرها؛

4.المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

أولا:قواعد التقييم و تسجيل الأصول والخصوم والأعباء والنواتج وإدراجها في الحسابات.[2]

لقد تناول القرار المؤرخ في 2008/07/26 العديد من العناصر أهمها قواعد التقييم وتسجيل الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، والتي تم التطرق إليها من خلال ثلاث زوايا أساسية، وذلك كما يلي:

_المبادئ العامة للتقييم؛

_قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات؛

_كيفيات خاصة للتقييم والمحاسبة.

ثانيا: عرض الكشوف المالية.[3] حدد النظام المحاسبي المالي الكشوف المالية في الآتي:

1. الميزانية؛

2. جدول حسابات النتائج.

3. جدول سيولة الخزينة؛

4.جدول تغير الأموال الخاصة.

5.ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

ثالثا:مدونة الحسابات وسيرها. جاءت مدونة الحسابات بسبعة أصناف هي:

الصنف الأول : حسابات رؤوس الأموال.

الصنف الثاني : حسابات التثبيتات.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

---

[1] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص16.

[2] حميداتو صالح، بوقفة علاء، مرجع سبق ذكره، ص17.

[3] صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص17

الصنف الرابع : حسابات الغير.

الصنف الخامس : الحسابات المالية.

الصنف السادس : حسابات الأعباء.

الصنف السابع : حسابات المنتوجات.

رابعا:المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة. يمكن للكيانات الصغيرة مسك محاسبة مالية مبسطة إذا لم يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية، وهذا خلال سنتين ماليتين متتاليتين كما يوضحه الجدول المقابل:

الجدول رقم(05):المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة المالية المبسطة.

البيان	المؤسسات التجارية	المؤسسات الإنتاجية والحرفية	مؤسسات الخدمية ومختلف القطاعات الأخرى
رقم الأعمال	10 ملايين دج	6 ملايين دج	3 ملايين دج
عدد العمال	09 عمال دائمين يعملون ضمن الوقت الكامل	عدد العمال 09 عمال دائمين يعملون ضمن الوقت الكامل	09 عمال دائمين يعملون ضمن الوقت الكامل

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

_حميداتو صالح،بوقفة علاء،**واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**،الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائريومي05_2013/06،جامعة الوادي،ص08_09.

الفرع الثاني:أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي.يمكن تلخيص أهم أهداف النظام المحاسبي المالي في العناصر الآتية:[1]

_جعل النظام المحاسبي الجزائري يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

_الاستفادة من مزايا هذا النظام فيما يتعلق بتسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛

_ تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي؛

_تحقيق الشفافية عند عرض المعلومات المالية والمحاسبية من أجل تحقيق العقلانية؛

_ محاولة جعل القوائم المالية ذات بعد دولي؛

[1] سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، **متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية)**، الملتقى الدولي حول : دور معايير المحاسبة الدولية(IAS ,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات _اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ،المنعقد بجامعة وقلة يومي 24_25نوفمبر 2014، ص289_290.

_محاولة إعطاء الصورة الصادقة عن أداء المؤسسة وعن الوضعية المالية الحقيقية لها؛

_هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والوسائل المعلوماتية الحديثة مما يمكن من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية بأقل التكاليف.

الفرع الثالث: الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية.

تتمثل أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:[1]

_يشتمل النظام المحاسبي المالي على المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة في حين لا تأخذ معايير المحاسبة الدولية المؤسسات الصغيرة بعين الاعتبار؛

_يعرف النظام المحاسبي المالي الوحدة الاقتصادية والوحدة النقدية، وهو ما لم تتطرق له معايير المحاسبة الدولية؛

_لا يتعرض النظام المحاسبي المالي للمجالات الخاصة بالبنوك ومؤسسات التأمين...

_هناك بعض المجالات البديلة المسموح بها من معايير المحاسبة الدولية وغير معتبرة من طرف النظام المحاسبي المالي، ونذكر على سبيل المثال:

_تقديم الاستثمارات المادية بالقيمة العادلة عند الإقفال؛

_تسجيل تكاليف القروض المرتبطة بشراء، بناء وإنتاج الأصول؛

_تسجيل استثمارات محصل عليها عن طريق إعانة استثمار بقيمة الحيازة ناقص الإعانة المحصلة؛

_تسجيل أثر تغير طريقة محاسبية أو تصحيح خطأ في نتيجة الدورة الجارية.

الفرع الرابع: تنظيم مهنة المحاسبة.

حسب النظام المحاسبي المالي فإنه يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ و القواعد التالية:

_ المحاسبة ينبغي أن يحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الدقة والمصداقية، والشفافية والإفصاح؛

_تقاس كل العمليات بالعملة الوطنية وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية؛

_ ينبغي أن تكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية؛

_ عناصر الأصول والخصوم يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛

_ كل تسجيل محاسبي يجب أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج؛

---

[1] توفيق جوادي، بالقاسم بن خليفة، مفيد عبد اللاوي، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، المؤتمر العلمي الدولي حول:الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص16.

_ كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛

_دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة؛

_كل مؤسسة يجب أن تمسك دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، ويمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل مؤسسة مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛

_ تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول ،الخصوم ،الأموال الخاصة ،الأعباء ومنتجات الكيان؛

_ يتضمن الدفتر الكبير مجاميع و أرصدة حركات الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛

_ تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان خلال فترة محاسبية معينة؛

يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات؛

_ تحفظ الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها والوثائق الثبوتية، لمدة عشر سنوات على الأقل،و ذلك ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛[1]

_يرقم ويؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان؛

_ تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية وتحفظ لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛

_ ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

_تشمل القوائم المالية على الميزانية،جدول حسابات النتائج،جدول سيولة الخزينة،جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق؛

_ يجب أن تعرض القوائم المالية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يحدث على الحالة المالية؛

_تضبط القوائم المالية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛

_كما يجب أن تتوفر في القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛

_ يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية، وتشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية وغير ذلك من التوضيحات والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛

---

[1] بشار عيشي،عمار عيشي،**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية(ولاية بسكرة)** ،،الملتقى الدولي حول : دور معايير المحاسبة الدولية(IAS ,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات _اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية ،المنعقد بجامعة وقلة يومي 24_25نوفمبر 2014،ص229.

ـ كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر القوائم المالية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنويا؛

ـ لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية القوائم المالية.[1]

الفرع الخامس:مميزات النظام المحاسبي المالي.

يتميز النظام المحاسبي المالي الجديد بأربعة مميزات أساسية جديدة هي: [2]

ـ اعتماد البعد الدولي الذي يقرب الممارسة المحاسبية المالية المحلية مع الممارسة العالمية، مما يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة؛

ـ يحتوي النظام المحاسبي المالي الجديد على نصوص واضحة للمبادئ والقواعد، لا سيما تسجيل المعاملات وطرق تقييمها وإعداد القوائم المالية؛

ـ يلبي النظام المحاسبي المالي احتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة ويمكنهم من اتخاذ القرارات المناسبة؛

ـ يمنح النظام المحاسبي المالي إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

المبحث الثاني : تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر.

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى التطور التاريخي الذي عرفته مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر منذ الاستقلال، وكذا أهم المنظمات والهيئات المشرفة على المهنة والتغيرات الهيكلية التي عرفتها هذه الأخيرة في إطار الإصلاح المحاسبي.و عليه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى النقاط التالية:

1. التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر؛
2. المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر؛
3. إعادة هيكلة المنظمات المهنية المحاسبية بالجزائر.

المطلب الأول: التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر

عرفت مهنة التدقيق بالجزائر عدة تغيرات، وعليه سيتم استعراض أهم المراحل التي مرت بها من خلال التطرق للتشريعات والأنظمة الصادرة أثناء كل فترة.

---

[1] محمد عجيلة، مصطفى بن نوي، **فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية(رؤية مستقبلية)**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة:(ISA) التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011، ص07.

[2] فاطمة الزهراء عبادي، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة:(ISA) التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011، ص06.

أولا: الفترة من 1969 إلى 1979.

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر سنة 1969 ،حسب ما أشار إليه الأمر 107/69 المؤرخ في 12/31/ 1969[1] المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها، حيث نصت هذه المادة على أنه " يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعين مدقيقي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم " .

و عليه يمكن القول أن الوزير المكلف بالتخطيط هو الذي يعين مدقق الحسابات بهدف مراقبة المؤسسات الوطنية والمؤسسات العمومية الاقتصادية بغرض التأكد من مصداقية الحسابات وتحديد الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يمكن من ضمان حقوق الدولة فيها.

كما حدد المرسوم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 مهام وواجبات مدقق الحسابات واعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظف الدولة التاليين :

- المراقبين العامين للمالية
- مراقبوا المالية
- مفتشوا المالية

كما أوكلت للمدققين المهام التالية [2]:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغيرها مباشرة على تسيير المؤسسة ؛
- متابعة إعداد الحسابات و الموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛
- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها .

بناء على ما سبق نستنتج أنه تم تكليف المدققين بمجموعة من المهام تمثل أهمها في مراقبة إنجاز العمليات، متابعة إعداد الحسابات و القوائم المالية و مراجعة مصداقية الجرد.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد رقم 110، المؤرخة في 1969/12/30، ص1802.

[2] الأزهر عزة، **واقع ممارسة المراجعة بالجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص20.

في سنة 1975 تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC) بمرسوم رقم 82/71 المؤرخ في 1971/12/29، المتضمن تنظيم المحاسب و الخبير المحاسب.حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 04 إلى غاية المادة 09)،وشروط ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 12) ، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21) ، وتطرق إلى تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد من (المادة 22 إلى غاية المادة 60)[1]، وكانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة .

ما يمكن قوله خلال هذه الفترة أن مهنة تدقيق الحسابات عرفت تذبذبا نتيجة لغياب سياسة واضحة لتكوين مدقق الحسابات، وأيضا لوجود الثغرات في تعريف القانون نفسه لهذه المهنة. سيتم ذكر أهم النقائص التي عرفتها المهنة خلال هذه الفترة فيما يلي:[2]

_ غياب الاستمرارية في تدقيق الحسابات، بسبب نقص الإمكانيات لنسبة كبيرة من المؤسسات الواجب تدقيقها؛

_ عدم توفر الشفافية في تحديد مقاييس وشروط الالتحاق بالمهنة؛

_ امتداد المرسوم 173/70 للمجالات التي يشملها تدقيق الحسابات والتي عادة ما تتضمن مهام متناقضة وغير متلائمة بالنظر إلى المعايير المعروفة دوليا؛

_مدة عهدة مدقق الحسابات غير محددة.

ثانيا : الفترة من 1980 إلى 1989.

أدت إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية في بداية الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة وكان ذلك بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01[3] المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، في مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة ،أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ".هذا القانون الذي ألغى صراحة

---

[1] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة :(ISA) التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011، ص07.

[2] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية،مصر،2011، ص110_111.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 43، المؤرخة في 1980/03/01،ص1507.

المادة 39 من الأمر 107/79 من قانون المالية لسنة 1970 ، وضمنيا المرسوم 70/ 173 المتعلق بمهام وواجبات مدقق الحسابات حيث أعطى القانون 80-05 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على المؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكون وضعها القانوني.

لقد تميزت هذه الوضعية بوجود مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية، وكانت ذات أساس قانونين حيث تبرز أن هذه المهمة تعيش فراغ قانوني فيما يتعلق ب: [1]

- شروط التعيين؛
- المهام والواجبات؛
- المسؤوليات وبصفة عامة القانون الأساسي لمدققي الحسابات.

واستمر هذا الفراغ القانوني إلى غاية 1984 بصدور قانون المالية لسنة 1985، حيث تنص مادة 196 منه على أنه " يتم تعيين مدققين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية لحصص من رأسمالها الاجتماعي".

في سنة 1988 تم إصدار القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ، حيث ركز هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم كامل للتدقيق بهدف تجنب التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك[2].

كما أوجب هذا القانون ضرورة تواجد التدقيق الداخلي بمختلف المؤسسات العمومية، وركز على أهمية تعدد أشكال التدقيق حيث أولى خصوصية للقانون الأساسي للمدققين واشترط:[3]

_مزاولة المهنة من طرف مهنيين مستقلين؛

_ التفرقة بين التدقيق القانوني وتقييم التسيير.

إن هذا القانون حرر المؤسسات العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي.

حيث يلزم هذا الشكل من التنظيم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح بمزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.[1]

---

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص112.

[2] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص113.

[3] خليفة أحمد، حسيني منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) :التحدي، يومي 13و14 ديسمبر 2011، ص07.

تنص المادة 40 منه على أنه" يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين أنماط تسييرها بصفة دائمة".[2]

ثالثا : الفترة من 1990 إلى 2010.

خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، ويظهر ذلك من خلال النصوص التشريعية التالية :

_القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.[3]

ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعل أهمها مايلي:

_ المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

_ القرار المؤرخ في 07-11-1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون وفق شروط وأسس منها عدد الساعات المخصصة لمحافظ الحسابات في إطار المهام العادية ،كما حدد كيفية دفع أتعاب محافظ الحسابات بناء على تقديم بيانات الأتعاب.[4]

_المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنة المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وللمحاسبين المعتمدين.[5]

---

[1] الأزهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص21.

[2] Faiz Saidj, **méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne**, revue nouvelle économie, revue scientifique semestrielle éditée par le laboratoire de l'économie numérique en Algérie, université de Khemis Miliana, Algérie, N°11, vol 02, 2014, p22.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخة في 1991/05/01، ص651.

[4] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، 1998، ص03.

[5] مقراني عبد الكريم، قمان عمر،مرجع سبق ذكره، ص08.

_المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 تم من خلاله إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) كهيئة استشارية لدى وزارة المالية والذي يهتم بشؤون البحث والتطوير في مهنة المحاسبة.

_ المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي.

_ المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20.

_القرار المؤرخ في 1998/03/28 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[1]

_المقرر المؤرخ في 1999/03/24 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة [2].

_المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2006/06/04 حيث أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري. حيث تنص المادة 05 على أنه :

" تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية، يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختبار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها ".[3]

_القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.قرر المشرع بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقرر تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع.[4]

_ المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26 والمتعلق بمجلس المحاسبة حيث يهدف إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بنفس الأمر.

---

[1] عمورة جمال، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(ISA)** ،مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) :التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011، ص06_07.

[2] وزارة المالية، **مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص04.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 44، المؤرخة في 2006/06/04، ص11.

[4] محمد بلبية، **مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10 – 01**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات،اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، يومي 24و 25 نوفمبر2014، ص02.

ـ المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.[1]

المطلب الثاني: المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر.

تخضع مهنة التدقيق في الجزائر إلى مجموعة من القواعد والأساليب و الإجراءات، التي تعمل على سير هذه المهنة بشكل جيد حيث تعمل الهيئات والمنظمات المهنية من عمليات الإشراف والمراقبة والمتابعة والتي تتمثل في ما يلي:

1.المجلس الوطني للمحاسبة:

1.1.نشأة المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له.كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.[2]

2.1.صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة: تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم في ما يلي:[3]

ـ يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛

ـ ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة؛

ـ يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛

ـ يفصح و يبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛

ـ يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛

ـ يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛

ـ ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛

ـ ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

3.1.أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة: في ما يخص أعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة (06) من نفس المرسوم السالف حيث يوضع المجلس تحت سلطة وزير المالية أو ممثله،و يتشكل من:[4]

---

[1] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، نفس المرجع السابق.

[2] براق محمد، قمان عمر، مرجع سبق ذكره، ص07.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 56، المؤرخة في 1996/09/25، ص18.

[4] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص119.

- الرئيس المزاول مهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والتوظيف العمومي.
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التأمين.
- ممثلين (02) عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

2. **مجلس المحاسبة:** إن مجلس المحاسبة عبارة عن مؤسسة تم إنشاؤها بهدف فحص حسابات الدولة والمؤسسات العمومية، ومن أجل مراقبة تنفيذ العمليات المالية لهذه الهيئات.[1]

أنشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989، وهو هيئة عليا للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية تسري عليها حاليا أحكام المادة 170 من دستور 1996 المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أفريل 2002 (الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 14 أفريل 2002) والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 (الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 16 نوفمبر 2008).[2]

[1] محمد بلبية،مرجع سبق ذكره،ص08.

[2] http ://www.ccomptes.org.dz

حيث تأسس مجلس المحاسبة سنة 1980 من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 30/10/ 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة ، وفي مادته رقم 05 نص على أن" مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ".[1]

3. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

1.3. نشأة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تأسست هذه المنظمة بموجب المادة رقم (05) من القانون 91-08 الصادر في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بحيث نصت هذه المادة على أنه "تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون .ويدير هذه المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم."

2.3.صلاحيات المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تبعا للمواد 09،10،11 من القانون 91-08 فإن مهام هذه المنظمة تتمثل فيما يلي:[2]

_السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛

_الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛

_إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد شروط التسجيل، الإيقاف والشطب من جدول المنظمة؛

_إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

_تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للانجازات والشهادات التي يقدمها المرشحون للتسجيل في هذه المهن؛

_التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها؛

_مساعدة السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛

_يمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات واتجاه الغير من المنظمات الأجنبية المماثلة.

---

[1] براق محمد، قمان عمر، **أثرالإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول:" الإصلاح المحاسبي في الجزائر"يومي 29 و 30 نوفمبر2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص05.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخ في 01/05/ 1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ص 652.

4.مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة: تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 01/13/ 1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97 /458 المؤرخ في 01 /1997/12، والذي يتضمن تحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وفوائد عمله.

1.4.صلاحيات مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:[1] تتمثل اختصاصات المجلس في:

_حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.

_تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و تجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

_إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

_الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.

_تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.

_السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.

_تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.

_إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.

_المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.

_المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.

_القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

المطلب الثالث: إعادة هيكلة المنظمات المهنية المحاسبية بالجزائر.

أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال تبني معايير الدولية (IFRS/IAS) إلى ضرورة جعل الهيئات المسيرة لمهنة التدقيق والمحاسبة بالجزائر تتكيف مع هذا الإصلاح المحاسبي، وذلك بإعادة هيكلتها وإحداث تغييرات في مهنة المحاسبة.

في ما يخص أعضاء المجلس فإن هذا الأخير يتشكل من: [2]

- ممثل الوزير المكلف بالمالية؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03، المؤرخ في 1992/01/05، ص82_83.

[2] الأزهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص 21-22 .

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
-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 يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

1.الهيكلية الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة: تم بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011، تحديث القانون السابق، والذي يتضمن إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءًا على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.[1]

تتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:(المادة 15 من قانون 10-01)

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص04.

– إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها؛[1]

– إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

_إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

2.المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في ظل الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت سلطة وزارة المالية، حي تقوم هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها بهدف التحكم فيها بشكل يتوافق مع التطورات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الحكومة الجزائرية.[2]

لقد تم انتخاب ممثلين عن كل مجلس من المجالس الثلاثة، وذلك بتكليف لجنة خاصة مكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الثلاثة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين للمرسوم التنفيذي رقم 11- 28 المؤرخ في 2011/11/27، حيث نظم الاقتراع في يوم 26 للخبراء المحاسبين، 27 لمحافظي الحسابات و 28 للمحاسبين المعتمدين من شهر أفريل 2011 بالتعاضدية العامة لمواد البناء بزرالدة غرب.[3]

1.2.المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين: تم إنشاء المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11_25 المؤرخ في 2011/01/27 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة. وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:[4]

_ إدارة و تسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة ؛

_ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف؛

---

[1] محمد بلبية، مرجع سبق ذكره، ص10.

[2] سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي**، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة، 2015، ص182.

[3] محمد بلبية، مرجع سبق ذكره، ص11.

[4] الجريدة الرسمية، للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص08.

_ ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛

_ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

_تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛

_إعداد النظام الداخلي للمصف.

2.2.المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تم تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-1-2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.و طبقا للمادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11_25 المؤرخ في 2011/01/27 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره،فإن مهامه متطابقة تماما مع مهام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين غي أنها خاصة بالنظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

3.2.المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: تم تشكيل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11_27 المؤرخ في 27 /2011/01، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها. وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:[2]

_إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

_ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف؛

_ ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛

_ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

_ تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛

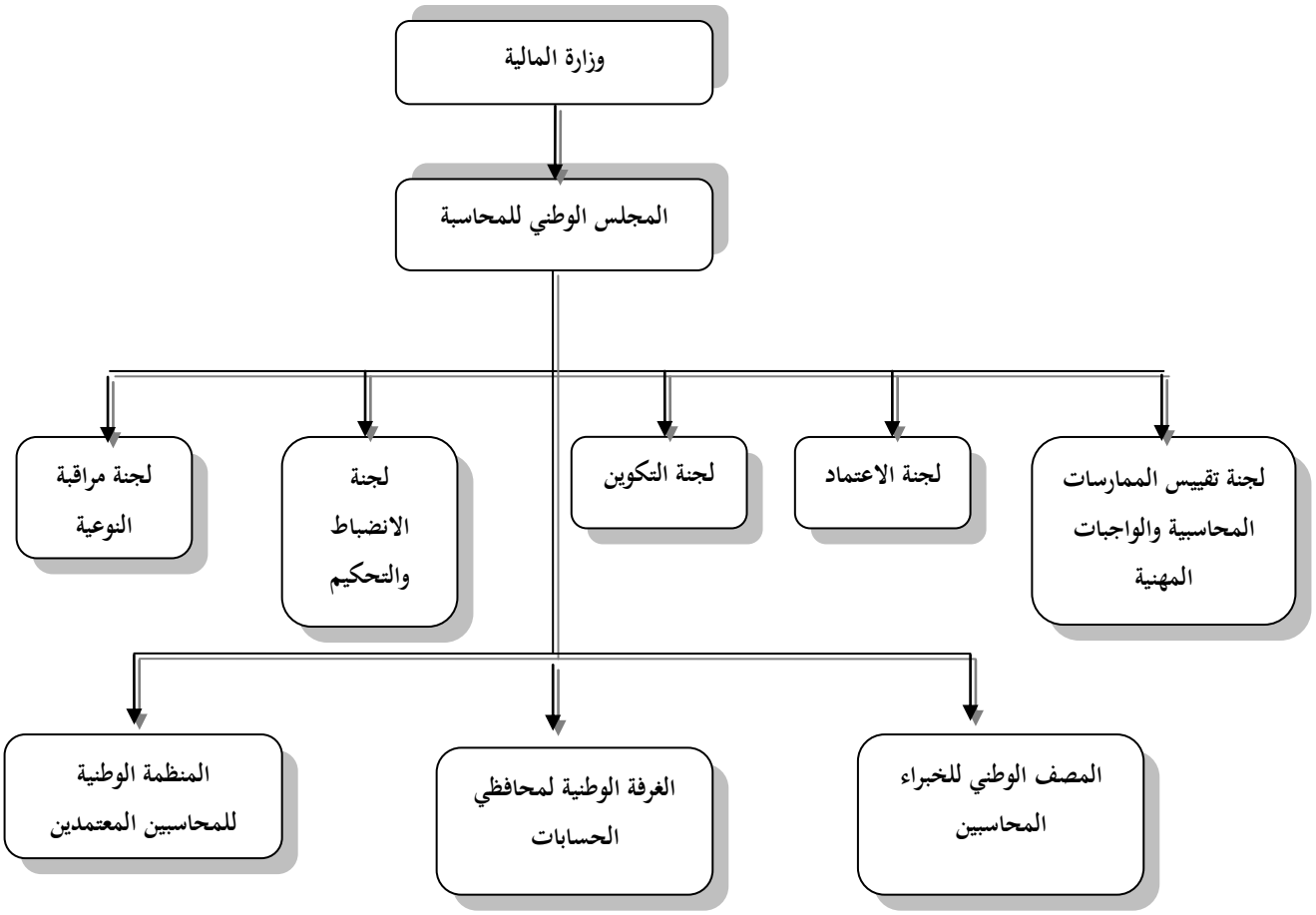
_ إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

يمكن توضيح هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال الشكل المقابل:

[1] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص183_184.

[2] براق محمد، قمان عمر،مرجع سبق ذكره،ص11.

الشكل رقم 04: هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر.



المصدر:محمد بلبية،**مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10 – 01**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات،اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية،المنعقد بجامعة ورقلة، يومي24و 25 نوفمبر2014، ص12.

يوضح الشكل رقم (04) الهيكل التنظيمي للمجلس الوطني للمحاسبة و المتضمن خمس لجان متخصصة وثلاث مجالس (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)،تحت رعاية وزارة المالية الذي خولت له صلاحيات تسيير المهنة من خلال إعادة تنظيم الوظيفة بهدف رفع مستوى تكوين المهنيين.

كما تجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، أدت إلى عدة تغييرات جذرية بالنسبة للهيئات المهنية، وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، أهمها المتعلق بإعادة تنظيم المنظمات المهنية، عن طريق نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة.[1]

[1] مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مرجع سبق ذكره، ص10.

المبحث الثالث: مهنة التدقيق في ظل القانون 10_01.

يمنح القانون رقم 10_01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد صلاحيات أوسع لوزارة المالية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات منح الاعتماد عبر إنشاء مجلس وطني للمحاسبة يكون تحت سلطة الوزارة . و عليه تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر التالية:

1.عيوب القانون القديم والاختلاف الأساسي بينه و بين القانون 10_01؛

2.عرض محتوى مشروع القانون 10_01؛

3. شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

المطلب الأول:الاختلافات بين القانون 91_08 والقانون 10_01 وأسباب إعادة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر.

الفرع الأول: الاختلافات بين القانون 91_08 والقانون 10_01.

يمكن تلخيص أهم هذه الاختلافات في الجدول التالي:

الجدول رقم(06): الاختلافات بين القانون 91_08 والقانون 10_01.

مقياس التفرقة	حسب القانون 91_08	حسب القانون 10_01
من حيث التعريف الخاص بمحافظ الحسابات	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة و انتظامية حسابات المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية؛	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته،مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به؛
من حيث المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات	_ التأكد من مصداقية وصحة الحسابات السنوية و مدى مطابقتها لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون (الشركات التجارية،الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية و النقابات) في نهاية السنة؛	_ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛ _ يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛ _يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير؛

	ـ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛ ـإطلاع المسيرين عن كل النقائص التي قد يكتشفها المدقق، و التي من شانها عرقلة الاستمرار العادي لنشاط المؤسسة.	ـيقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛ ـيعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛ ـ بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
من حيث شروط التسجيل	ـتوفر الإجازات و الشهادات المشترطة قانونا؛ ـ التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.	ـ أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها؛ ـالتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
من حيث الهيئة التابع لها	ـكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.	ـالخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين،و محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،أما المحاسب المعتمد فهو تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	ـيوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	ـيوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي أنه تابع لوزارة المالية.

شروط تعيين محافظ الحسابات	_تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛ _تدوم وكالة محافظ الحسابات(03)سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد(03)سنوات؛ _ عندما تعين شركة محافظة الحسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظا أو محافظي حسابات يعملون باسمها. ولا يمكن هؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلا في شركة واحدة.	_يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات؛ _ تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03)سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03)سنوات ،و في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك،و في هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات؛ _عندما تعين شركة أو هيئة ،شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها ،و عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات،فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون؛ _ يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر(15) يوما؛ _يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث(03) أشهر، و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

من حيث التربص	_تجرى تربصات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة .	_تجرى تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين وتجري تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتجري تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطنية للمحاسبة.

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

_ سيد أحمد،بوعرار شمس الدين،**مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10_01**،مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة:التحدي،يومي 13و14 ديسمبر 2011 ،جامعة سعد دحلب، البليدة،ص 06.

_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،المواد 27 ،28 ،30،31 و 32 ،المؤرخة في 1 ماي 1991، العدد 20،ص 654_655.

_الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،المواد 22،23،24،26،27 ،28،29 ،30،38 و 39،المؤرخة في 11 جوان 2011،العدد 42،ص 07_08.

من خلال الجدول المقابل نلاحظ أن مهنة المحاسبة في الجزائر عرفت تغيرا مهما في القانون الجيد مقارنة بالقانون القديم المتعلق بنفس المهنة، حيث كان يتم الجمع بين الأصناف المهنية الثلاثة (الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين) في تنظيم وحيد و هو المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين،كما أن المجلس الوطني للمحاسبة كان تحت سلطة رئاسة الجمهورية أما في ظل القانون الجديد فهو تحت إشراف الوزير المكلف بالمالية.

يمكن إرجاع أسباب المشاكل التي عرفتها مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ما يلي:[1]

ضعف تأهيل المهنيين: تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية.

الضغوط التنافسية: تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية من خلال مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

[1] فيروز خويلدات، أعمر عزاوي، مبارك بوعلاق، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015، ص61.

عدم استجابة التنظيم: تعاني المهنة من قصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهياكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثلIASB وIFAC .

الفرع الثاني: أسباب إعادة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر.

قامت الحكومة الجزائرية بإصلاح مهنة المحاسبة نظرا لوجود الكثير من المشاكل التي تواجه المهنة، والناتجة أساسا عن مجموعة من الأسباب،حيث يمكن ذكر أهمها كما يلي:[1]

– النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات ودورات تدريبية لرفع كفاءة المدققين؛

– عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل وثقل المسؤولية، مما يؤدي إلى الحرص على أقل الأتعاب بغض النظر عن الجودة والالتزام بالشفافية؛

– ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات محل التدقيق؛

– عدم وجود منافسة شريفة بين المدققين وهي مرتبطة بعدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل؛

– عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات؛

– ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية و توثيق روح التعامل بين أعضائها؛

– عدم وجود معايير تدقيق متعارف عليها تلاؤم الواقع الجزائري.

من خلال ما سبق نستخلص أن السبب الأساسي لتطوير هذه المهنة هو عدم مواكبة النظام القديم للمستجدات الحديثة بسبب النقائص التي عان منها وخاصة انعدام التكوين والتدريب المتخصص الذي يساهم في تكييف المهنة مع التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي.

المطلب الثاني: عرض محتوى مشروع القانون 10_01.

قررت الحكومة بموجب القانون 10_01 إعادة تنظيم و تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر ،حيث يتضمن هذا القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 84 مادة في 12 فصلا و التي يمكن تفصيلها كما يوضحه الجدول التالي:

[1] سايج فايز، **مرجع سبق ذكره**، ص 189_190.

الجدول رقم(07): محتوى القانون 10_01.

الفصول	الأحكام	المادة
الفصل رقم(01)	أحكام عامة	من المادة 1 إلى 6
الفصل رقم(02)	أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	من المادة 7 إلى 13
الفصل رقم(03)	المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	من المادة 14 إلى 17
الفصل رقم(04)	ممارسة مهنة الخبير المحاسب	من المادة 18 إلى 21
الفصل رقم(05)	ممارسة مهنة محافظ الحسابات	من المادة 22 إلى 40
الفصل رقم(06)	ممارسة مهنة المحاسب المعتمد	من المادة 41 إلى 45
الفصل رقم(07)	شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات و المحاسبة	من المادة 46 إلى 58
الفصل رقم(08)	مسؤولية الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد	من المادة 59 إلى 63
الفصل رقم(09)	حالات التنافي والموانع	من المادة 64 إلى 74
الفصل رقم(10)	أحكام مختلفة	من المادة 75 إلى 79
الفصل رقم(11)	أحكام انتقالية	من المادة 80 إلى 81
الفصل رقم(12)	أحكام نهائية	من المادة 82 إلى 84

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

ـ سيد أحمد،بوعرار شمس الدين،**مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10_01**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة:التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص04_05.

من أجل تفسير محتوى هذا القانون أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/01/27 حيث تضمنت[1] التغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات. بالإضافة إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره؛ وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية

[1] حميداتو صالح، بوقفة علاء، **واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي ، يومي 05 و 06 ماي 2013 ، جامعة الوادي، ص15.

للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها؛ كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة. تتمثل أهم هذه المراسيم ما يلي :

_المرسوم التنفيذي رقم 24/11 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره ؛

_ المرسوم التنفيذي رقم 25/11 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره .

_ المرسوم التنفيذي رقم 26/11 يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره .

_ المرسوم التنفيذي رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة للمحاسبيين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره .

_المرسوم التنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحيتهم .[1]

– المرسوم تنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 27-01-2011 يهدف إلى تحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم، تضمن المرسوم 05 مواد متعلقة بالموضوع؛

– المرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27-01-2011 يهدف إلى تحديد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتمت بيان ذلك خلال07 مواد من المرسوم؛

– المرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 27-01-2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتم توضيح الجوانب المتعلقة بالموضوع في07 مواد؛

– المرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في27-01-2011 بحيث يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط، تضمن المرسوم 16 مادة تشرح الجوانب التفصيلية للموضوع[2].

كما تم صدور المراسيم التنفيذية التالية : [3]

– المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ 16 فيفري 2011؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد رقم 07،المؤرخة في 2011/02/02،ص04_23.

[2] محمد بلبية،مرجع سبق ذكره،ص03.

[3] سايج فايز،مرجع سبق ذكره،ص 179_180.

_ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011.

حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم 11 بتاريخ 20 فيفري 2011،والتي تتضمن[1] عموما كيفية تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب، و كذا تحديد شروط و كيفية تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب ،كما تم التطرق أيضا إلى كيفية تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات.

لقد صدر كذلك :

_ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 ، والذي يتضمن تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال أجال إرسالها .

_ المرسوم التنفيذي رقم 11_393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 [2] و المتضمن تحديد شروط و كيفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين.

_ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 ،والذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها.

_ المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أفريل 2013 ،والذي يعادل ويتمم المرسوم الذي يحدد شروط و كيفيات الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب .

_ القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يحدد تقارير محافظ الحسابات.

_ القرار المؤرخ في 12 جوان 2014 المتضمن كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

-بالرغم من صدور هذه المراسيم التي تجسد رغبة الحكومة الجزائرية في إعادة هيكلة وتنظيم مهنة التدقيق فإنها لا تواكب التطورات التي تعرفها المهنة دوليا .

من خلال هذا القانون تم استرجاع وزارة المالية الوصاية على الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين، و لقد تم بموجبه:[3]

– منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي أصبح من صلاحيات وزير المالية؛

---

[1] حميداتو صالح،بوقفة علاء،نفس المرجع السابق.

[2] حميداتو صالح،بوقفة علاء،مرجع سبق ذكره،ص16.

[3] مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقيميه**، ورقة بحثية مقدمة في لملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، "يومي29و30 نوفمبر2011، ص 380.

– مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية؛

– التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

وبموجب التعديلات الجديدة فقد تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية حيث نصت المادة 14 منه على أنه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون".[1]

كما نصت المادة 05 من قانون 10-01 على أنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمس لجان متخصصة:[2]

_لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية؛

une commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences _ .rofessionnelles

_لجنة الاعتماد؛ _unecommission d'agrément

_لجنة التأديب والتحكيم؛ _une commission de disciplineetd'arbitrage.

_لجنة مراقبة النوعية؛ _une commission decontrôle dequalité .

_لجنة التكوين؛. _une commissiondeformation

كما نصت المادة 25 من قانون 10-01 على كيفية إعداد التقرير و أنواعه،و عليه يترتب على مهمة التدقيق إعداد :[3]

– تقرير المصادقة على شرعية و صدق الوضعية المالية للمؤسسة بدون تحفظ أو بتحفظ أو احتمال رفض المصادقة؛

– تقرير المصادقة على الحسابات التجميعية؛

– تقرير خاص حول الاتفاقيات القانونية؛

– تقرير خاص حول تفاصيل خمس أجراء الأكثر أجرا؛

[1] محمد بلبية، مرجع سبق ذكره، ص02.

[2] عمورة جمال، مرجع سبق ذكره، ص10.

[3] عمورة جمال، مرجع سبق ذكره، ص08.

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

– تقرير خاص حول تطور نتائج السنوات الخمس الأخيرة ونتيجة السهم الواحد أو الحصة الاجتماعية؛

– تقرير خاص حول إجراءات المراقبة الداخلية؛

_ تقرير خاص في حول التهديد المحتمل لاستمرار نشاط المؤسسة؛

تحدد معايير التقرير و أشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

المطلب الثالث: شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة مهنة المحاسبة،كما حدد المسؤوليات التي يتحملها كل مهني أثناء مزاولته لمهنته من أجل ضمان السير الحسن لممارستها.

الفرع الأول: مقاييس ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاحات.

تشترط التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة قبل الإصلاحات أن يسجل المتربص الجديد في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ثم يبحث عن مكتب للمهنة عند محافظ حسابات، وعند قبوله يملأ استمارة القبول ويعيدها إلى المصف ويتربص عنده سنتين، وعلى المترشح أن يقدم كل ثلاثة أشهر تقريرا في ميدان المحاسبة والمالية والتجارة والضرائب وغيرها وكلما انتهى من إكمال تقرير تحت إشراف وتأطير الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات، فيقدمها للمصف الوطني الجهوي الذي سجل فيه وبعد الانتهاء من التربص يحرر محافظ الحسابات للمترشح شهادة إنهاء التربصattestation du maitre de stage، ويقوم باجتياز امتحان المراقبة عند محافظ حسابات آخر حول التقارير الثمانية التي قدمها؛ ويقدم له شهادة المراقبة attestation de contrôle de stage، وفي الأخير يقدم ملف إنهاء التربص للمصف الوطني ليقدم له شهادة إنهاء التربص attestation de fin de stage،ثم يقدم طلب لأخذ الاعتماد بدون أي امتحان، ويقوم بالقسم أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بالعبارة المذكورة في القانون.[1]

حيث ينص القانون 91-08 على ضرورة توفر مجموعة من المعايير في الأشخاص الراغبين في ممارسة مهنة المحاسبة؛حيث لا يمكن منح الاعتماد لصاحبه إلا بتوافر الشروط التالية:

أولا:بالنسبة للخبير المحاسب.

لممارسة مهنة الخبير المحاسب يجب أن تتوفر في الشخص بالإضافة للشروط المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 91_08 ما يلي:

[1] محمد بلبية، مرجع سبق ذكره، ص05.

_ الحصول على شهادة الليسانس أو ما يعادلها في المالية والمحاسبة حسب النظام القديم أو المحاسبة حسب النظام الجديد؛

_ القيام بتربص مهني مدته سنتين لدى أحد الخبراء المسجلين في جدول المنظمة ،يعد خلاله المتربص ثمانية تقارير حول المحاسبة أو الميادين المرتبطة بها؛

_أن يتحصل على شهادة نهاية التربص التي تخوله الحق في دخول الامتحان النهائي الذي تنظمه جامعة الجزائر،حيث يتم منح الناجحين فيه شهادة جامعية "شهادة خبير محاسب" كما تمنح شهادة نهاية التربص لحاملها الحق في اكتساب صفة محافظ الحسابات و محاسب معتمد.

ثانيا:بالنسبة لمحافظ الحسابات.

_الحصول على شهادة خبير محاسب؛

_أو أن يكون المرشح حائز على إحدى شهادات التعليم العالي إضافة لإحدى الشهادات المهنية المذكورة في المادة 03 من المقرر الصادر في 24 مارس1999،مع إثبات:

_ إما تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

_ وإما إثبات خبرة قدرها(10) سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدته (06) ستة أشهر.

ثالثا:بالنسبة للمحاسب المعتمد.

_ التسجيل في جدول المنظمة كخبير محاسب أو محافظ حسابات حسب نص المادة رقم 03 من المقرر الصادر في 24 مارس1999؛

_حيازة إحدى الشهادات المهنية المنصوص عليها في المادة 04 من المقرر الصادر في 24 مارس 1999 مع إثبات:

_ تدريب مهني لمدة سنتين في مكتب خبير محاسب مع شهادة نهاية التربص (AFS)؛

_أو خبرة عشر سنوات في الميدانين المحاسبي و المالي ، مع تدريب لمدة 06 أشهر.

الفرع الثاني:شروط ممارسة المهنة حسب القانون 10-01.

حددت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وهي كالآتي[1]:

1.أن يكون جزائري الجنسية؛

2.أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 08،المؤرخة في 11جوان 2010 ، العدد 42، ص05.

أ_بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ب_بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ج_بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛

3.أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛

4.أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5.أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛

6.أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد". يحرر القاضي محضرا بذلك.

_تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين "أ" و"ب" أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

_لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

_ تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند "ج" أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أومن طرف مؤسسات التعليم العالي.

حيث ينص على أنه لا يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد لحسابه الخاص إذا لم تتوفر فيه الشروط والمقاييس التي ينص عليها هذا القانون.

الفرع الثالث:كيفية التسجيل في السجل الوطني للخبراء المحاسبين ولمحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين.

يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات:

1. الحائزون على إحدى شهادات التعليم الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة لها:[1]

[1] الأزهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص29_30.

_ليسانس في العلوم المالية؛

_الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية؛

_شهادة الدراسات المحاسبية العليا؛

_ليسانس في العلوم التجارية فرع (مالية والمحاسبة)؛

_ليسانس في العلوم التجارية فرع (المحاسبة)؛

_ليسانس في علوم التسيير فرع (المحاسبة)؛

_ليسانس في العلوم التجارية فرع (المالية)؛

_ليسانس في علوم التسيير فرع (المالية)؛

ويجب عليهم زيادة على ذلك:

_إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان متوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

_وإما إثبات خبرة تقدر ب 10 سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته 6 أشهر.

2.الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية:

_ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع آخر غير فرع المالية والمحاسبة)؛

_ شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فروع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية)؛

_ ليسانس في العلوم الاقتصادية (النظام القديم)؛

_ ليسانس في علوم التسيير.

_ شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)؛

_ شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب)؛

_ شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر؛

_ شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛

_ شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة؛

مع ضرورة أن تكون بحوزتهم إحدى الشهادات المهنية التالية:

_ شهادة تقني سامي في المحاسبة؛

_ شهادة عليا في الدراسات المحاسبية؛

_ شهادة مهنية كاملة في المحاسبة؛

_ بكالوريا تقني في المحاسبة؛

_ شهادة التحكم في المحاسبة؛

فضلا عن ذلك يأتي:

_ إما تدريب مهني مدته سنتان (2) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات؛

_ وإما عشر سنوات (10) من خبرة في الميدانيين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

3.المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقابة الوطنية : عند نهاية المدة والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث (3) سنوات.

4.أعوان المفتشية العامة للمالية: الحاصلون على رتبة مفتش المالية في الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر(10) سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.

خلاصة الفصل الثاني:

يمارس وزير المالية الوصاية على الهيئات الثلاثة و التي تتمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة ؛بتعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين ويمنح كذلك الاعتماد لممارسة المهنة حسب ما أوضحه مشروع القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و الذي قررت الحكومة بموجبه إعادة تنظيم مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر حيث يتضمن هذا القانون 84 مادة في 12فصلا، و لقد أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية عقب إصدار هذا القانون بهدف تفسير و توضيح محتواه وأهم ما جاء به.

كما وضع المشرع مجموعة من الشروط و المقاييس التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهن؛و ذلك لضمان تحقيق الغاية من ممارسة مهن الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة.

الفصل الثالث:

واقع مهنة محافظ الحسابات

و إمكانية تطبيق المعايير الدولية

للتدقيق في الجزائر

تمهيد:

إن محافظ الحسابات يؤدي دورا أساسيا من حيث الرقابة على المؤسسات، فوجوده داخل المؤسسة يعتبر عامل مهم لإضفاء الثقة على القوائم المالية، بهدف خدمة حقوق المساهمين وأصحاب المصالح مما يتطلب ضرورة تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية، وكذا إلمامه بالقوانين والأنظمة الضريبية واطلاعه على كل المستجدات المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق.

حيث أوضح المشرع الجزائري المهام العامة والخاصة التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها أثناء ممارسته لمهنته دون تدخله في التسيير فهو يمارس هذه المهام تحت مسؤوليته الشخصية،ولمحافظ الحسابات حقوق كما له واجبات عليه القيام بها كما يتحمل مسؤولية اتجاه هذه الواجبات.

بغرض جعل مهنة التدقيق تتماشى مع المستجدات الحديثة التي تحدث في العالم لابد من تبني الحكومة الجزائرية للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مما سيؤدي إلى إعطاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية وخاصة بالنسبة للمؤسسات الأجنبية الموجودة في الجزائر، وذلك من أجل ضمان تطور هذه المهنة بالتوازي مع الإصلاح المحاسبي.ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل نظري لمهنة مدقق الحسابات.

المبحث الثاني: واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الثالث: تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

المبحث الأول: مدخل نظري لمهنة مدقق الحسابات.

في غالب الأحيان نجد أن الإدارة العليا في المؤسسة هي التي تقوم بتعيين مدقق الحسابات و الذي عرف بعدة تسميات منها:المراجع، مراقب الحسابات،مندوب الحسابات،محافظ الحسابات،المحاسب القانوني،فاحص الحسابات...

من أجل قيام مدقق الحسابات بأعماله على أكمل وجه، لابد من توافره على صفات ذاتية وشخصية ومهارات ومعارف واسعة بالتدقيق و المحاسبة وإلمام شامل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما يتطلب أداء المدقق لمهمته ضرورة تمتعه بحقوقه الكاملة والتي حددها له القانون، وفي مقابل هذه الحقوق نجد أن له مجموعة من الواجبات التي عليه القيام بها، كما يتحمل أربعة أنواع من المسؤوليات (مدنية، تأديبية، جزائية وفنية) اتجاه هذه الواجبات. وعليه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى النقاط التالية :

1. تعيين مدقق الحسابات وعزله وصفاته الشخصية؛
2. أتعاب وحقوق وواجبات مدقق الحسابات؛
3. الإطار النظري لمسؤوليات المدقق وصفات رأيه.

المطلب الأول: تعيين مدقق الحسابات وعزله وصفاته الشخصية.

تعتبر عملية اختيار مدقق الحسابات عملية معقدة تتطلب الاعتماد على مجموعة من المعايير للاختيار بين المدققين، أما في ما يخص عزل المدقق أو تغييره فإن اللجنة التي عينته هي التي يمكنها تغييره أو عزله.

الفرع الأول: مفهوم مدقق الحسابات.

يعرف المدقق من الناحية القانونية على أنه " الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين و يطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية التامة عن إنجاز مهمة التدقيق و من ثم يقوم بالتوقيع على التقرير،كما يمكنه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهام محددة من عملية التدقيق".[1]

كما يعرف بأنه:"الشخص الذي يتولى القيام بمهمة التدقيق وتقديم التقرير السنوي من خلال إبداء رأيه المهني حول مدى سلامة القوائم المالية للمؤسسة".[2]

يعرف أيضا بأنه:"الشخص الذي يقوم بعمليات التدقيق و المراجعة لحسابات المؤسسات المختلفة من حيث طبيعة نشاطها و حجمها و شكلها القانوني، و في غالب الأحيان قد تكلفه إدارة المؤسسة بإجراء دراسات و أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بغرض مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بناءا على توصياته ".[3]

بناء على التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن: المدقق هو الشخص الذي يقوم بعمليات التدقيق والمراجعة لحسابات المؤسسات بأنواعها المختلفة كما يقوم بتقديم التقرير السنوي الذي يبدي فيه رأيه الفني والمهني حول مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة بهدف مساعدة الإدارة و جميع الأطراف المستفيدة من هذا التقرير في اتخاذ القرارات المناسبة المبنية على نصائحه و توصياته كما أنه يتحمل المسؤولية التامة عن إنجاز مهمة التدقيق.

الفرع الثاني:الصفات الشخصية لمدقق الحسابات.

من الواجب أن يتصف المدقق بصفات شخصية و أخلاقية و التي تجعله مؤهلا للقيام بعمله بشكل جيد وكفء، و تتمثل أهمها في الصفات الآتية:

---

[1] إيهاب نظمي،هاني العزب، **تدقيق الحسابات_الإطار النظري_** ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن،2012، ص32.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)** ،دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص151.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات (النظري و العملي)**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص119.

1.الأمانة: يجب على المدقق أن يكون أمينا ونزيها أثناء أدائه لعمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي، وأن يعمل بضمير حي كما عليه بذل أقصى طاقاته العلمية والعملية والفنية، و يجب عليه أيضا إيصال النتائج بدقة وأمانة و دون تحريف، وأن لا يجامل أحد فيما يبديه من رأي وأن يقدم النصائح و التوصيات المناسبة لعملائه.[1]

2.المحافظة على أسرار المهنة: يعتبر مدقق الحسابات موضع ثقة بالنسبة لعملائه حيث يضطلع بحكم طبيعة عمله على دقائق الأسرار المالية لهم، لذا تقتضي التقاليد والأعراف المهنية بأن يحافظ المدقق على كل أسرار المؤسسة و أن لا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه،و أن يكون كتوما.[2]

3.الصبر و اللباقة و القدرة على التصرف: تعتبر عملية التدقيق شاقة و معقدة مما يستدعي الكثير من الصبر و التأني في دراسة و تحليل عمليات المؤسسة، أي يجب أن يتصف مدقق الحسابات باللباقة في التعامل مع العملاء حتى يكسب ثقتهم و يحصل على تعاونهم كما يجب عليه ألا يبدأ عمله مفترضا الغش و سوء النية لأن الهدف من عملية التدقيق هو تصحيح الأخطاء و ليس تصيدها.[3]

4.الثقافة و المعرفة: يجب على مدقق الحسابات أن يكون متمكنا من علم المحاسبة و تدقيق الحسابات، وأن يكون مطلعا على الكثير من فروع العلوم الأخرى مثل العلوم الاجتماعية والإنسانية وكذلك الأنظمة المستخدمة في البلد من قوانين ضريبية أو القانون التجاري أو قانون الشركات، وأن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم والإدارة و بمبادئ الاقتصاد حتى يتمكن من تدقيق عمليات المؤسسة على اختلافها وتنوعها.[4]

الفرع الثالث:تعيين و عزل مدقق الحسابات.

1.تعيين مدقق الحسابات: يخضع تعيين مدقق الحسابات في المؤسسة الفردية لصاحب المؤسسة الفردية أو للشريك أو للمدير، أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون من طرف مجلس الشركاء.[5] أما في شركات المساهمة فيكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وأحيانا تفوض الجمعية العامة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا

---

[1] سعود كايد، **تدقيق الحسابات**، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2012، ص 62.

[2] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص35.

[3] سعود كايد، نفس المرجع السابق.

[4] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[5] إيهاب نظمي،هاني العزب ،نفس المرجع السابق.

للمؤسسة لتعيين المدقق،حيث يمنح هذا التفويض في حدود ضيقة و ذلك بهدف الحفاظ على استقلالية و حياد المدقق .[1]

يقصد بتعيين المدقق تفويضه بمهمة تتمثل في تدقيق حسابات المؤسسة والتأكد من أنها صحيحة ومنتظمة ومعدة طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، وأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها[2].

2.عزل مدقق الحسابات(خلو المكان): عزل المدقق وهو عكس تعيينه ويقصد به عملية إنهاء مهام المدقق أو التخلي عن خدماته، وفي غالب الأحيان يتم عزل مدقق الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين، لأن المدقق يعتبر هو الوكيل عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق ويحق لهذه الجمعية القيام بعزله أو إعادة تعيينه خلال السنة المالية، [3] وفي حالة اتخاذ قرار العزل يمنح للمدقق الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله. وعليه يمكن أن يخلو مكان مدقق الحسابات لإحدى الأسباب الآتية:

1.2.أسباب مرتبطة بالمدقق:[4]

_استقالة المدقق أو امتناعه عن العمل أو وفاته؛

_فقدان المدقق للأهلية المدنية؛

_ تم الحكم على المدقق بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف؛

_ توقف انتسابه لجمعية مدققي الحسابات؛

_عدم تفرغ المدقق للمهنة و قيامه بأعمال محظور عليه القيام بها ؛

_ قيام المدقق بتصرف مخل بالمسؤوليات المنوطة به أو قيامه بتصرف يسيء إلى كرامة المهنة و كرامة الزملاء؛

_ إفشاء أسرار المؤسسة للمساهمين و غيرهم ؛

_قيام المدقق بعملية المضاربة بأسهم المؤسسة التي يدقق حساباتها. و إضافة إلى ذلك يوجد أسباب أخرى يمكن تصنيفها كما يلي:[1]

---

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، **التدقيق في المؤسسات العمومية**، أطروحة دكتوراه،جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، تخصص تسيير، 2014،2015، ص 78.

[2] عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة(دراسة مقارنة بين المغرب و تونس و المملكة المغربية)**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1 ،2013،ص 52.

[3] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سبق ذكره، ص79.

[4] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 132_133.

2.2.أسباب متعلقة بالمؤسسة:

_تغيير الإدارة؛

_حاجة المؤسسة إلى خدمات إضافية؛

_اتساع حجم المؤسسة؛

_العلاقة بين إدارة المؤسسة و المدقق؛

_ العجز المالي.

3.2.أسباب خاصة بتطبيق معايير التدقيق و قواعد السلوك المهني:

_عدم التوافق على طرق تقييم الأصول الثابتة؛

_ الاختلاف حول العرض و الإفصاح؛

_إبداء المدقق لرأي تحفظي بإصدار تقرير متحفظ؛

_ اقتناع الإدارة بعدم مقدرة المدقق على تقديم معلومات تتميز بالدقة و السرعة عن المشكلات التجارية ؛

_قيام المدقق بتفسير و تطبيق المعايير المحاسبية بشكل تحفظي؛

_ عدم الاتفاق على حجم و إجراءات عملية التدقيق؛

_ الاختلاف حول تقدير الدخل الذي يخضع للضريبة؛

_تخفيض الأتعاب؛

_ رغبة المؤسسة في استخدام مكاتب تدقيق ذات سمعة و شهرة؛

_ تخصص المدقق في نوع محدد من المؤسسات؛

_ عدم رضى الإدارة عن جودة أداء المدقق.

في حالة حدوث سبب من الأسباب السابقة يجب على الجمعية العامة للمساهمين اختيار بديل آخر للمدقق، كما تستطيع عزله و إبلاغه إما بشكل شخصي أو كتابي و يعتبر عزل المدقق أو خلو مكانه ساري المفعول في حالة تعرضه لأي إجراء تأديبي.[2]

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سبق ذكره، ص 79_80.

[2] سعود كايد، مرجع سبق ذكره، ص67.

المطلب الثاني :أتعاب و حقوق و واجبات مدقق الحسابات.

الفرع الأول: تحديد أتعاب مدقق الحسابات.

يتم تحديد أتعاب المدقق بالاتفاق بينه و بين عميله حيث من المفروض أن يكون تحديد الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة وفقا للوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق و الخدمة المطلوبة منه وعدد المساعدين له، بحيث يتقاضى المدقق أتعابه بعد إنجازه عمله.

كقاعدة عامة الجمعية العمومية للمساهمين هي التي تقوم بتحديد أتعاب المدقق لأنها هي التي عينته وفي الحالات الاستثنائية تقوم الجهات التي عينته بتحديد أتعابه.[1]

تعرف أتعاب المدقق بأنها تلك المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها مقابل قيامه بعملية تدقيق حسابات مؤسسة ما.[2]

حيث لابد من مراعاة الأمور الهامة التالية عند تحديد الأتعاب:[3]

_عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لهيئة أو لشخص يخضع عملها أو عمله للتدقيق؛

_يجب أن تتناسب أتعاب المدقق مع ما يبذله من جهد في عمله؛

_عدم ارتباط أتعاب المدقق بالنتائج التي يتوصل إليها؛

_يجب أن لا تكون هذه الأتعاب زهيدة.

هناك مجموعة من الاعتبارات التي تلعب دورا هاما في تحديد الأتعاب، يمكن أن نذكر أهمها في ما يلي:[4]

_الوقت المستغرق في عملية التدقيق؛

_عدد المساعدين أو المدققين الذين سيقومون بعملية التدقيق و مستواهم المهني ؛

_نوع عملية التدقيق المطلوبة وحجم مسؤولية المدقق اتجاهها.

1.عوامل تحديد الأتعاب:[5]

_حجم المؤسسة و طبيعة نشاطها؛

---

[1] خليل الرفاعي، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص124.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص84.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 160_161.

[5] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سبق ذكره، ص 81_82.

_نظام الرقابة الداخلية المطبق حيث أن النظام الجيد والكفء يؤدي لتقليل الأخطاء الجوهرية؛

_درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات المؤسسة أي ضرورة توفر تخصصات مختلفة لإتمام عملية التدقيق مما يزيد من التكلفة؛

_درجة المخاطر من وجهة نظر المدقق حيث أن زيادتها تؤدي إلى توسيع نطاق الإجراءات وعليه زيادة الوقت المستغرق في عملية التدقيق وارتفاع التكلفة؛

_استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية التدقيق والذي يساهم في تسريع تنفيذ العمل، ويتم استخدام هذا الأسلوب في ظل وجود كفء و فعال للرقابة الداخلية.

من خلال ما سبق، يمكن استنتاج أن المدقق تتحدد أتعابه وفقا لعدة عوامل أهمها الوقت اللازم لإنجاز المهمة ودرجة تعقيدها، وحجم المؤسسة التي يقوم بتدقيقها ويكون ذلك من خلال الاتفاق بينه وبين الجهة التي عينته قبل الانطلاق في تأدية المهمة.

تختلف الجهة التي يتفق معها المدقق في تحديد أتعابه حسب نوع المهمة، ففي حالة التدقيق القانوني، فإن الاتفاق يكون بينه وبين المساهمين أو الملاك ويكون من خلال الجمعية العامة، بينما إذا كانت المهمة تعاقدية، فقد يكون بينه وبين المساهمين أو الملاك أو بينه وبين الإدارة من خلال المدير العام أو مجلس الإدارة.

2.أشكال الأتعاب: إن الأتعاب والرسوم المستوفاة من العميل عن عملية التدقيق قد تتخذ كل أو بعض الأشكال الآتية:

1.2.أتعاب ثابتة(محددة سابقا): تكون الأتعاب عبارة عن مبلغ محدد سلفا غير قابل للزيادة أو النقصان في المستقبل [1]، و لكن يجب أن يكون هذا المبلغ متناسب مع المهمة المطلوبة من المدقق.

2.2.الأتعاب المتغيرة: حيث تكون الأتعاب مرتبطة بوقت أو زمن عملية التدقيق ،و تحدد من قبل المدقق وفقا للوقت المستغرق و الجهد الذي سوف يبذله و يمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل والتي سوف تستغرق في عملية التدقيق أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق.

3.2.الأتعاب الشرطية: تتوقف هذه الأتعاب على النتائج و المنافع التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق، ومن الممكن أن تكون في شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالف لآداب مهنة التدقيق ولن يكون هناك أتعاب مثل هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالف لآداب مهنة التدقيق ولن يكون هناك أتعاب مثل هذا النوع إذا لم يكن هناك نتائج كما هو متفق عليه.[2]

[1] خليل الرفاعي، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 125.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 85.

يجدر بالذكر القول أن طريقة حساب أتعاب المدقق تختلف من بلد لآخر، فهناك بلدان تضع سُلما للأتعاب يصدر عن السلطة التشريعية أو التنفيذية أو الهيئة المنظمة للمهنة، حيث يأخذه بعين الاعتبار ويحترمه كل من المدقق والعميل في تحديد قيمة الأتعاب، ومن البلدان من تترك حرية تحديد الأتعاب عن طريق التفاوض بين المراجع وعميله، بشرط عدم مخالفة معايير المراجعة ودستور آداب وسلوك المهنة[1].

الفرع الثاني:حقوق و واجبات مدقق الحسابات.

1.حقوق مدقق الحسابات: لقد أصبح المدقق هو الرقيب على أعمال الإدارة و الحارس على حقوق المساهمين وهو الراعي لحقوق الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، و ذلك من خلال قيامه بالفحص الانتقادي المنظم لإبداء رأيه حول تصرفات الإدارة ويكشف للمساهمين نتائج رقابته، وبغرض أدائه لمهمته هذه نجده متمتعا بعدة حقوق منها:

1.1.حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر المؤسسة و سجلاتها و مستنداتها: لقد جرت العادة أن يقوم المدقق بإبلاغ المؤسسة مقدما عن موعد زيارته أو حضور مساعديه للمؤسسة، حتى تقوم الإدارة بتجهيز الدفاتر والسجلات والبيانات التي قد يحتاج إليها، وله الحق في الاطلاع على كل ما يراه ملائم للقيام بعمله سواء قام بزيارة دورية أو مفاجئة.[2]

وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المؤسسة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكافي لتجهيزها فيجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة أو الجمعية العامة للمساهمين.[3]

2.1.حق طلب البيانات والإيضاحات التي يراها المدقق ضرورية: يحتاج المدقق إلى طلب بيانات ومعلومات وإيضاحات عن العديد من المواضيع مثل طلبه إرسال مصادقات العملاء أو الموردين على عنوانه، وكذلك الاستفسار عن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة والتي يجب على المدقق فحصها قبل البدء في عملية التدقيق، كما يشمل ذلك الاستفسار عن النشاط الذي تمارسه المؤسسة وأقسامها وفروعها، و كذلك النظام الداخلي لها،[4] لذا يجب على الإدارة تأمين جميع ما يراه مناسبا و ضروريا للقيام بعمله.[5]

---

[1] عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[2] سعود كايد، مرجع سبق ذكره، ص 77.

[3] غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 91.

[4] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[5] سعود كايد، نفس المرجع السابق.

3.1.التحقق من موجودات المؤسسة والتزاماتها: يعتبر هذا الحق مكملا للحق السابق لأنه يسمح للمدقق بإجراء تحقيق للموجودات والمطلوبات في أي وقت، والتأكد من وجودها عن طريق جرد هذه الموجودات جردا فعليا كلما رأى ذلك ضروريا لتنفيذ واجباته. وللمدقق الحق في القيام بأعمال جرد الصندوق بحضور لجنة من موظفي المؤسسة، كما أن له الحق في حضور عملية جرد المخزون و إجراء الاختبارات التي تطمئنه على سلامة عمليات الجرد.[1]

4.1.حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق للمدقق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة، والتي يمكن أن تهدد مركزها المالي و استقرارها مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة ويقوم بذلك من أجل إحاطتها علما بما يحصل داخلها من خلل أو مشاكل حتى يخلي مسؤوليته.[2]

5.1.حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: للمدقق الحق في الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين، وذلك حتى يتسنى للمدقق التأكد من أن البيانات المالية التي قام بتدقيقها هي نفسها التي سيتم مناقشتها في اجتماع الجمعية العامة للمساهمين.

6.1.حق احتجازه للأوراق والمستندات:يحق للمدقق احتجاز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة.[3]

7.1.حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين: للمدقق الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو ينوب عليه من الموظفين المساعدين له من أجل تقديم تقريره وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.[4]

8.1.حق مناقشة اقتراح عزله: يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة،كما يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين، ويعتبر هذا

---

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 126.

[2] غسان فلاح مطارنة، نفس المرجع السابق.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 40_41.

[4] كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية، 2006، ص 212.

الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل المدقق عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.[1]

9.1.حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية: في حالة لم يستطيع المدقق الحصول على كافة البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر الممسوكة من قبل المؤسسة، ففي هذه الحالة للمدقق الحق في الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطيع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب السابقة الذكر.[2]

مقابل هذه الحقوق فهناك واجبات على المدقق القيام بها لتحقيق أهداف التدقيق.

2.واجبات مدقق الحسابات: نذكر أبرزها فيما يلي:

1.2.بذل العناية المهنية اللازمة: على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة تدقيق حسابات المؤسسة وجمع أدلة الإثبات الكافية، واختيار العينات اللازمة التي تمكنه من إبداء رأيه.

2.2.تدقيق وفحص النظام المحاسبي: يجب على المدقق تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، ثم وضع التقرير النهائي حيث يتضمن التقرير عنصرين أساسيين هما:

_ الإفصاح عن مطابقة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المعروضين على الجمعية العامة للقوانين ولدفاتر المؤسسة و لوضعيتها المالية.

موقف المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من حيث تقديمهم للمدققين جميع البيانات التي طلبوها بغرض القيام بمهمتهم وتسهيل إجراء التحقق المادي عن كل الأمور التي أرادوا دراستها.[3]

3.2.حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين: وذلك حتى يتمكن من مناقشة تقريره والتأكد من محتوياته ويقوم مدقق الحسابات بعرض قائمة المركز المالي و الحسابات الختامية لمناقشتها و التصديق عليها و كذلك للموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من طرف إدارة المؤسسة.

عند حضور المدقق أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من مجموعة من النقاط منها:

_صحة إجراءات الدعوة للاجتماع؛

---

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 127.

[3] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 128.

_التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص؛

_التوقيع على المحاضر السالفة الذكر مع رئيس الجمعية؛

_ التحقق من صحة الاجتماع قانونا.[1]

4.2.مراعاة نصوص مزاولة المهنة: يجب على المدقق مراعاة نصوص مزاولة المهنة ونصوص قانون الشركات وكل القوانين المتعلقة بعمله كقانون ضريبة الدخل.[2]

5.2.التدقيق والتحقيق في موجودات المؤسسة والتزاماتها: ويعتبر هذا الواجب من أدق المسائل التي يتعرض لها المدقق أثناء قيامه بمهمته لأن القانون يعتبر أعضاء مجلس الإدارة ومدققي الحسابات مسئولين عن اقتطاع المبالغ المخصصة للاحتياطي الإجباري و الاحتياطات الأخرى و الاستهلاك وفق النسب الواردة في نظام المؤسسة أو المتعارف عليها فنيا.

6.2.الرقابة على صحة إجراء تأسيس المؤسسة: وذلك في حالة ما إذا قام المؤسسون بتعيين مدققي الحسابات خلال فترة التأسيس، و إلا فعلى الجمعية التأسيسية التأكد من صحة إجراءات التأسيس،لكن من الناحية العملية فإن المدقق يقوم بهذه المهمة تلقائيا لرفع أية مسؤولية قد تتحقق عليه.[3]

7.2.مراقبة سير أعمال المؤسسة وتدقيق حساباتها: يجب على المدقق أن يقوم بمراقبة أعمال المؤسسة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها.

8.2.فحص الأنظمة المالية والإدارية للمؤسسة: يجب على المدقق أن يقوم بفحص الأنظمة المالية للمؤسسة محل التدقيق والنظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته.[4]

9.2.تقديم التوصيات والاقتراحات: يجب على المدقق أن يقدم التوصيات والاقتراحات المناسبة حول ما يلي:[5]

_معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها؛

_عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا قدر ما أمكن؛

---

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 93_94.

[2] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، نفس المرجع السابق.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص165_ 166.

[4] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، مرجع سبق ذكره، ص 91.

[5] محمد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر،2002، ص 63.

_ حسن سير العمل في أقسام وإدارات المؤسسة.

10.2.التحقق من التزام المؤسسة بالقواعد المحاسبية: يجب على المدقق أثناء قيامه بمهمته بالتحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

المطلب الثالث:الإطار النظري لمسؤوليات المدقق وصفات رأيه.

الفرع الأول:الإطار النظري لمسؤوليات المدقق.

يمارس مدقق الحسابات مهنته تحت مسؤوليته الخاصة وكل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه.

ومن هنا يخضع مدقق الحسابات إلى أربعة أنماط من المسؤوليات:

_مسؤولية مدنية. _مسؤولية فنية.

_مسؤولية تأديبية. _مسؤولية جزائية(جنائية).

1.مسؤولية تأديبية(انضباطية):تنشأ المسؤولية التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها. هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها، حيث يختلف العمل الانضباطي عن العمل الجنائي والمدني، وهذا يدل على أنه:

_يمكن أن يتهم محافظ الحسابات بخطأ انضباطي عن عمل معين على الرغم من أنه لم يدان عليه سواء جزائيا أو مدنيا؛

_يمكن أن يدان على المستوى الانضباطي على نفس العمل الذي قد أدين عليه جزائيا أو مدنيا.[1]

حيث تتعلق المسؤولية التأديبية بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة و من الأمثلة على ذلك ما يلي:[2]

_إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها أثناء التدقيق؛

_تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛

_إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛

_الإهمال أو التقاعس في أداء عمله؛

_ إذا أبدى رأيا معينا غير الحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين؛

_إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

---

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة : دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب**، أطروحة دكتوراه،جامعة سطيف،1 ،2013، ص 56_57.

[2]كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 216.

2.المسؤولية المدنية: يعتبر المدقق مسئول اتجاه العميل وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق به في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، غير أنه لا بد من إثبات الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

تتمثل هذه المسؤولية في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المدقق ومن أهمها ما يلي:[1]

_حالة إهمال المدقق أثناء قيامه بعمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛

_حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء أداء عملية التدقيق؛

_عدم قيامه أصلا بالتدقيق.

هناك شروط لقيام المسؤولية المدنية على عاتق مدقق الحسابات ،نذكرها في ما يلي:[2]

- حدوث الخطأ؛
- وقوع الضرر؛
- وعلاقة سببية بين الخطأ والضرر.

إن المبدأ أن مدقق الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (تدقيق قانوني) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وبالتالي فإن عميله يجب أن يثبت ما إذا كان خطأ عمدي وإما تقصير من مدقق الحسابات.

لا يمكن التأكد من هذا المبدأ إلا من خلال مقارنة ما قام به مدقق الحسابات وما يجب أن يقوم به مع الأخذ بعين الاعتبار الاجتهادات العادية وفقا للمعايير المهنية.

فيما يخص الضرر يجب أن يكون أكيد ومباشر وفيه تعدي على حق مكتسب،كما يجب على المتضرر أن يثبت العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، هذه العلاقة بصفة عامة تنشأ عندما يكون تنفيذ الاجتهادات العادية سوف يمنع حدوث الضرر.

3.المسؤولية الفنية:وهي التي تدخل في صميم عمله كمدقق حسابات قانوني للمؤسسة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:[3]

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 66.

[2] شريقي عمر، **محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، الملتقى الوطني الثامن حول :مهنة التدقيق في الجزائر(الواقع والآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 11_ 12أكتوبر 2010.

[3] كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق.

_مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة عموما؛

_مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تمت مراعاتها وتطبيقها بشكل سليم.

4.المسؤولية الجزائية(الجنائية): لا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات إلا بتوفر ثلاثة عناصر رئيسية وهي:[1]

العنصر القانوني: حيث لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة إلا بوجود نص قانوني.

العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا.

العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا وبشكل مفترض.

ومن الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية للمدقق ما يلي:[2]

_تآمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة؛

_تآمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها تبدو وكأنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها ضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛

_إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة؛

_الكذب في كتابة التقرير أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛

_ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة.

وعليه يمكن القول أن للمدقق الخارجي مسؤولية مدنية قد تترتب و ذلك في حالة حدوث إهمال أو الوقوع في بعض الأخطاء من طرفه أو عدم القيام بعملية التدقيق إطلاقا، حيث يهدف تنفيذ هذه المسؤولية إلى تعويض الضرر المتسبب فيه بالنسبة للغير،كما يؤدي إخلاله بأمانة وأخلاقيات المهنة إلى تعرضه لمسؤولية تأديبية ويمكن أن يصبح على عاتقه مسؤولية جنائية تكون ناتجة عن الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة المؤسسة مما سيلزم المدقق بالقيام بواجباته على أكمل وجه ممكن.

---

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة : دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب**، مرجع سبق ذكره، ص 56.

[2] محمد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 67.

الفرع الثاني:صفات رأي المدقق.

حتى يكون رأي المدقق سليما وملائما ومقبولا من الناحية الفنية يجب أن يتميز بمجموعة من الصفات الهامة نذكر أهمها فيما يلي:[1]

_أن يكون مبنيا على الكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة لإنجاز برنامج عمل المدقق؛

_أن يكون رأيا محايدا وغير متحيز لطرف معين حساب طرف آخر وألا يتأثر بأية ضغوط قد تقع على المدقق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة؛

_أن يكون رأيا واقعيا يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلا ويعبر عن شخصية المدقق الذاتية؛

_أن يكون أساس إبداء الرأي بطريقة ملائمة وسليمة هو أن يقوم المدقق بتجميع أدلة الإثبات اللازمة والملائمة لتكوين هذا الأساس و من ثم إبداء الرأي؛

_أن يكون أساس رأي المدقق الدراسة والتحليل والتمحيص بأن يسبق اقتناع المدقق بالرأي وإبدائه قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه في مجال إنجاز برنامج التدقيق؛

_يجب أن يكون رأيا واضحا ومفهوما ومعبرا بما فيه الكفاية عن جميع المعلومات والبيانات والنتائج الهامة بطريقة لا تحتمل اختلاف التأويل؛

_يجب أن يكون رأيا شاملا لكافة ملاحظات ونتائج عملية التدقيق؛

_يجب أن يكون رأيا دقيقا وقاطعا حتى يمكن الاعتماد عليه في مجال اتخاذ بعض الإجراءات أو القرارات؛

_يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف؛

_يجب مراعاة التفصيل والإيجاز في كتابة وإعداد التقرير أي أن يعد الرأي بتفصيل غير ممل وبإيجاز غير مخل وألا يبعث على الملل عند دراسته أو قراءته و لا يخل بالهدف الأساسي له.

المبحث الثاني:واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

عرفت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر عدة تطورات حيث أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة لهذه المهنة من خلال إصدار الحكومة القانون 10_01، والذي قامت من خلاله بتحديد الشروط الواجب توافرها في كل من يُصرح له بمزاولة مهنة التدقيق في الجزائر بالإضافة إلى المهام الموكلة لمحافظ الحسابات بنوعيها العادية والخاصة، وكذا طرق تعيينه وعزله وحقوقه وواجباته والمسؤوليات المختلفة التي تقع على عاتقه أثناء ممارسة مهامه وكيفية تحديد أتعابه.وعليه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى النقاط التالية:

1.الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات؛

2.حقوق وواجبات وأتعاب محافظ الحسابات؛

[1] محمد سرايا ،مرجع سبق ذكره،ص 67_69.

3.اختصاصات ومهام ومسؤولية محافظ الحسابات.

المطلب الأول:الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

الفرع الأول:مفهوم محافظ الحسابات والمبادئ العامة لممارسة مهنته.

أولا:مفهوم محافظ الحسابات.

يعرف محافظ الحسابات بأنه : "شخص مستقل يقوم بإبداء رأيه حول الحسابات المالية السنوية للمؤسسات ويصادق على قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق المتعارف عليها".[1]

كما يعرف بأنه: "كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات المؤسسات ، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد".[2]

يُعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه:"الشخص الذي يحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يحقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إل الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد و الموازنة و صحتها ،و يتحقق محافظ الحسابات مما إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".[3]

استنادا إلى التعاريف السابقة و التعريف الصادر وفق المادة 22 من القانون 10_01 والذي ذكرناه سابقا يمكن أن نستخلص ما يلي: محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهمة المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركات والهيئات، تحت مسؤوليته الخاصة وبصفة مستقلة، من خلال التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفحص القوائم المالية السنوية والتأكد من مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير.

---

[1]société nationale de comptabilité, **guide pratique d'audit et decommissariat aux comptes**, D,R,H, 1989,p1102.

[2]شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات:دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة 2012، ص93.

[3]القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 184.

ثانيا:المبادئ العامة للممارسة العملية لمهنة محافظة الحسابات.

المبادئ هي عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوافر في كل شخص مهني يقوم بالتدقيق، مهما كان إطار عمله سواء محافظة الحسابات (التدقيق القانوني) أو التدقيق التعاقدي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

_مبدأ الكمال: يجب على المدقق أن يكون مستقيما، شريفا وصريحا، أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية التدقيق.

_مبدأ الموضوعية: أي على كل شخص مهني مدقق أن يكون عادلا، منصفا وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير التدقيق.

_مبدأ الاستقلالية:أي أن يكون المدقق حرا، محايدا وغير متحيز في أداء مهامه.

_مبدأ الكفاءة: على المدقق المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة وذلك ببذل العناية المهنية والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية التدقيق.

_مبدأ السرية: يجب على المدقق المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه، وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك. وينطبق هذا المبدأ على مساعديه.

_احترام قواعد المهنة:على المدقق احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة أثناء أدائه لعمله.

الفرع الثاني:تعيين محافظ الحسابات.

عل العموم يتم تعيين محافظ الحسابات تحت إحدى الأشكال الآتية:

1.**التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين:** يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس المؤسسة وذلك حسب ما نصت عليه المادة 26 من قانون 10-01 على ما يلي:" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية". و تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.[2]

نصت المادة 715مكرر2/7 من القانون التجاري على أنه:" يبقى محافظ الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل محافظ آخر ،يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المحافظ الذي استخلفه، وإذا أغفلت الجمعية تعيين محافظ للحسابات ، يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين محافظ الحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس

[1] شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات:دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، مرجع سبق ذكره، ص93_94.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 26 المؤرخ في 2010/07/11، ص 07.

الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ أو محافظي الحسابات".[1]

كما نصت المادة 715مكرر4 من القانون التجاري بدورها على أنه: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني".[2]

2.التعيين عن طريق المحكمة: يكون التعيين بناء على قرار قضائي في حالة إهمال الجمعية العامة بتعيين محافظ الحسابات أو وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين ،حسب المادة 715 مكرر 4 "...وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة محافظي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

حسب المادة 715 مكرر 8 :"يجوز للمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة،في الشركات التي تلجأ علنية للادخار،أن يطلبوا من العدالة،وبناءا على سبب مبرر،رفض محافظ ،أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة".

إذا تمت تلبية الطلب تعين العدالة محافظا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم محافظ الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة .

3.تعيين محافظ الحسابات أثناء تأسيس الشركة: تؤسس شركة المساهمة بطريقتين مختلفتين هما طريقة التأسيس الفوري عن طريق اللجوء العلني للادخار ،و طريقة التأسيس المتتابع و يكون ذلك بدون اللجوء العلني للادخار.

1.3.تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للمؤسسة: يعين محافظ الحسابات في القانون الأساسي لشركة المساهمة إذا اتبعت طريقة التأسيس المتتابع أي إذا لم تلجأ علنية للادخار ولقد أجازت المادة 609 من القانون التجاري هذه العملية بقولها:"يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون و محافظو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية ".[3]والهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس شركة المساهمة، مع الإشارة إلى أن طريقة التعيين هذه لا تكسب امتيازات لمحافظ الحسابات مقارنة مع ما إذا تم تعيينه بالطرق العادية.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، ص 189.

[2] القانون التجاري ، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل1993، ص 198.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 156.

2.3.تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية: يتم إتباع هذه الطريقة في التعيين إذا لجأت شركة المساهمة لطريقة التأسيس الفوري، وبموجب ذلك تقوم الجمعية العامة التأسيسية بتعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، وهذا حسب ما جاء في المادة 2/600من القانون التجاري التي تنص على:"تثبت هذه الجمعية أن ...،وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات...".

حسب المادة 30 من القانون 10_01 فإنه:" يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر(15) يوما". [1]

الفرع الثالث:حالات التنافي و موانع تعيين محافظ الحسابات.

نظرا لأهمية وطبيعة وظيفة محافظي الحسابات التي تتطلب الأمانة والنزاهة ،اشترط القانون شروطا موضوعية معينة لضمان حياتهم واستقلالهم،قصد الحيلولة دون تأثير مجلس الإدارة عليهم ، وتتمثل هذه الشروط حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر 6: لا يجوز أن يعين محافظا للحسابات في شركة المساهمة:[2]

1- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة،و أزواج القائمين بالإدارة، وأعضاء المجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (10/1) رأسمال هذه الشركات؛

3- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛

4- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 30، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، نفس المرجع السابق.

حيث يترتب على الإخلال بهذه الأحكام بطلان التعيين، بالإضافة إلى تعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات جزائية كما نصت عليه المادة 829 من القانون التجاري:"يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج ".[1]

كما تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع مهنة محافظ الحسابات و ذلك لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية و أخلاقية،و ذلك حسب المادة 64 من القانون 10_01، وهي[2]:

_كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛

_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 هذا القانون؛

_الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

_كل عهدة برلمانية؛

_كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته، و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته،طبقا لأحكام المادة 76 من هذا القانون.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

حسب ما نصت عليه المادة 65 من القانون 10_01 يمنع محافظ الحسابات من[3]:

_القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

_القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛

_قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

_قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

_ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

_شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 245.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 10_11.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 11.

إضافة إلى ذلك وطبقا لما نصت عليه المواد 66،67،68،69،70 من القانون 10_01 يمنع محافظ الحسابات من[1]:

_لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

_إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين (02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، و ألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛

_يمنع محافظ الحسابات من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

_إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛

_يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

الفرع الرابع:عزل محافظ الحسابات أو انقضاء مدتهم .

1_انقضاء مدة محافظ الحسابات : وفقا لما نصت عليه المادة 715مكرر 7 من القانون التجاري(المرسوم التشريعي رقم 93_08المؤرخفي 25 أفريل 1993) يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة ".

2_عزل محافظ الحسابات : وهذا بحكم المادة 715 مكرر9 (المرسوم التشريعي رقم 93_08 المؤرخ في 25 أفريل 1993) :" في حالة حدوث خطأ أو مانع يجوز بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجمعية القضائية المختصة ".

الفرع الخامس:أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات.

إن أسباب توقف أداء مهام محافظ الحسابات المحدودة في النصوص يمكن حصرها في سببين:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، نفس المرجع السابق.

1_**الأسباب العادية:** ونعني بها إنهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ حسابات.

2_**الأسباب الفجائية أو الاستثنائية:** مثل الموت، المرض،عدم القدرة على العمل، الاستقالة،... حيث نصت المادة 76 من القانون10_01 على أنه:" في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف محافظ الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها،يعين الوزير المكلف بالمالية بناءا على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية،مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع".[1]

وعليه يمكن تلخيص أهم أسباب إنهاء مهام محافظ الحسابات في النقاط الآتية:[2]

_يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التملص من التزاماته القانونية،وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة و المعاينات التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الأضرار بالشركة.

_يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى الشركة بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير أو بسبب مانع جسدي.

_إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني.

_إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها، وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات، كما تنهى مهام هذا الأخير إذا قامت الشركة بتغير شكلها القانوني، التحول مثلا من شركة مغفلة إلى شكل آخر.

_مبدأ كل مهنة حرة أو نشاط حر أن أي خرق للقانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطا تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، السنة 05،جامعة الوادي، 2012، ص33.

المطلب الثاني:حقوق و واجبات و أتعاب محافظ الحسابات.

الفرع الأول:حقوق محافظ الحسابات.

تعتبر حقوق محافظ الحسابات هي الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامج التدقيق و تحقيق أهدافه بكفاءة ومصداقية، ولذلك خول له القانون إضافة إلى التصديق على انتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها:

1.حق الإطلاع والتقصي عن البيانات والإيضاحات: لقد خول القانون لمحافظ الحسابات حق الإطلاع على أي وثيقة يراها مفيدة لتنفيذ مهامه، وذلك حسب الصورة التي يراها مناسبة وفي الوقت الذي هو يختاره، من غير أن يكون مجبرا على إخطار المؤسسة بذلك مسبقا، كما أن له الحق في طلب بيانات أو إيضاحات من مسؤولي المؤسسة، وخاصة إذا لاحظ محافظ الحسابات أن السجلات والمستندات التي تم الإطلاع عليها غير كافية لأداء عمله على أكمل وجه، حيث نصت المادة 31 من القانون 10_01 على أن:"يمكن للمدقق أو محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت، وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ،ويمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة".

كما أن لمحافظ الحسابات الحقوق نفسها في ما يخص التقصي بالنسبة لفروع المؤسسة أو المؤسسة الأم، وكذلك بالنسبة للمؤسسات أو الهيئات التي تمتلك فيها المؤسسة المراد تدقيق حساباتها أسهما، وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 32 من نفس القانون فإنه:"يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها".[1]

كما أجاز لهم القانون التجاري طلب التوضيحات حسب المادة 715مكرر1/11:" يجوز لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال و التي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه...".

زيادة على ذلك فقد أوجب القانون عقوبات على كل من يعرقل مهام محافظ الحسابات وذلك حسب نص المادة 831 (المرسوم التشريعي رقم 93_08المؤرخ في 25 أفريل 1993):" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة و القائمون بإدارتها و مديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42، مرجع سبق ذكره،ص 08.

أو مراقبات محافظي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات و الدفاتر المستندية وسجلات المحاضر".

2.حق استدعاء محافظ الحسابات للجمعية العامة: وقد اعترف بحق استدعاء الجمعية العامة في المادة 677 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس المال الاجتماعي[1].في حين لم ينص القانون 10_01 على حق استدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين .

حيث لمحافظ الحسابات الحق في استدعاء الجمعية العامة العادية أو الجمعية العامة غير العادية حسب المادة 715مكرر 11/فقرة 2و3:"...في حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا يطلب محافظ الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة و يتم استدعاء محافظ الحسابات في هذه الجلسة".

لقد حدد المشرع الجزائري العقوبة والأشخاص المعنيين بها في حالة عدم استدعاء محافظ الحسابات لأشغال الجمعية العامة للمساهمين وذلك في نص المادة 828 منه كما يلي:"يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط : رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على ... أو على استدعائهم إلى كل اجتماع لجمعية المساهمين".

3.حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين : يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره[2].

غير أن القانون 10_01 لم ينص على استدعاء محافظ الحسابات لاجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين في حين نصت المادة 715مكرر 12 من القانون التجاري على ذلك:"يتم استدعاء محافظي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين".[3]

[1] الأزهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[2] الأزهر عزة، نفس المرجع السابق.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 190.

4.الحق فيتلقي الوثائق المحاسبية: بهدف تمكين محافظ الحسابات من إبداء رأيه في الحسابات نصت المادة 33 من القانون 10_01 على أنه: "يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون".

الفرع الثاني:واجبات محافظ الحسابات.

1.التزام محافظ الحسابات بالمحافظة على السر المهني: يترتب على محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله واجب المحافظة على الأسرار المهنية، حيث نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 71 من القانون 10-01 :" يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد كتم السر المهني".

2.**الالتزام بعدم التدخل في التسيير:** لقد أكد المشرع الجزائري على أهمية مبدأ عدم التدخل في التسيير للمؤسسات العمومية والاقتصادية حيث نصت المادة 23 من قانون 10-01 على أن:" يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية...و تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير".

3. الالتزام ببذل العناية المهنية: حيث تنص المادة 59 من قانون 10-01 على أن: " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج". أي أنه على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بعملية التدقيق.

4.**التزام محافظ الحسابات بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته:** تضمنت المادة 40 من القانون 10_01 هذا الالتزام بقولها: "يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات (10) ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة ".وبموجب ذ لك يلتزم محافظ الحسابات بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته.

5.**التزام محافظ الحسابات بتقديم الضمان والتأمين:** لقد نص المشرع الجزائري من خلال القانون 10_01 في المادة 75 منه على أنه:"يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

الفرع الثالث:أتعاب محافظ الحسابات.

تجدر الإشارة إلى أنه تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته وذلك خلافا لما كان معمولا به في السابق، حيث كانت الأتعاب تحدد وفقا لسلم مضبوط قانونا.[1]

لقد حدد المشرع الجزائري أتعاب محافظي الحسابات حيث نصت المادة 37من القانون 10_01 على أنه:"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

[1] الأزهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة."[1]

المطلب الثالث:اختصاصات ومهام ومسؤولية محافظ الحسابات.

الفرع الأول: اختصاصات محافظ الحسابات.

لمحافظ الحسابات اختصاصات ومهام واسعة تشمل الرقابة الدائمة والعامة على سير أعمال المؤسسة وتدقيق حساباتها وباعتبارهم وكلاء عن المؤسسة، أوجب المشرع الجزائري عليهم تقديم تقارير إلى الجمعية العمومية، وفوض لهم بعض الأعمال الإدارية.

1.فحص الدفاتر: حسب المادة 715 مكرر 4 : " تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ..." ومن خلال هذه المادة فقد أسند المشرع عملية الرقابة وفحص السجلات لمحافظي الحسابات، و لهم أن يطلعوا من القائمين بالإدارة على أية بيانات تثبت صحة ما ورد في هذه الدفاتر، ولهم من جهة أخرى الحق في التأكد من مدى مطابقة العمليات الحسابية المقيدة في القانون الأساسي .[2]

2. مراقبة صحة الجرد : وذلك حسب نفس المادة السابقة: " ... و يصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة و الموازنة، و صحة ذلك ..." فمحافظ الحسابات يراقب الجرد الذي يجب أن يتم في وقته المحدد أي في نهاية السنة المالية، وكذا التأكد من احترام إجراءات الجرد .

3.**تحقيق مبدأ المساواة:** طبقا لما جاءت به نفس المادة السابقة "...ويتحقق محافظو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ..."

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 08.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 188.

4. تقديم التقارير:

أولا: التقرير السنوي: ينتهي عمل المحافظين في كل سنة بوضع تقرير عن كل الفحوص والرقابة التي أجريت خلال السنة،مرفقا بالملاحظات أثناء تدقيقه للحسابات. و هذا حسب المادة 676: " ...وفضلا عن ذلك، يشير محافظو الحسابات في تقريرهم إلى إتمام المهمة التي أسندت إليهم طبقا للمادة (715 مكرر 4) ".[1]

ثانيا:التقارير الخاصة: وهي التي نستخلصها من المواد التالية:

حسب المادة 621 من القانون التجاري:" يسهر محافظوا الحسابات تحت مسؤوليتهم على مراعاة الأحكام المشار إليها في المادتين 619 و620، و يبلغون عن كل مخالفة في تقريرهم المرفوع للجمعية العامة السنوية ".[2]

كما أشارت المادة 628 من القانون التجاري إلى وجوب تقديم تقرير خاص من قبل محافظي الحسابات إلى الجمعية العامة بقولها: " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية الهامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من محافظ الحسابات، و يكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة و مؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا، مسيرا أم قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكور أن يصرح بذلك في مجلس الإدارة ".[3]

زيادة على التقارير المذكورة في المادة أعلاه هناك عدة تقارير أخرى محددة في المواد التالية:

أ.تقرير على تخفيض رأسمال الشركة: حسب المادة 712 :" تقرر الجمعية العامة غير العادية تخفيض رأس المال ، التي يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرين حسب الحالة ، كل الصلاحيات لتحقيقه. غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين، و يبلغ تخفيض رأس المال إلى محافظ الحسابات قبل خمسة وأربعين يوما على الأقل من انعقاد الجمعية ..." .[4]

ب. تقرير على زيادة رأس مال الشركة: حسب المادة 700 من القانون التجاري:" ...تحدد الجمعية العامة غير العادية، بناءا على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وبناء على تقرير خاص من محافظ الحسابات سعر إصدار الأسهم الجديدة وشروط تحديد هذا السعر " .[5]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 172.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 159.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 162.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 186.

[5] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 181.

الفرع الثاني:المهام الخاصة لمحافظ الحسابات.

بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة الذكر يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة نذكر منها:[1]

_إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية ودقة الحسابات؛

_في حالة اكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة؛

_فحص حصص المساهمين؛

_إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛

_دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛

_التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، امتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير؛

_أسباب وشروط تغيير رأس المال؛

_إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛

_مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛

_أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

الفرع الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات.

تخضع مهنة محافظ الحسابات إلى الأحكام و القواعد التي تنظمها و يعاقب كل من يقوم بمخالفتها وتحدد طبيعة المسؤولية التي تقع على عاتق المحافظ بحسب طبيعة الخطأ المرتكب أو نوع المخالفة،حيث تطرق المشرع إلى المسؤوليات التي يتحملها المهني سواء كانت مدنية أو تأديبية أو جزائية، وتجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يعتبر مسؤولا بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج،حيث نصت المادة 59 من القانون 10-01 على أن : "محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج".

1.المسؤولية المدنية: يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهم في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير.

[1] مقدم عبيرات، رشيدة خالدي، **حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25و26 نوفمبر 2013، ص 178.

باعتبار محافظ الحسابات يقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائه لمهمة الرقابة أخطاء انجرت عنها أضرار للشركة أو الغير يتحمل مسؤوليته المدنية طبقا لأحكام المادة 124 من القانون المدني.

تتمثل شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في:

_الخطأ؛

_الضرر؛

_العلاقة السببية بينهما.

طبقا لأحكام القانون التجاري، وهذا ما ذكرته المادة 715مكرر 14 الفقرة2فإن: " محافظو الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن الخلافات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة ،إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها."[1]

حيث نصت المادّة 61 من قانون 10-01:"يعد محافظ الحسابات مسؤول اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها؛ وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".[2]

2.المسؤولية التأديبية: لم ينظم المشرع الجزائري في القانون91_08 الملغى أحكام المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات بل اكتفى بإقرارها ،لكنه تدارك الأمر من خلال القانون 10_01 حيث يترتب عليه المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية كما بين العقوبات التي قد يتعرض لها بالتدرج؛ وهذا ما نصت عليه المادّة 63 من هذا القانون:"يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعد بحسب خطورتها، في:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 191.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 10.

– الإنذار؛

– التوبيخ؛

– التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛

– الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم".[1]

3.المسؤولية الجزائية: تتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات،ويجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جزائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، كتقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة، وعدم احترام سر المهنة،حيث نصت المادة 62 من القانون 10-01 على أن: " محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[2].

حيث نصت المادة 825 من القانون التجاري على أنه: " يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظي الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في إلغاء حق الأفضلية فياكتتاب المساهمين"[3].

كما نصت المادة 829 من أحكام القانون التجاري على أنه: "يعاقب الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة من 20000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملائمة القانونية".[4]

كما نصت المادة 830 من القانون التجاري أنه: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمسة سنوات وبغرامة من 20000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، نفس المرجع السابق.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، نفس المرجع السابق.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 244.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، مرجع سبق ذكره، ص 245.

معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم به".[1]

المبحث الثالث: تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر.

يقاس عمل المدقق عن طريق معايير التدقيق التي تمكن من الحكم على مدى جودة تقرير المدقق من حيث الأهداف التي يسعى لتحقيقها من خلال القيام بهذه المهنة، وهذا ما يمنح معايير التدقيق أهمية بالغة نظرا لدور تقرير المدقق في الحياة الاقتصادية الحديثة، ويعود الفضل في وضع معايير مهنة التدقيق لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA الذي كان السباق في إصدار هذه المعايير والقواعد.

تهدف معايير التدقيق الدولية (ISA) إلى تقليل الفروقات بين ممارسات المهنيين عبر العالم وتحقيق التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي، وكذا تسهيل عمل المدققين حيث تبنت هذه المعايير أكثر من 50 دولة في منتصف سنة2010. وعليه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى النقاط التالية:

1. المفهوم العام حول المعايير الدولية للتدقيق؛
2. عرض المعايير الدولية للتدقيق؛
3. إمكانية التحول نحو المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر.

المطلب الأول:المفهوم العام حول المعايير الدولية للتدقيق.

تعتبر المعايير الدولية للتدقيق إطار متجانس و قابل للتطبيق على المستوى العالمي،و التي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة كما أنها لا تمنع أي دولة من إصدار معايير تدقيق وطنية من جهة أخرى،[2]وتتضمن تلك المعايير كل من المبادئ الأساسية والإيضاحات والإجراءات والقواعد المتعلقة بتدقيق القوائم المالية.

الفرع الأول:مفهوم المعايير الدولية للتدقيق و الإجراءات اللازمة لإصدارها.

أولا:مفهوم المعايير الدولية للتدقيق.

لقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات "

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون التجاري**، نفس المرجع السابق.

[2] خليفة أحمد، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة،المنعقد يومي 13 و14 ديسمبر2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص08.

يعرف المعيار بأنه:"النموذج الذي تم وضعه من طرف السلطات المختصة أو نتيجة اتفاق عام يجب إتباعه كمقياس للحكم على مدى فعالية الأداء،وعليه يمكن اعتبار المعايير على أنها عبارة عن قواعد عامة لا يجوز مخالفتها أثناء أداء عملية التدقيق".[1]

فمعايير التدقيق الدولية هي:" قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية،أي أنها تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة على المستوى العالمي".[2]

كما تعرف المعايير الدولية بأنها " النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات".[3]

بناء على التعاريف السابقة يمكن تعريف المعايير بأنها: نماذج يستند إليها المدقق أثناء أدائه لمهنته فهي عبارة عن قواعد عامة لا يجوز مخالفتها أثناء أداء عملية التدقيق وتعتبر كمقياس للحكم على مدى فعالية الأداء،والتي ستطبق في مراجعة البيانات المالية، بحيث يتم اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.

ثانيا: الإجراءات اللازمة لإصدار المعايير الدولية للتدقيق.

تم تحديد إجراءات العمل اللازمة لإصدار المعايير الدولية للتدقيق كما يلي:[4]

1. يتم اختيار الموضوعات التي يجب دراستها عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصا من أجل ذلك، حيث تخول لجنة ممارسة التدقيق الدولية لتلك اللجنة المسؤولية الأولية عن إعداد مسودة المعايير؛

2. تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة والتي يتم استخدامها في الدول الأعضاء، بالإضافة إلى المقترحات التي تقدمها المنظمات الدولية أو الإقليمية المهتمة أو غيرها، ومن ثم تقوم بإعداد مسودة المعيار وعرضها.

---

[1] خليفة أحمد، نفس المرجع السابق.

[2] سيد محمد، أحمد شمس الدين بوعرار، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10_01**، الملتقى الدولي حول:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة، المنعقد يومي 13 و14 ديسمبر2011، جامعة سعد دحلب، البليدة،ص07.

[3] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية**، الدار الجامعية ،بيروت ،1984، ص 12.

[4] سهام محمد السويدي، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 22_23.

3.بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة يتم توزيعها على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذلك على المنظمات الدولية وغيرها من الجهات والشخصيات المهتمة بمعايير التدقيق، كما يتم إعطاء الوقت الكافي لاستلام أية ملاحظات من طرف تلك الجهات.

4.يتم دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة بمعرفة لجنة ممارسة التدقيق الدولية،إذ يتم تعديل مسودة المعيار في حالة ما اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول ابتداء من التاريخ المحدد بالمعيار.

5.يشترط لاعتماد مسودة المعيار الحصول على الموافقة من طرف ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع،وأن لا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

وتجدر الإشارة إلى أن المعايير الدولية للتدقيق لا تعتبر معايير ملزمة حيث أنه ليس لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين أية سلطة في الفرض أو الإجبار على تطبيق تلك المعايير.

الفرع الثاني:الهيئات المشرفة على إعداد المعايير الدولية للتدقيق.

تهتم الهيئات والمنظمات المهنية الدولية المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق بإصدار معايير التدقيق الدولية من خلال وضع قواعد ومقاييس مكتوبة لممارسة مهنة تدقيق الحسابات و التي يمكن الرجوع إليها والالتزام بأحكامها،ولعل أهم هذه المنظمات مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي عمل على وضع معايير للتدقيق منذ سنة 1939،كما تم تشكيل مجلس لمعايير المحاسبة المالية (FASB) منذ سنة 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.

أولا:الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC):

1.مفهوم الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC):

هو منظمة دولية ترعى مهنة المحاسبة على المستوى العالمي،تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم، و لقد انبثق الاتحاد من لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة سنة 1977، ويضم في عضويته 157 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب في الممارسة العامة و الصناعة و التجارة...

يتم تنفيذ برنامج عمل مجلس الاتحاد بواسطة مجموعات عمل أصغر أو بواسطة اللجان الفنية التالية:[1]

1.لجنة التعليم: حيث تضع هذه اللجنة معايير التعليم و التدريب التأهيل اللازم لمزاولة مهنة التدقيق، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

[1] بن أعمارة منصور، حولي محمد، **معايير المراجعة الدولية**، الملتقى الدولي حول:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المنعقد يومي 13 و14 ديسمبر2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص09.

2.لجنة السلوك المهني: وتضع هذه اللجنة معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من طرف المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

3.لجنة المحاسبة المالية و الإدارية: وتعمل هذه اللجنة على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر توفير البيئة التي ترفع من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، و يمكن لها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة عن مجلس الاتحاد.

4.لجنة القطاع العام: حيث تضع هذه اللجنة المعايير والبرامج التي تهدف إلى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية، بما في ذلك:

_وضع معايير المحاسبة والتدقيق وتعزيز قبولها العام؛

_وضع برامج تشجيع البحث والتعليم؛

_تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

2.أنشطة الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC): يقوم الاتحاد بممارسة عدة أنشطة نذكر أهمها في ما يلي:[1]

1.2.خدمة المصلحة العامة:وذلك من خلال:

_تطوير ورفع مستوى المحافظة على معايير مهنية دولية وقواعد أخلاقيات المهنة بجود عالية؛

_ التشجيع الفعال للتوافق بين معايير التدقيق والتأكيد والأخلاقيات المهنية والتعليم ومعايير التقارير المالية.

2.2.المساهمة في كفاءة الاقتصاد العالمي: وذلك من خلال:

_ تحسين الثقة في نوعية تقديم التقارير المالية؛

_ تعزيز أهمية الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين من طرف جميع أعضاء مهنة المحاسبة.

3.2.خدمات التدقيق والتأكيد: يقوم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بتطوير معايير المحاسبة الدولي و المعايير الدولية لعمليات التدقيق التي تتناول تدقيق و مراجعة البيانات المالية التاريخية و المعايير الدولية لعمليات التأكيد التي تتناول عمليات التأكيد.

4.2.أخلاقيات المهنة:حيث تحدد قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التي طورها مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين.

ثانيا:لجنة ممارسة التدقيق الدولية (AIPC):

وهي لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين حيث:

_تم منح هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي؛

[1] مدين إبراهيم الضابط، **دورة في معايير المحاسبة و المراجعة الدولية والتحليل المالي والقوانين الضريبية في سوريا**، جمعية المحاسبين القانونيين، فرع حلب، 2010/06/29، حلب، ص 15_16.

_يعين أعضاء هذه اللجنة لمدة خمس سنوات (05) من قبل منظمات الدول الأعضاء و التي يقوم مجلس الاتحاد باختيارها لعضوية اللجنة.

الفرع الثالث: أهداف معايير التدقيق الدولية.

تسعى المعايير الدولية للتدقيق لتحقيق الأهداف التالية:[1]

_معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة الجنسيات؛

_جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات مصداقية وموثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل؛

_ سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وتوسيع نطاق اتخاذ القرارات الاستثمارية؛

_وجود معايير دولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم بالاعتماد على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

المطلب الثاني: عرض المعايير الدولية للتدقيق؛

تشرف لجنة معايير التدقيق الدولية المعروفة باسم مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد (IAASB) المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية، حيث يقوم هذا المجلس بإعادة تبويب هذه المعايير ومراجعتها بصفة مستمرة من أجل جعلها تتماشى مع كل المستجدات.

وقد تم تقسيم معايير التدقيق الدولية في عشر 10 مجموعات والتي نستعرضها كما يلي:[2]

المجموعة الأولى:أمور تمهيدية 199_100.واشتملت على ما يلي:

المعيار رقم (100): مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة؛

المعيار رقم (110): إطار المصطلحات؛

المعيار رقم (120):إطار المعايير الدولية للتدقيق.

المجموعة الثانية:المبادئ و المسؤوليات 299_200. و تضمنت المعايير الآتية:

المعيار رقم (200):الأهداف العامة و المبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية؛

المعيار رقم (210):الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق؛

المعيار رقم (220):رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية؛

المعيار رقم (230):التوثيق؛

---

[1] سيد محمد، أحمد شمس الدين، مرجع سبق ذكره، ص 07_08.

[2] مدونة صالح محمد القرا على الوورد بريس،**المعايير الدولية للتدقيق**،متاح على:

https://www.dorar-aliraq.net/threads/2633

المعيار رقم (240): مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال و الخطأ أثناء تدقيق البيانات المالية؛

المعيار رقم (250):مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية؛

المعيار رقم (260):الاتصال مع المسؤولين المكلفين بالحوكمة؛

المعيار رقم (265): الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة و الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية.

المجموعة الثالثة: التخطيط 399-300. و تتمثل في ما يلي:

المعيار رقم (300):التخطيط لتدقيق القوائم المالية؛

المعيار رقم (315):تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها ؛

المعيار رقم (320):الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق؛

المعيار رقم (330):استجابة المدقق في ما يتعلق بتقييم المخاطر.

المجموعة الرابعة: الرقابة الداخلية 499_400. و اشتملت على ما يلي:

المعيار رقم (400):تقدير المخاطر والرقابة الداخلية؛

المعيار رقم (401):التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب؛

المعيار رقم (402):اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستخدم مؤسسات خدمية.

المعيار رقم (450):تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء عملية التدقيق.

المجموعة الخامسة: أدلة الإثبات **599_500.** وتتمثل في ما يلي:

المعيار رقم (500):أدلة الإثبات؛

المعيار رقم (501):أدلة الإثبات_ اعتبارات إضافية لبنود محددة؛

المعيار رقم (505):المصادقات الخارجية؛

المعيار رقم (510):التكليف بالتدقيق لأول مرة _الأرصدة الافتتاحية؛

المعيار رقم (520): الإجراءات التحليلية؛

المعيار رقم (530):عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى؛

المعيار رقم (540):تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.

المعيار رقم (550):الأطراف ذات العلاقة؛

المعيار رقم (560): الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال؛

المعيار رقم (570):استمرارية الاستغلال؛

المعيار رقم (580):إقرارات الإدارة(التصريحات الخطية).

المجموعة السادسة:الاستفادة من عمل آخرين 699_600. وهي تشمل ما يأتي:

المعيار رقم (600):الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك استعمال أعمال مدققي الفروع؛

المعيار رقم (610):مراعاة أعمال التدقيق الداخلي؛

المعيار رقم (620): الاستفادة من عمل الخبير.

المجموعة السابعة: استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير 799_700. وتتضمن ما يلي:

المعيار رقم (700):تكوين رأي و إعداد تقرير المدقق حول القوائم المالية؛

المعيار رقم (705):التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل؛

المعيار رقم (706):فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق الخارجي؛

المعيار رقم (710): المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة و القوائم المالية المقارنة؛

المعيار رقم (720):مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية مدققة.

المجموعة الثامنة:المجالات المتخصصة 899_800. وتتمثل في:

المعيار رقم (800): الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأغراض خاصة؛

المعيار رقم (810):عمليات إعداد تقرير ملخص حول القوائم المالية.

المجموعة التاسعة:الخدمات ذات العلاقة 999_900. واشتملت على المعايير التالية:

المعيار رقم (910):التكليف بتدقيق القوائم المالية؛

المعيار رقم (920):التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية؛

المعيار رقم (930): التكليف بإعداد المعلومات المالية.

المجموعة العاشرة:البيانات الدولية لمهنة التدقيق **1100_1000.** وتضمنت المعايير الآتية:

المعيار رقم (1000):إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف؛

المعيار رقم (1001):بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة–أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة؛

المعيار رقم (1002):بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة–أنظمة الحواسيب المباشرة؛

المعيار رقم (1003):بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة–أنظمة قاعدة البيانات؛

المعيار رقم (1004):العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجين؛

المعيار رقم (1005):الاعتبارات الخاصة في تدقيق المنشآت الصغيرة؛

المعيار رقم (1006):تدقيق المصارف التجارية العالمية؛

المعيار رقم (1007): الاتصالات مع الإدارة.

المعيار رقم (1008):تقدير المخاطر والضبط الداخلي –خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب.

المعيار رقم (1009):طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب.

المعيار رقم (1010):اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية.

المعيار رقم (1011):مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء والمدققين.

ووفقا لأحدث تعديل من قبل مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية (IAASB) أصبح عدد معايير التدقيق الدولية المعدلة(36) ستة و ثلاثون معيارا، و هذا ما يوضحه الجدول المقابل:

الجدول رقم (08):المعايير الدولية للتدقيق حسب آخر تحديث(إعادة صياغة،تعديل،معايير جديدة).

رقم المعيار	اسم المعيار
أولا:المعايير الدولية للتدقيق التي تم إعادة صياغتها	
ISA210	الاتفاق على شروط التعيين.
ISA220	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية.
ISA230	توثيق التدقيق.
ISA240	مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية.
ISA250	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق القوائم المالية.
ISA300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
ISA315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها.
ISA330	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة.
SA500	أدلة التدقيق.
ISA510	التدقيق لأول مرة– الأرصدة الافتتاحية.
ISA520	الإجراءات التحليلية.
ISA530	العينات الإحصائية في التدقيق.
ISA550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA560	الأحداث اللاحقة.
ISA570	استمرارية المؤسسة.

ISA580	التأكيدات الكتابية.
ISA610	استخدام عمل المدقق الداخلي.
ISA700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات.
ISA710	المعلومات المقارنة–مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة.
ISA720	مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة.
ثانيا:المعايير الدولية للتدقيق التي تم تعديلها و إعادة صياغتها.	
ISA 200	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق
ISA 260	الاتصال مع القائمين على الحوكمة.
ISA 320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق.
402ISA	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم خدمات من مؤسسات أخرى.
501ISA	أدلة التدقيق–اعتبارات محددة لبنود مختارة.
505ISA	المصادقات الخارجية.
540ISA	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة.
600ISA	اعتبارا ت خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك القوائم).
620ISA	استخدام عمل الخبير.
705ISA	تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل.
ثالثا:المعايير الدولية للتدقيق الجديدة.	
265ISA	الاتصال مع القائمين على الحوكمة و الإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية(معيار جديد كان جزءا من معيار 260).
450ISA	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق (كان جزءا من معيار 300).
706ISA	الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل (كان جزءا من معيار 705).
805ISA	اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة ،أو الحسابات من بنود القوائم المالية (معيار جديد كان جزءا من معيار 800).
810ISA	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية(معيار جديد كان جزءا من معيار 800).

المصدر:من إعداد الباحثة،بالاعتماد على:

NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT,CNCC-IRE-CSOEC juin _ 2012 .www.experts-comptables.fr

http://www.hrdiscussion.com/hr16784.html_

_سايج فايز،**انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية و مهنة محافظ الحسابات**،الملتقى الدولي حول:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة،المنعقد يومي 13 و14 ديسمبر2011،جامعة سعد دحلب،البليدة،ص 7_8.

المطلب الثالث:إمكانية التحول نحو المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر.

الفرع الأول:العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية.

يتضح الارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في عدة نقاط نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

1_ارتباط معيار التدقيق الدولي المتعلق بالاستمرارية رقم (570) بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1)الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، كما يعكس معيار التدقيق الدولي المتعلق بالاستمرارية الإجراءات التي من المفروض أن يتخذها المدقق في حالة عدم التأكد من صحة فرض الاستمرارية الذي أعدت القوائم المالية بالاستناد إليه، حيث ينص هذا المعيار على أنه :"إذا اقتنع المدقق بعد تنفيذ الإجراءات الإضافية و حصوله على المعلومات بما فيها العوامل والظروف المشجعة على عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا،فيجب عليه في هذه الحالة الاستنتاج بأن إعداد القوائم المالية بافتراض مبدأ الاستمرارية ليس صحيحا، و إذا كانت نتيجة الافتراض الخاطئ الذي على أساسه أعدت القوائم المالية مادية بشكل جوهري و شامل مما يجعل تلك القوائم مضللة،فإنه يجب إبداء رأي سلبي أو إصدار رأي متحفظ. [1]

2_ يلبي معيار التدقيق الدولي رقم (550) المتعلق بالأطراف ذات العلاقة،متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم(24) و الصادر بعنوان الإفصاح اللازم عن الأطراف ذات العلاقة. حيث يوضح معيار التدقيق وبالتفصيل القواعد و المبادئ التي يجب على المدقق إتباعها في سعيه للحصول على أدلة و قرائن التدقيق الكافية و المناسبة في ما يخص العمليات التي تحدث بين المؤسسة محل التدقيق و الأطراف ذات الصلة كالمؤسسات التابعة أو الشقيقة. [2]

3_ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم (560) المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم (10) .

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سبق، ص27.

[2] سهام محمد السويدي، نفس المرجع السابق.

و عليه نستنتج أن هناك علاقة وثيقة و ارتباط قوي بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية حيث وضعت هذه الأخيرة تبعا لمعايير المحاسبة،حيث يسعى كل من المحاسب و المدقق لتلبية متطلبات مستخدمي المعلومات المالية (التقارير و القوائم المالية) بهدف اتخاذ القرار المناسب، كما ينبغي على المدقق عند إبداء رأيه بالتقرير الإشارة إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمعايير المحاسبة الدولية.

كما تجدر الإشارة إلى أن المجلس الوطني للمحاسبة قام بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق(NAA)[1]، من خلال القرار رقم 2016/02 المؤرخ في 2016/02/04 والمتعلق بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الآتية:

_المعيار الجزائري للتدقيق رقم(210):الموافقة على شروط التكليف التدقيق.

_المعيار الجزائري للتدقيق رقم(505):التأكيدات الخارجية.

_المعيار الجزائري للتدقيق رقم(560):الأحداث اللاحقة لإقفال السنة المالية.

_المعيار الجزائري للتدقيق رقم(580):الإقرارات الخطية.

الفرع الثاني: الإجراءات التنفيذية لعملية التحول نحو المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر.

يعتبر مدقق الحسابات في الجزائر غير مجبر على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق لعدم وجود أي قانون جزائري يجبره على ذلك، فهو ملزم فقط بتطبيق النصوص القانونية والتشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والصادرة عن وزارة المالية، حيث يركز مدقق الحسابات على تطبيق الاجتهادات المهنية.[2]

يتطلب تطبيق المعايير الدولية للتدقيق توفير الوسائل الملائمة، وكذا توفير الخبرات المهنية المؤهلة لمواجهة مختلف الإشكاليات أثناء إعداد القوائم المالية، فبعض المعايير تتضمن أكثر من خيار محاسبي للتطبيق، وبالتالي يتعين على الجهة المناط بها اعتماد المعايير في كل دولة اختيار ما يناسب ظروفها من هذه الخيارات للتطبيق فيها. لذا فإن نجاح خطة التحول إلى المعايير الدولية يرتبط بمراعاة البيئة التي ستطبق فيها، والتفاوت بين القطاعات الاقتصادية في قدرتها على استيعاب متطلبات تلك المعايير.

وعليه يتطلب تطبيق مشروع التحول إلى المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر اتباع خطة واضحة لدراسة هذه المعايير واتخاذ التدابير اللازمة لضمان التطبيق السليم لهذه المعايير، وتقييم مدى ضرورة القيام بالتعديلات المناسبة عليها وعلى الأنظمة والتعليمات المحلية.

ولذلك فسوف يتم تطبيق الإجراءات التنفيذية الآتية على كل معيار من معايير التدقيق الدولية:

---

[1] Décision n° 02/2016 du 04/02/2016 – Ministère des finances.

[2] سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة في ظل الإصلاح المحاسبي (حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، 2015/2014، ص219.

_ تقوم لجنة معايير التدقيق بدراسة المعيار الدولي وما يرتبط به من تفسيرات للنظر في إمكانية تطبيقه كما صدر أو إجراء تعديلات عليه مع الأخذ في الحسبان مدى استعداد البيئة المحلية الجزائرية ؛

_تنظيم اجتماعات وملتقيات ومؤتمرات تضم الباحثين والمتخصصين تشمل معدي القوائم المالية والمدققين والمستخدمين والأكاديميين وممثلين عن الهيئات المشرفة لمناقشة مشروع المعيار، ثم تقوم لجنة معايير التدقيق بمناقشة ملاحظات هذه الاجتماعات لتقديم إضافات أو تعديلات ضرورية على المعيار؛

_نشر توصيات لجنة معايير التدقيق بخصوص كل معيار لإبداء الملاحظات المناسبة ثم مناقشة ما يرد من ملاحظات وتعديل ما يلزم لاعتماد المعيار للتطبيق. ومن ثم وضع قرارات اللجنة الفنية المختصة باعتماد المعايير ضمن ملحق خاص بكل معيار والذي يتضمن نص الفقرات المضافة أو المعدلة، وإشارات واضحة للفقرات الملغاة، ومع شرح شامل لأساس الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإشارات مرجعية دقيقة للفقرات المتأثرة بالتعديل[1].

وفي حالة تبني المعايير الدولية للتدقيق بالجزائر، فمن الواجب الحصول على العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين، من طرف وزارة المالية الهيئة المشرفة على التدقيق بالجزائر، حيث يشترط من الدولة التي ترغب في عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين تحقيق الالتزامات التالية:[2]

1.ينبغي على الهيئات العضو القيام بما يلي:

– إدخال المعايير الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد في معاييرهم الوطنية أو الإصدارات الأخرى ذات العلاقة.

– المساعدة على تطبيق المعايير الدولية أو المعايير الوطنية والإصدارات الأخرى ذات العلاقة التي تتضمن المعايير الدولية.

2. ينبغي على الهيئات العضو أن تنفذ عملية ترجمة دقيقة: حيث يجب على الهيئات العضو أن تنفذ عملية ترجمة دقيقة ومكتملة وفي الوقت المناسب للمعايير الدولية ونشر تلك الترجمات في وقتها.

الفرع الثالث:مقارنة القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق.

من خلال مقارنة النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الصادرة من قبل مجلس المعايير الدولية للتدقيق نستنتج ما يلي:[1]

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،مشروع التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية ، متاح على:

www.socpa.org.sa/Socpa/Home/Projects/2

[2] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص 219_220.

أولا:نقاط التوافق.

1.تعيين المدقق: ينص المرسوم التنفيذي رقم 11_32 على أن عملية التعيين تتم حسب دفتر الشروط الذي يوضح فيه جميع الحقوق والواجبات بالنسبة لكلا الطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهذا ما جاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 المتعلق بالأهداف العامة للمدقق المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والمعيار الدولي رقم 210 المتعلق بالاتفاق حول آجال وشروط مهمة التدقيق أو شروط التكليف بالتدقيق.

2.رقابة الجودة: حيث نصت المادة 05 من القانون رقم 10_01 على إنشاء لجنة مراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 المتعلق برقابة جودة تدقيق القوائم المالية.

3.تحديد مهام المدقق الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمدقق الثانوي: وهذا ما نصت عليه المواد 30،46،47،48 و 49 من القانون 10_01 و هو ما يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 600 المتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استخدام أعمال مدققي الفروع.

4.التقرير وأنواعه: لقد نصت المادة 25 من القانون 10_01 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 المتعلق بالاستمرارية،كما يتوافق التقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة 25 مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 265 المتعلق بالاتصال مع القائمين على الحوكمة و الإدارة في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية.

5.التوثيق وحفظ الملفات: حيث نص القانون 10_01 من خلال المادة 40 منه على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهذا ما يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 230 المتعلق بالتوثيق.

ثانيا: نقاط الاختلاف.

لم تتعرض النصوص القانونية المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق في الجزائر إلى العناصر الآتية، والتي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق:

_ تقييم المخاطر؛

_ أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملائمتها؛

---

[1] عمورة جمال، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، الملتقى الدولي حول:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة:التحدي،يومي 13 و 14 ديسمبر2011 ، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص11_12.

_ عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها)؛

_ الأطراف ذات العلاقة؛

_ الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المدقق؛

_ مراعاة عمل المدقق الداخلي؛

_ الاستفادة من عمل الخبير.

الفرع الرابع:أساليب تبني المعايير الدولية للتدقيق.

يمكن استخدام عدة أساليب لتبني وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق، وهي كالآتي: [1]

أولا: التبني الكامل للمعايير الدولية للتدقيق.

تقوم بعض المؤسسات بتبني المعايير الدولية بشكل كلي وبنسبة 100 % دون إضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير، وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمية.

ثانيا: استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة.

في هذه الحالة تقوم الدول بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية سوف يكون بمثابة التزاما بمعايير التدقيق الدولية.

ثالثا: استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلاف اتهامة.

في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير لهذا الاختلاف، وأن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى الاختلافات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد تقريره.ولقد تم تبني المعايير الدولية للتدقيق في 122 دولة حتى أوت 2012، كما يقدر عدد الدول التي قامت بإعداد وتقييم ذاتي من أجل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين ب 179 دولة، حتى جوان 2014.

[1] سايج فايز، مرجع سبق ذكره، ص 216_217.

خلاصة الفصل الثالث:

تكتسي مهنة محافظ الحسابات أهمية بالغة في المؤسسات وخاصة التجارية والمالية منها، وذلك نظرا للدور الأساسي الذي يقوم به محافظ الحسابات من أجل ضمان التطبيق الجيد للمبادئ العامة للمحاسبة ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في تقريره.

لقد ساهمت المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية في إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية، كما عملت على تطويرها وجعلها تتماشى مع كل التغيرات مما يسمح بتحسين الأداء المهني للمدققين.

حيث يعتبر كل من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) و معايير التدقيق الدولية (ISA) مرجعان متكاملان، غير أنه رغم قيام الجزائر بإصلاح النظام المحاسبي لم تتمكن بعد من الانضمام إلى الهيئة الدولية المشرفة على تطوير مهنة التدقيق، وفي ظل عدم وجود معايير تدقيق محلية أو دولية يلجا إليها مدققي الحسابات الجزائريين أصبح من الضروري تطوير مهنة التدقيق و العمل على ترقية مستوى أداء مدققي الحسابات من خلال إدراج معايير التدقيق الدولية (ISA) ضمن القوانين المحلية التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر.

الفصل الرابع :

تقييم واقع وإمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق ظل الإصلاح المحاسبي

تمهيد:

بهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذا البحث تم تدعيم الدراسة النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في إعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في ميدان المحاسبة و التدقيق في الجزائر و التي تضمنت ثلاثة محاور أساسية تتعلق بكل من تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر، الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر والتي تم تقديمها لعينة من المهنيين المتمثلين في المحاسبين،محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وإلى مجموعة من الأكاديميين المتمثلين في الأساتذة الجامعيين.

من خلال الدراسة الميدانية سنحاول التعرف على واقع مهنة التدقيق وواقع مهنة محافظة الحسابات بالجزائر في ظل عملية إصلاح النظام المحاسبي .

حيث سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى دراسة و تحليل كل محاور الاستبيان،حيث سنعرض من خلال المبحث الأول المنهجية والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فسنخصصه لإعداد الاستبيان و تفريغ البيانات، وبالنسبة للمبحث الثالث فسنتطرق إلى دراسة ومناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية. وعلى هذا الأساس كان الشكل العام للفصل الرابع كالآتي:

1.المنهجية و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛

2.إعداد الاستبيان و تفريغ البيانات؛

3.دراسة و مناقشة و تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول:المنهجية و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

سنحاول من خلال هذا المبحث استعراض العناصر المستخدمة في الدراسة الميدانية والتي تمثلت في مجتمع وعينة الدراسة، حدود الدراسة بالإضافة إلى مصادر وأدوات جمع البيانات كما تم التطرق إلى منهج الدراسة. وعليه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

1.مجتمع و عينة الدراسة وحدود الدراسة؛

2.منهج الدراسة ومصادر وأدوات جمع البيانات.

المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة و حدود الدراسة.

حيث يوضح هذا المطلب مجتمع الدراسة و عينتها و حدودها،و ذلك كما يلي:

الفرع الأول:مجتمع الدراسة.

لقد ركزنا عند قيامنا باختيار مجتمع الدراسة على ضرورة توفر المؤهل العلمي بالنسبة للأكاديميين وهو شهادة في الدراسات العليا مع التخصص في المحاسبة والتدقيق، أما بالنسبة للمهنيين فركزنا على ضرورة توفر الخبرة والشهادة والتي يمكن أن تكون إما شهادة ليسانس أو شهادة في الدراسات العليا.

وعليه يتمثل مجتمع الدراسة في الفئات الآتية:

الفئة الأولى:خبراء المحاسبة .

الفئة الثانية:محافظي الحسابات.

الفئة الثالثة:الأساتذة الجامعيين المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق لتدعيم الدراسة.

الفئة الرابعة:المحاسبين.

الفرع الثاني:عينة الدراسة.

اعتمدنا في توزيع الاستمارات على التسليم المباشر و أحيانا على الاستبيان الإلكتروني أو عن طريق الزملاء،حيث قمنا بتوزيع 50 استمارة حيث تم استرجاع (44) استمارة أي ما نسبته88%، وبعد عملية الانتقاء و التصنيف قمنا باستبعاد (03) استمارات و ذلك بسبب نقص الإجابة و عدم صلاحيتها للتحليل ،كما تم ضياع (06) استمارات بسب عدم استرجاعها من قبل المستجوبين والتي تم تصنيفها في الاستمارات المفقودة ليتم الاعتماد على (41) استمارة أي ما نسبته85%.و هذا ما يوضحه الجدول المقابل:

الجدول رقم(09):الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	50	%100
الاستمارات المسترجعة	44	%88
الاستمارات المفقودة	6	%12
الاستمارات الملغاة	3	%3
الاستمارات الصالحة للدراسة	41	%85

المصدر:من إعداد الباحثة.

الفرع الثالث:حدود الدراسة.

تتمثل حدود الدراسة التي قمنا بها فيما يلي:

الحدود المكانية:الهدف من هذه الدراسة هو معرفة مدى تأثر مهنة التدقيق ومهنة محافظة الحسابات بإصلاح النظام المحاسبي في الجزائر وهذا ما أدى بنا إلى حصر الدراسة في عينة من المهنيين والأكاديميين المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق وموظفي المحاسبة عبر مختلف جهات الوطن.

الحدود الزمنية: حيث امتدت الدراسة الميدانية ثلاثة أشهر من 01سبتمبر 2016 إلى 30 نوفمبر 2016.

الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة الأكاديميين المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق والذين يمتلكون الخبرة والمؤهل العلمي في المجال.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بمعرفة آراء المستجوبين حول تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر، وكذا آرائهم حول ما جاء به القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ودراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر.

المطلب الثاني:منهج الدراسة ومصادر وأدوات جمع البيانات.

الفرع الأول: منهج الدراسة.

لقد اعتمدنا من خلال هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة واقع تطوير مهنة التدقيق الخارجي ومهنة محافظ الحسابات في ظل إصلاح النظام المحاسبي وتبني معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS، وذلك من خلال الاستعانة بالدراسة الميدانية عن طريق تصميم وتوزيع استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة والتي تم معالجتها ودراستها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 22 وبرنامج EXEL 2007، بهدف اختبار فرضيات الدراسة والتوصل إلى النتائج والأهداف المطلوبة.

الفرع الثاني: مصادر وأدوات جمع البيانات.

بغرض جمع بيانات الدراسة قمنا بالاعتماد على نوعيين أساسيين من المصادر والتي لها علاقة بموضوع البحث والتي تمثلت فيما يلي:

أولا:مصادر البيانات الثانوية.

من أجل عرض الجزء النظري للدراسة تم جمع البيانات والمعلومات الثانوية من خلال الدراسات السابقة في الموضوع والتي شملت:

_ الكتب و المؤلفات العلمية باللغة العربية و الأجنبية و المتخصصة بموضوع الدراسة؛

_القوانين والمراسيم التنفيذية المنشورة في الجريدة الرسمية و التي لها صلة بالمحاسبة و التدقيق؛

_المقالات، الملتقيات والرسائل الجامعية في مجال التدقيق و المحاسبة؛

_التقارير و النشرات و الإصدارات عن المجلس الوطني للمحاسبة.

ثانيا:مصادر البيانات الأولية.

بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على الاستبيان (بيانات أولية)كأداة أساسية لجمع البيانات من

مصادرها الرئيسية و من ثم تفريغها و تحليلها في البرنامج الإحصائيSPSS 22 .

المبحث الثاني:إعداد الاستبيان و تفريغ البيانات.

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث استعراض إلى العناصر الأساسية التي اعتمدنا عليها عند إعداد استمارة الاستبيان و تصميمها،وأهم صعوبات و مشاكل استرجاع الاستبيان و كذا مكونات و هيكل الاستبيان،طريقة تصنيف الأسئلة و تبويبها،طرق التفريغ و المعالجة، بالإضافة إلى الوسائل التي تم استخدامها في التحليل بعد استرجاع الاستمارات من المستجوبين.

وعليه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

1. هيكل الاستبيان؛
2. تفريغ البيانات.

المطلب الأول:هيكل الاستبيان،تصميم الاستبيان وصعوبات استرجاع الاستبيان.

الفرع الأول: هيكل الاستبيان.

حيث تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين:

الجزء الأول: ويتعلق هذا الجزء بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (الجنس، العمر، الشهادة المهنية، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، الخبرة المهنية)؛

الجزء الثاني:تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى ثلاثة (03) محاور رئيسية وهي:

المحور الأول: تضمن (13) فقرة حول تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر؛

المحور الثاني: تضمن (07) فقرات،و تناول الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛

المحور الثالث: تضمن (10) فقرات،تهدف إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر. ولقد تم استخدام مقياس ليكارت LIKERT SCALE ذي النقاط الخمسة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاثة،وذلك بهدف معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان،وذلك لأغراض التحليل. كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم(10):معايير تحديد الاتجاه لمقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الرقم	1	2	3	4	5
طول الفئة	(1-1.80)	(1.81_2.60)	(2.61_3.40)	(3.41_4.20)	(4.21-5)

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

الفرع الثاني:تصميم الاستبيان.

لقد قمنا من خلال إعداد الاستبيان بأخذ مجموعة من العناصر الأساسية بعين الاعتبار والتي نذكر أهمها فيما يلي:

_الاعتماد في إعداد الاستبيان على الأسلوب البسيط و اللغة المفهومة،حتى لا تكون صيغة السؤال قابلة للتأويل؛

_اختصار أسئلة الاستبيان؛

_محاولة الابتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة حتى لا تكون مملة ومعقدة بالنسبة للمستجوبين؛

_الحرص على توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الجانب النظري؛

_طرح الأسئلة المغلقة وذلك لعدة أسباب نذكر أهمها في:

_حتى تكون الإجابات واضحة وحقيقية؛

_لتسهيل اختيار الإجابة المناسبة؛

لحصر الإجابات في إطار موضوعنا.

_الاستعانة بآراء مجموعة من الأكاديميين ذوي الاختصاص و الذين يمتلكون المؤهل العلمي بهدف إحداث بعض التعديلات على الاستبيان إما بالإضافة أو التغيير أو الحذف،كما تم طرح الاستبيان الأولي على العينة الاستطلاعية بغرض تحقيق ما يلي:

_ تحديد درجة استجابة المبحوثين للاستبيان؛

_توضيح بعض المشكلات المتعلقة بالتصميم والمنهجية؛

_معرفة الأسئلة الغامضة.

الفرع الثالث: صعوبات توزيع واسترجاع الاستبيانات.

بعد تصميم الاستبيان وتوزيعه واجهنا عدة مشاكل وصعوبات خلال عملية الاسترجاع، والتي نذكر أهمها فيما يلي:

_عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الاستبيان؛

_تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم إصرارنا و زيارتنا المتكررة لهم؛

_اكتفاء بعض أفراد العينة بالإجابة على بعض الأسئلة وليس كلها؛

_رفض بعض أفراد العينة من الإجابة على الأسئلة بسبب عدم إطلاعهم على القانون 10_01.

المطلب الثاني :اختبار الصدق و ثبات أداة الدراسة الميدانية.

أولا:صدق أداة الدراسة.

يعتبر اختبار الاستبيان قبل تطبيقه عمليا من العناصر الأساسية في الدراسة الميدانية وعلى هذا الأساس تم عرض الاستبيان على محكمين من أكاديميين و مهنيين ذوي الاختصاص و بعدها تم إعداد النموذج النهائي.

ثانيا:ثبات أداة الدراسة.

يقصد بثبات أداة الدراسة درجة الاتساق الداخلي فيما بين الفقرات،واستقرار المقياس و عدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.

بغرض إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان و للتأكد من صدقه وقدرته على تحقيق الأهداف المطلوبة، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH ،فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0.876،و هذا ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد ، فمعامل ألفا كرونباخ يأخذ قيما تنحصر عادة بين من الصفر والواحد الصحيح ، حيث كلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد دل ذلك على وجود ثبات مرتفعا يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

المطلب الثالث:تفريغ البيانات.

الفرع الأول:معالجة نتائج الاستبيان.

بعد تصميم الاستبيان و اختباره و تعديله تم تعميمه على العينة المستهدفة من الدراسة، و بعد جمعه من المبحوثين قمنا بتجميع البيانات المحصلة و تفريغها و معالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي SPSS 22 نظرا لكونه يسهل الوصول إلى تحقيق أهداف الدراسة من خلال إدارته للبيانات و تحليله الإحصائي السريع للنتائج،كما قمنا باستخدام برنامج EXEL2007 .

وفي ما يخص جمع وتبويب البيانات الخاصة بخصائص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد علىEXEL2007، و بنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تسهل الملاحظة والتحليل.

أما بالنسبة لمحاور الاستبيان الثلاثة، فتم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS 22 الذي يوفر مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تساعد على التحليل الموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين الأدوات الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة ما يلي:

_معامل الثبات لمعرفة مدى الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة؛

_التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لأفرد العينة ؛

_ المتوسطات الحسابية لمعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من محاور الدراسة و معرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة ؛

_الانحرافات المعيارية حيث تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة والانحراف الإجمالي للمحور،وذلك لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي؛

الفرع الثاني:عرض خصائص عينة الدراسة.

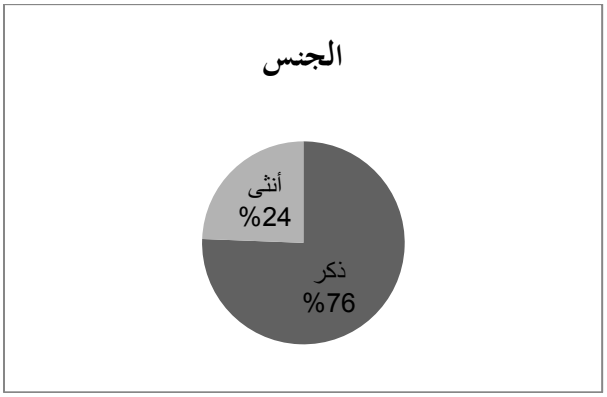
1.الجنس:

الجدول رقم (11):توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكر	31	%76
أنثى	10	%24
المجموع	41	%100

المصدر:من إعداد الباحثة بناءا على بيانات الاستبيان.

الشكل رقم (05):تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم11.

من خلال الجدول رقم(11) المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب الجنس.نلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق بكثير نسب الإناث،حيث تبلغ نسبة الذكور 76% أي ما يعادل 31 ذكر ،في حين بلغت نسبة الإناث 24% أي ما يعادل 10 إناث.

حيث توحي هذه النتائج إلى أن أغلب ممتهني العمل المحاسبي هم من الذكور ويرجع ذلك إلى صعوبة أداء هذه المهنة.

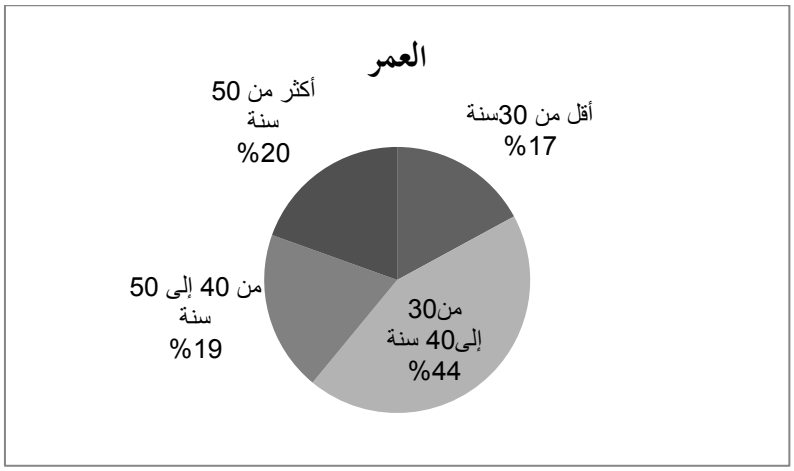
2.العمر:

الجدول رقم (12):توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.

العمر	التكرار	النسبة%
أقل من 30سنة	7	%17
من30 إلى40 سنة	18	%44
من 40 إلى 50 سنة	8	%19
أكثر من 50 سنة	8	%20
المجموع	41	%100

المصدر:من إعداد الباحثة بناءا على بيانات الاستبيان.

الشكل رقم (06):تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم 12.

يوضح لنا الجدول رقم (12)توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات العمرية ،والذي يمكن استخلاص منه ما يلي:

_الأفراد الذين يقل عمرهم عن 30سنة يشكلون نسبة 17%، وهم يمثلون اقل نسبة كون غالبيتهم من الأساتذة الجامعيين مع أقلية من المحاسبين وكذا محافظي الحسابات؛

_نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و40سنة يشكلون نسبة 44%، وهم في مجملهم من الأساتذة الجامعيين و المحاسبين ومحافظي الحسابات؛

_نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50سنة هي19 %، ممثلين في الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ؛

_ بالنسبة للفئة الأكبر من 50سنة فهم يمثلون ما نسبته 20%و غالبيتهم من خبراء المحاسبة، و يرجع هذا إلى كون العمل في مجال المحاسبة يتطلب الخبرة الميدانية إلى جانب التعليم المحاسبي.

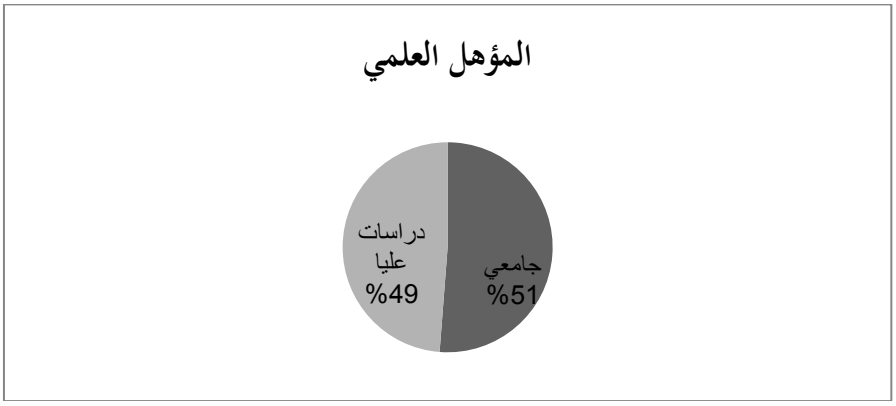
3.المؤهل العلمي:

الجدول رقم (13):توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
جامعي	21	%51
دراسات عليا	20	%49
المجموع	41	%100

المصدر:من إعداد الباحثة بناءا على بيانات الاستبيان.

الشكل رقم (07):تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم13.

و يشير الجدول رقم (13) أن النسبة الأعلى من أفراد العينة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 51% و هم من فئة المحاسبين و محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة ؛ في حين نسبة حملة الدراسات العليا 49% وهم من فئة الأساتذة الجامعيين و محافظي الحسابات، ويرجع هذا التوزيع إلى الرغبة في حصر عينة الدراسة على فئة الجامعيين الحاصلين على شهادة لليسانس على الأقل.

4.المستوى الوظيفي:

الجدول رقم (14):توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي.

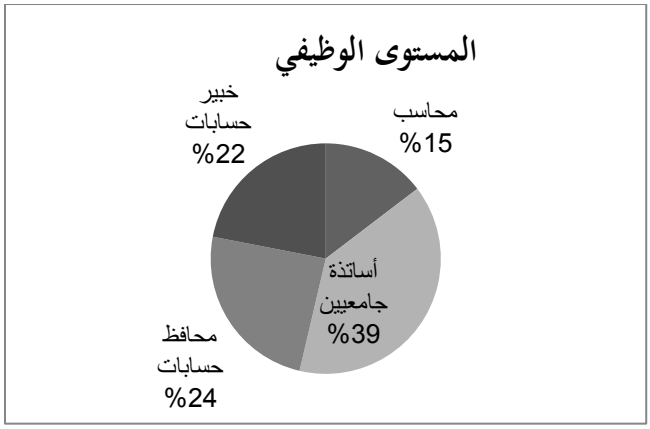
المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة%
محاسب	6	%15
الأساتذة الجامعيين	16	%39
محافظ حسابات	10	%24
خبير حسابات	9	%22
المجموع	41	%100

المصدر:من إعداد الباحثة بناءا على بيانات الاستبيان.

يوضح لنا الجدول رقم (14)توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمستوى الوظيفي، فكانت نسبة المحاسبين 15% و هي أقل نسبة في العينة، ثم تليها فئة خبراء المحاسبة و هي 22%،أما نسبة محافظي الحسابات فبلغت 24%،بينما بلغت نسبة الأساتذة الجامعيين 39%.

حيث نلاحظ من خلال هذه البيانات أن وظائف ومهن أفراد العينة تنوعت حيث يلاحظ أن غالبية أفراد العينة من المهنيين (خبراء محاسبين، محافظي حسابات،محاسبين) بنسبة إجمالية تقدر بـ 61% ،تليها فئة الأساتذة الجامعيين المهتمين بمجال لمحاسبة و التدقيق بنسبة 39% ، وهذا التوزيع مناسب للدراسة حيث أن المهنيين هم على اطلاع جيد على أحوال المهنة.

الشكل رقم (08):توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم14.

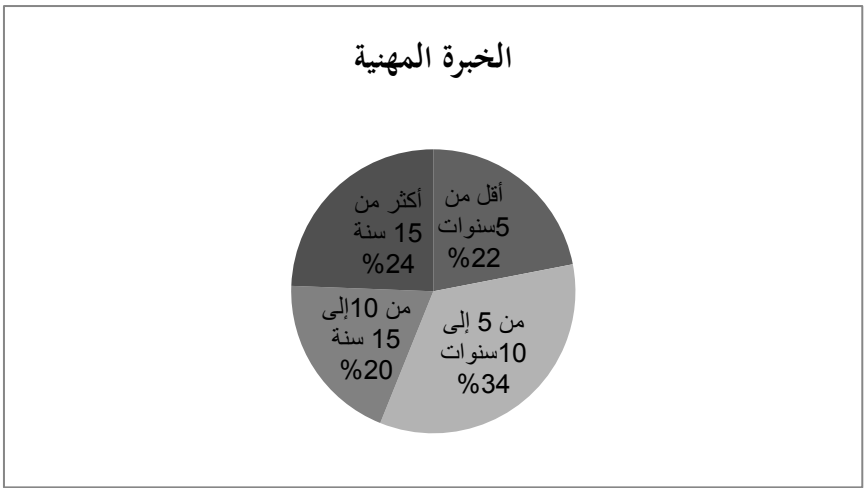
5.الخبرة المهنية:

الجدول رقم (15):توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
أقل من 5سنوات	9	%22
من 5 إلى 10سنوات	14	%34
من 10إلى 15 سنة	8	%20
أكثر من 15 سنة	10	%24
المجموع	41	%100

المصدر:من إعداد الباحثة بناءا على بيانات الاستبيان.

الشكل رقم (09):توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم15.

حيث يتضح من خلال الجدول رقم (15) ما يلي:

_نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 5سنوات هي22 % وهي تمثل المحاسبين و الأساتذة الجامعيين ؛

_أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة من 5 إلى 10سنوات بنسبة 34% وهذا يعني أنهم عايشوا التحولات التي مرت بها المهنة.

_بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين10إلى 15 سنة بلغت نسبتهم 20 % وهم يمثلون في مجملهم محافظي الحسابات وكذا الأساتذة الجامعيين ؛

_نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة تفوق 15سنوات هي 24% ، وهي تتضمن الخبراء المحاسبين و بعض محافظي الحسابات.

المبحث الثالث:دراسة و مناقشة و تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

بعد جمع البيانات و إدخالها في البرنامج الإحصائي SPSS 22 قمنا بتنظيم البيانات و وصفها من أجل تحليل نتائج الدراسة بطريقة تجعلها أكثر وضوحا بالنسبة للقارئ .

حيث خصصنا هذا المبحث لدراسة و تحليل نتائج البيانات المتوصل إليها من الاستبيانات. وعليه تم تقسيم هذا المبحث إلى العناصر الآتي:

1.تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر؛

2. الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

3.دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر.

المطلب الأول:تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر.

من خلال هذا المطلب، سنقوم بتحليل بيانات المحور الأول من الاستبيان، والذي نريد من خلاله معرفة درجة رضا أفراد العينة حول عملية إصلاح النظام المحاسبي وتطبيق SCFوتبني IAS /IFRS في الجزائر.

الفرع الأول: إصلاح النظام المحاسبي وتطبيق SCF في الجزائر.

من خلال هذا الفرع، سنقوم بتقييم إصلاح النظام المحاسبي وتطبيق SCF في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين.

أولا: ضرورة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.

أظهرت نتائج الإجابة عن السؤال الأول من المحور الأول أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق بشدة في ما يتعلق بضرورة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر حيث وافقت عليه عينة الدراسة بنسبة68.3 %، وتجسد ذلك أيضا من خلال الانحراف المعياري الذي بلغ0.47 وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة و الخامسة وهذا ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة، ويمكن تلخيص نتائج إجابة السؤال الأول في الجدول التالي:

الجدول رقم (16):نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	0	0	13	28	4.68	0.471	**موافق بشدة**
النسبة	0	0	0	31.7	68.3			
العبارة	يعتبر إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر أمر ضروري							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

ثانيا: الانتقال إلى النظام المحاسب المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

أظهرت نتائج الإجابة عن السؤال الثاني من المحور الأول أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق بشدة في ما يتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS كما اعتبره المستجوبين أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني PCN حيث وافقت عينة الدراسة على ذلك بشدة

وبنسبة 46.3 % ،في حين لم توافق نسبة 4.9% من المستجوبين على ذلك، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.73 دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات بين الاقتراح الثاني و الرابع و الخامس،و هذا ما يوضحه الجدول المقابل:

الجدول رقم (17):نتائج الاستبيان المتعلقة بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	2	0	20	19	4.36	0.733	**موافق بشدة**
النسبة	0	4.9	0	48.8	46.3			
العبارة	يعتبر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطنيPCN							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

ثالثا: التغيرات المهمة التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيقSCF .

أظهرت نتائج الإجابة عن السؤال الثالث من المحور الأول **أن** 41.5%من أفراد عينة الدراسة أجابوا بموافق بشدة و 36.6% بموافق،مما يجعل المؤيدين للتغيرات المهمة التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيقSCFتمثل نسبة 78.1% في حين لم يوافق 14.6% من المستجوبين على ذلك،وكاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي4.04 و التي تعبر عن الإجابة بموافق،في حين بلغ الانحراف المعياري 1.047وهي قيمة كبيرة تعود لكون أنه رغم أن الغالبية أجابت بموافق و موافق بشدة إلا أن باقي الإجابات توزعت بين المحايدين و غير الموافقين من أفراد العينة، ويمكن تلخيص نتائج إجابة السؤال الثالث في الجدول التالي:

الجدول رقم (18):نتائج الاستبيان المتعلقة بالتغيرات المهمة التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيقSCF .

المقياس	المؤشرات الإحصائية							
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
التكرار	0	6	3	15	17	4.04	1.047	موافق
النسبة	0	14.6	7.3	36.6	41.5			
العبارة	عرفت الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيق SCF تغيرات مهمة							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

رابعا:دور النظام المحاسبي المالي في زيادة شفافية الحسابات وفي جعل القوائم المالية قابلية للمقارنة لدى الأطراف المستخدمة.

أظهرت نتائج الإجابة عن السؤال الرابع من المحور الأول أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق في ما يتعلق بدور النظام المحاسبي المالي في زيادة شفافية الحسابات وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة لدى الأطراف المستخدمة فقد بلغ المتوسط الحسابي 4.17،حيث أيدت نسبة 82.9 %من عينة الدراسة ذلك،و تجسد ذلك أيضا من خلال الانحراف المعياري الذي بلغ0.946 %ما يمكن إرجاعه إلى التشتت الكبير للإجابات وتوزعها بين الاقتراحات الأربعة،و يمكن توضيح نتائج الإجابة على السؤال الرابح من خلال الجدول المقابل:

الجدول رقم (19):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في زيادة شفافية الحسابات و في جعل القوائم المالية قابلية للمقارنة لدى الأطراف المستخدمة.

المقياس	المؤشرات الإحصائية							
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
التكرار	0	4	3	16	18	4.17	0.946	موافق
النسبة	0	9.8	7.3	39.0	43.9			
العبارة	سمح النظام المحاسبي المال ي من خلال تطبيقه في الجزائر بزيادة شفافية الحسابات وجعل القوائم المالية لدى الأطراف المستخدمة لها قابلة للمقارنة							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

خامسا: مواجهة إصلاح النظام المحاسبي لعدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية لذلك.

بينت نتائج الأجوبة عن السؤال الخامس من المحور الأول أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق

بشدة في ما يتعلق بمواجهة إصلاح النظام المحاسبي لعدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك حيث وافقت عليه عينة الدراسة بنسبة65.9 % ،و تجسد ذلك أيضا من خلال الانحراف المعياري الذي بلغ 0.48وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة و الخامسة، وهذا ما يوضحه الجدول المقابل:

الجدول رقم (20):نتائج الاستبيان المتعلقة بمواجهة إصلاح النظام المحاسبي لعدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك.

		المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	0	0	14	27	4.65	0.48	**موافق بشدة**
النسبة	0	0	0	34.1	65.9			
العبارة	واجه إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر عدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

سادسا:مواجهة المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة لمشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF .

أشارت نتائج الإجابة عن السؤال السادس من المحور الأول إلى أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على مواجهة المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة لمشاكل أثناء التطبيق الأولي ل SCF، فقد وافقت نسبة 65.9 % من عينة الدراسة على ذلك و بلغ المتوسط الحسابي 4.51،كما مثل الانحراف المعياري0.81 وهي قيمة صغيرة دلالة على تشتت ضعيف للإجابات و الذي يرجع لكون أن الأغلبية أيدت ذلك مع توزع باقي الإجابات بصفة متقاربة بين الاقتراحات المتبقية،وعليه يمكن تلخيص هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (21):نتائج الاستبيان المتعلقة بمواجهة المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة لمشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF .

المقياس	المؤشرات الإحصائية							
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
التكرار	0	2	2	10	27	4.51	0.81	موافق بشدة
النسبة	0	4.9	4.9	24.4	65.9			
العبارة	واجه المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة مشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

سابعا: مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS.

لاحظنا من خلال نتائج الإجابة على السؤال السابع من المحور الأول أن58.5 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على وجود توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS و22 % موافقين بشدة، و7.3% غير موافقين و 12.2% أجابوا بمحايد. ويبين المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.95 الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو موافق،حيث بلغ الانحراف المعياري 0.8و هذا راجع لوجود تشتت ضعيف للإجابات و توزع النسب الأكبر لها بين الموافقين والمحايدين، و يمكن تلخيص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (22):نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS.

المقياس	المؤشرات الإحصائية							
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
التكرار	0	3	5	24	9	3.95	0.804	موافق
النسبة	0	7.3	12.2	58.5	22.0			
العبارة	هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22.

الفرع الثاني: تطبيق معايير IAS /IFRS بالجزائر.

من خلال هذا الفرع، سنقوم بالتعرف على دور تبني و تطبيق معايير IAS /IFRS في تحسين الممارسة المحاسبية و تطوير المؤسسات الاقتصادية المحلية بالجزائر من وجهة نظر المستجوبين.

أولا:دور تبني وتطبيق معايير IAS /IFRS في إضفاء صفة الدولية على المؤسسات المحلية.

لقد أوضحت الأجوبة عن السؤال الثامن من المحور الأول أن41.5 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على إمكانية إضفاء صفة الدولية على المؤسسات المحلية نتيجة الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS و17.1 % موافقين بشدة، و17.1% غير موافقين و 24.4% أجابوا بمحايد. ويبين المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.58الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو موافق،حيث بلغ الانحراف المعياري 0.97و هذا راجع لعدم تجانس وتشتت كبير على مستوى الأجوبة و توزع النسب الأكبر لها بين الموافقين و المحايدين،و التي يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (23):نتائج الاستبيان المتعلقة بإضفاء صفة الدولية على المؤسسات المحلية نتيجة الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS.

		المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	7	10	17	7	3.58	0.974	**موافق**
النسبة	0	17.1	24.4	41.5	17.1			
العبارة	أضفى الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS صفة الدولية على المؤسسات المحلية.							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

ثانيا: إن تبني و تطبيق معايير IAS/ IFRSفي الجزائر كان له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية.

لاحظنا من خلال نتائج الإجابة عن السؤال التاسع من المحور الأول أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق بشدة في ما يتعلق بتأثير تطبيق معايير IAS /IFRS في الجزائر بشكل إيجابي على الممارسة المحاسبية ،حيث وافقت عينة الدراسة على ذلك بشدة و بنسبة 46.3 % ،في حين لم توافق نسبة 2.4% من المستجوبين على ذلك، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.75دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات بين الاقتراح الثاني و الثالث و الرابع و الخامس،وهذا ما يبينه الجدول المقابل:

الجدول رقم (24):نتائج الاستبيان المتعلقة بالأثر الإيجابي لتطبيق معايير IAS /IFRS على الممارسة المحاسبية بالجزائر.

		المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	1	4	17	19	4.31	0.756	**موافق بشدة**
النسبة	0	2.4	9.8	41.5	46.3			

العبارة	إن تبني و تطبيق معايير IAS /IFRS في الجزائر كان له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

ثالثا:دور تطبيق معايير IFRS/ IASفي فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أظهرت نتائج الأجوبة عن السؤال العاشر من المحور الأولأن34.1%من أفراد عينة الدراسة أجابوا بموافق بشدة و41.5% بموافق،مما يجعل المؤيدين لدور تطبيق معايير IAS /IFRSفي فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمثل نسبة 75.6% في حين لم يوافق 12.2% من المستجوبين على ذلك،و كاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي3.95 و التي تعبر عن الإجابة بموافق ،في حين بلغ الانحراف المعياري 1.047وهي قيمة كبيرة تعود لكون أنه رغم أن الغالبية أجابت بموافق و موافق بشدة إلا أن باقي الإجابات توزعت بين المحايدين و غير الموافقين من أفراد العينة، ويمكن تلخيص نتائج الأجوبة في الجدول التالي:

الجدول رقم (25):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور تطبيق معايير IAS /IFRSفي فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	1	4	5	17	14	3.95	1.047	**موافق**
النسبة	2.4	9.8	12.2	41.5	34.1			
العبارة	يساعد الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS على فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

رابعا: تمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع مؤسسات أجنبية من خلال الالتزام بتطبيق معايير IFRS/ IAS .

أظهرت الإجابة عن السؤال الحادي عشر من المحور الأول أن 46.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين على إمكانية اندماج المؤسسات المحلية مع المؤسسات الأجنبية من خلال الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS و36.6% موافقين بشدة، و4.9% غير موافقين و 12.2% أجابوا بمحايد. ويبين المتوسط الحسابي الذي

بلغ 4.14الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو موافق،حيث بلغ الانحراف المعياري 0.82 و هذا راجع لوجود تشتت نسبي للإجابات و توزع النسب الأكبر لها بين الموافقين و المحايدين،وهذا ما يمكن تلخيصه في الجدول التالي:

الجدول رقم (26):نتائج الاستبيان المتعلقة بتمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع مؤسسات أجنبية من خلال الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS .

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	2	5	19	15	4.14	0.823	**موافق**
النسبة	0	4.9	12.2	46.3	36.6			
العبارة	يساعد الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS على تمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع المؤسسات الأجنبية							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

خامسا:دور الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS في جلب المستثمر الأجنبي.

أظهرت نتائج الإجابة عن السؤال الثاني عشر من المحور الأولأن46.3 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على القدرة على جلب المستثمر الأجنبي من خلال الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSو39 % موافقين بشدة، و7.3% غير موافقين و 7.3% أجابوا بمحايد. ويبين المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.17الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو موافق،حيث بلغ الانحراف المعياري 0.86 و هذا راجع لوجود تشتت نسبي للإجابات وتوزعها على الاقتراحات الأربعة، وعليه يمكن تلخيص الإجابات في الجدول الآتي:

الجدول رقم (27):نتائج الاستبيان المتعلقة بجلب المستثمر الأجنبي من خلال الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	3	3	19	16	4.17	0.863	**موافق**
النسبة	0	7.3	7.3	46.3	39.0			

العبارة	يساهم الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS في جلب المستثمر الأجنبي.

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

سادسا: دور المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

أشارت نتائج الإجابة عن السؤال الثالث عشر من المحور الأول أن نسبة43.9 % من عينة الدراسة وافقت على الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية من حيث تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ4.41 والتي تعبر عن إجابة موافق ، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.63دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات وتمركز النسب الأكبر لها بين الموافقين و المحايدين،و هذا ما يوضحه الجدول المقابل:

الجدول رقم (28):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	0	3	18	20	4.41	0.631	**موافق بالشدة**
النسبة	0	0	7.3	43.9	48.8			
العبارة	تساعد المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS على تحسين جودة المعلومات المحاسبية،مما سيرفع من جودة التقرير							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

خلاصة نتائج المحور الأول:(تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر).

بعد تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان ، نجد أن أفراد عينة الدراسة راضون عن عملية الإصلاح التي عرفها النظام المحاسبي من خلال تطبيق SCF، كما وافقوا بالغالبية على أهمية تبني وتطبيق معايير IAS /IFRS ودوره في تحسين الممارسة المحاسبية و تطوير المؤسسات الاقتصادية المحلية بالجزائر.

_حيث تم الاتفاق على ضرورة إصلاح النظام المحاسبي من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية و الذي نجده يتماشى مع التطورات الجديدة التي عرفها الاقتصاد العالمي على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه.

_ وتم التأكيد على التغيرات المهمة التي عرفتها الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيقSCFحيث بلغت نسبة المؤيدين لذلك 78.1% من أفراد عينة الدراسة ،حيث من خلال تطبيقه بزيادة شفافية الحسابات وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة لدى الأطراف المستخدمة لها.

_ لقد أجمع أفراد عينة الدراسة على مواجهة إصلاح النظام المحاسبي لعدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك إذ واجه المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة مشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF،كما أنه لم تتحكم المؤسسات الاقتصادية المحلية في تطبيق هذا النظام على القوائم المالية لها، وعليه يمكن إرجاع ذلك للأسباب الآتية:

1.عدم توفر الخبرة و التكوين الكافي لدى المهنيين و الأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة؛

2. وجود صعوبة أثناء تطبيق المبادئ المحاسبية نظرا لعدم فهمها؛

3.التأخر في إصدار المذكرات المنهجية المفسرة للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي؛

4.نقص الأبحاث في الجانب التقني حول هذا النظام.

_لقد سعت الحكومة الجزائرية إلى تكييف النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات و قواعد سيرها و كذا الطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم و إعادة التقييم و تعديل القوائم المالية الموجودة فيه ،حيث أظهرت نتائج الدراسة موافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة على وجود توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فمن خلال المقارنة بينهما نجد أن هناك نقاط اختلاف و نقاط تشابه ،إذ يوجد توافق كبير بينSCFوIFRS/ IAS و ذلك من حيث الإطار المفاهيمي النظري و كذا من الناحية التقنية،كما أن هناك بعض الاختلافات التي تعود إلى خصوصيات و طبيعة البيئة الاقتصادية والمحاسبية في إعداده.

_ يهدف تبني المعايير المحاسبية الدولية إلى الاقتراب من الممارسات المحاسبية الدولية و إلى السماح للمهنيين بالعمل وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر ،و عليه يسعى تبني و تطبيق معايير IFRS/ IAS في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين ؛إلى تحسين الممارسة المحاسبية و التأثير عليها إيجابيا و كذا إلى تطوير المؤسسات الاقتصادية المحلية من خلال تحقيق العناصر الآتية:

_إضفاء صفة الدولية على المؤسسات المحلية؛

_فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

_ تمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع المؤسسات الأجنبية؛

_تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛

_المساهمة في جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لتجنب الوقوع في مشاكل اختلاف النظم المحاسبية .

المطلب الثاني: الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

من خلال هذا المطلب، سنقوم بتحليل بيانات المحور الثاني من الاستبيان، والذي نريد من خلاله معرفة درجة رضا أفراد عينة الدراسة حول الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

أولا:الموافقة على القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

أبدت نتائج الإجابة عن السؤال الأول من المحور الثانيأن29.3 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمدو46.3 % موافقين بشدة، و2.4% غير موافقين و 22% أجابوا بمحايد. ويبين المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.19الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو موافق،حيث بلغ الانحراف المعياري 0.87 و نظرا لوجود تشتت ضعيف للإجابات وتوزعها على الاقتراحات الأربعة،وعليه يمكن تلخيص النتائج في الجدول المقابل:

الجدول رقم (29):نتائج الاستبيان المتعلقة بالموافقة على القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	1	9	12	19	4.19	0.872	**موافق**
النسبة	0	2.4	22	29.3	46.3			
العبارة	أتوافق مع القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

ثانيا:ضرورة إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق بالجزائر.

بينت إجابات المستجوبين عن السؤال الثاني من المحور الثاني أن نسبة90.2 % من عينة الدراسة وافقت على ضرورة إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة لتطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر، وتجلى

ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ4.48 والتي تعبر عن إجابة موافق بشدة، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.67دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات و توزعها بين الموافقين و المحايدين، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (30):نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة لتطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	0	4	13	24	4.48	0.675	**موافق بالشدة**
النسبة	0	0	9.8	31.7	58.5			
العبارة	تعتبر إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة أمر ضروري لتطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

ثالثا: جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية وأثره على الاستقلالية.

لاحظنا من خلال الأجوبة عن السؤال الثالث من المحور الثاني أن 12.2%من أفراد عينة الدراسة أجابوا بموافق بشدة و 31.7% بموافق،مما يجعل المؤيدين لجعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية تمثل نسبة 43.9% في حين لم يوافق 31.7% من المستجوبين على ذلك،و كاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي3.24 و التي تعبر عن الإجابة بمحايد ،في حين بلغ الانحراف المعياري 1.043وهي قيمة كبيرة تعود لوجود تشتت في الإجابات حيث توزعت النسب الأكبر بين المحايدين و غير الموافقين و التي مثلت في مجملها 56.1%من أفراد العينة،و يمكن تلخيص نتائج الإجابات في الجدول المقابل:

الجدول رقم (31):نتائج الاستبيان المتعلقة بجعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	13	10	13	5	3.24	1.043	**محايد**
النسبة	0	31.7	24.4	31.7	12.2			

العبارة	جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لن يفقدها استقلاليتها

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

رابعا:دور المجلس الوطني للمحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر من خلال إشرافه على مهنة المحاسبة.

أظهرت الأجوبة عن السؤال الرابع من المحور الثاني أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق بشدة في دور المجلس الوطني للمحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر من خلال إشرافه على مهنة المحاسبة،فقد بلغ المتوسط الحسابي 4.29،حيث أيدت نسبة90.3 %من عينة الدراسة ذلك،و تجسد ذلك أيضا من خلال الانحراف المعياري الذي بلغ0.71%ما يمكن إرجاعه إلى التشتت الضعيف للإجابات بين الموافقين و المحايدين، وعليه يمكن تلخيص هذه النتائج في الجدول المقابل:

الجدول رقم (32):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور المجلس الوطني للمحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر من خلال إشرافه على مهنة المحاسبة.

	المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	1	3	20	17	4.29	0.71	**موافق بشدة**
النسبة	0	2.4	7.3	48.8	41.5			
العبارة	سيساهم إشراف المجلس الوطني للمحاسبة على مهنة المحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

خامسا: دور استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات في الرفع من كفاءة المهنة.

أظهرت الأجوبة عن السؤال الخامس من المحور الثاني أن 43.9 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على إمكانية الرفع من كفاءة المهنة من خلال استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحساباتو41.5 %موافقين بشدة، و4.9% غير موافقين و 9.8% أجابوا بمحايد. ويبين المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.21الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو موافق بشدة،حيث بلغ الانحراف المعياري 0.82 و هذا راجع لوجود تشتت نسبي للإجابات و توزع النسب الأكبر لها بين الموافقين و المحايدين،و هذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (33):نتائج الاستبيان المتعلقة بالرفع من كفاءة المهنة من خلال استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات.

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المؤشرات الإحصائية المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
التكرار	0	2	4	18	17	4.21	0.821	موافق بالشدة
النسبة	0	4.9	9.8	43.9	41.5			
العبارة	سيساعد استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر.							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

سادسا: دور القانون 10_01 في ترشيد قرارات مستخدمي تقرير المدقق بالجزائر.

أوضحت الإجابة عن السؤال السادس من المحور الثاني أن 36.6 % من أفراد عينة الدراسة موافقين على إمكانية ترشيد قرارات مستخدمي تقرير المدقق من خلال القانون 10_01و43.9 %موافقين بشدة، و2.4% غير موافقين و 17.1% أجابوا بمحايد. ويبين المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.21الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو موافق بشدة،حيث بلغ الانحراف المعياري 0.82،و عليه يمكن تلخيص النتائج في الجدول المقابل:

الجدول رقم (34):نتائج الاستبيان المتعلقة بترشيد قرارات مستخدمي تقرير المدقق خلال تطبيق القانون 10_01.

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المؤشرات الإحصائية المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
التكرار	0	1	7	15	18	4.21	0.821	موافق بالشدة
النسبة	0	2.4	17.1	36.6	43.9			
العبارة	سيساعد القانون 10_01 على ترشيد قرارات مستخدمي تقرير المدقق في الجزائر							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

سابعا: مدى التوافق بين القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر التي جاء بها القانون 10_01 مع المعايير الدولية للتدقيق ISA.

من خلال نتائج الإجابة عن السؤال السابع من المحور الثاني نلاحظ أن 17.1%من أفراد عينة الدراسة أجابوا بموافق بشدة و 34.1% بموافق،مما يجعل المؤيدين لوجود توافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر التي جاء بها القانون 10_01 مع المعايير الدولية للتدقيق ISAتمثل نسبة 51.2% في حين لم يوافق 4.9% من المستجوبين على ذلك،و كاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي3.63 و التي تعبر عن الإجابة بموافق،في حين بلغ الانحراف المعياري 1.082وهي قيمة كبيرة تعود لوجود تشتت كبير للإجابات و توزع النسب الأكبر لها بين الاقتراح الثالث و الرابع و الخامس،و يمكن تلخيص الإجابات في الجدول الآتي:

الجدول رقم (35):نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى التوافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر التي جاء بها القانون 10_01 مع المعايير الدولية للتدقيق ISA.

		المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	2	18	14	7	3.63	1.082	**موافق**
النسبة	0	4.9	43.9	34.1	17.1			
العبارة	هناك توافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر و التي جاء بها القانون 10_01 مع المعايير الدولية للتدقيق ISA							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

خلاصة نتائج المحور الثاني:(الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد).

بالعودة إلى نتائج المحور الثاني من الاستبيان ، نجد أن أفراد عينة الدراسة راضون عن مختلف الإصلاحات التي تضمنها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

_ وافق أغلبية المستجوبين على الإصلاحات التي تضمنها القانون 10_01 حيث أيدت نسبة 75.6% ذلك،و الذي قررت الحكومة بموجبه إعادة تنظيم و تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق في الجزائر حيث سعت إلى استحداث القوانين والمبادئ والهيئات المشرفة على هذه المهنة مما أدى إلى عدة تغييرات جذرية بالنسبة للهيئات المهنية،فقد أكدتنسبة90.2 % من عينة الدراسة على ضرورة إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة لتطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر.

_ لقد رفضت نسبة 31.7% من المستجوبين جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية من خلال نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، و يرجع سبب رفضهم إلى أن جعل مهنة المحاسبة تحت إشراف وزارة المالية سوف يفقدها استقلاليتها،أما المؤيدين لذلك فبلغت نسبتهم 43.9% و يعود ذلك حسب وجهة نظرهم إلى إمكانية توسيع صلاحيات وزارة المالية من حيث منح الاعتماد عبر إنشاء مجلس وطني للمحاسبة يكون تحت سلطتها مما سيرفع من مستوى تكوين المهنيين.

_كما أشارت نتائج الأجوبة على المحور الثاني إلى رضا المستجوبين عن دور المجلس الوطني للمحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر من خلال عمليات الإشراف والمراقبة والمتابعة على مهنة المحاسبة حيث أيدت نسبة90.3 %من أفراد عينة الدراسة ذلك.

_ وتم التأكيد على أن استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات سيساعد على الرفع من كفاءة المهنة وجودتها وسيعطي مصداقية أكبر للتقارير و سيؤدي إلى زيادة الثقة فيها لدى المستخدمين لها ،حيث بلغت نسبة المؤيدين لذلك 85.4% من المستجوبين،كما أوضحت نتائج الأجوبة أن80.5 %من أفراد عينة الدراسة موافقين على إمكانية ترشيد قرارات مستخدمي تقرير المدقق من خلال القانون 10_01.

_من خلال مقارنة النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الصادرة من قبل مجلس المعايير الدولية للتدقيق نجد أن هناك نقاط توافق ونقاط اختلاف حيث وافقت نسبة 51.2% من المستجوبين وجود توافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر التي جاء بها القانون 10_01 مع المعايير الدولية للتدقيق ISA،غير أن هذا التوافق يعتبر نسبي ويعتبر مشروع التحول نحو المعايير الدولية للتدقيق في مراحله الأولى و مازال المشوار طويل أمام الحكومة لتحقيق ذلك،و التي سعت بدورها إلى طرح معايير جزائرية للتدقيق NAA المستمدة من المعايير الدولية للتدقيق عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الثالث:دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر.

من خلال هذا المطلب، سنقوم بتحليل بيانات المحور الثالث من الاستبيان، والذي نريد من خلاله دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر و كذا معرفة درجة رضا أفراد عينة الدراسة عن ذلك.

الفرع الأول: تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في الجزائر.

من خلال هذا الفرع، سنقوم بالتعرف على مدى إمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين.

أولا:دور تبني ISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

أظهرت نتائج الإجابة عن السؤال الأول من المحور الثالث أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق بشدة في ما يتعلق بمساهمة تبني ISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي ،حيث

وافقت عينة الدراسة على ذلك بشدة و بنسبة46.3 %،في حين أجابت نسبة17.1% من المستجوبين بمحايد،و كاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي4.29 و التي تعبر عن الإجابة بموافق بشدة ، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.74دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات بين الموافقين و المحايدين،و هذا ما يوضحه الجدول المقابل:

الجدول رقم (36):نتائج الاستبيان المتعلقة بمساهمة تبنيISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

		المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	0	7	15	19	4.29	0.749	**موافق بشدة**
النسبة	0	0	117.	36.6	346.			
العبارة	سيساهم تبني ISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

ثانيا: إمكانية تحسين أداء المدقق من خلال تبني ISA.

لاحظنا من خلال الأجوبة عن السؤال الثاني من المحور الثالث أن نسبة61 % من عينة الدراسة وافقت على إمكانية تحسين أداء المدقق من خلال تبني ISA، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ4.31والتي تعبر عن إجابة موافق بشدة ، وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.6دلالة عن تشتت نسبي للإجابات وتمركز النسب الأكبر لها حول الموافقين،وعليه يمكن تلخيص النتائج في الجدول المقابل:

الجدول رقم (37):نتائج الاستبيان المتعلقة بإمكانية تحسين أداء المدقق من خلال تبني ISA.

		مؤشرات إحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	1	0	25	15	4.31	0.609	**موافق بشدة**
النسبة	0	2.4	0	61.0	36.6			

العبارة	سيساعد تبني ISA في تحسين أداء المدقق.

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

ثالثا: دور تبني ISAفي اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدمي التقرير.

أظهرت الأجوبة عن السؤال الثالث من المحور الثالث أن48.8% من أفراد عينة الدراسة موافقين على دور تبني ISAفي اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدمي التقرير و36.6 % موافقين بشدة، و4.9% غير موافقين و 9.8% أجابوا بمحايد. ويبين المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.17الاتجاه العام لعينة الدراسة نحو موافق،حيث بلغ الانحراف المعياري 0.8و هذا راجع لوجود تشتت نسبي للإجابات و توزع النسب الأكبر لها بين الموافقين و المحايدين، ويمكن تلخيص نتائج الأجوبة في الجدول التالي:

الجدول رقم (38):نتائج الاستبيان المتعلقة بدور تبني ISA في اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدمي التقرير.

		مؤشرات إحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	2	4	20	15	4.17	0.803	**موافق**
النسبة	0	4.9	9.8	48.8	36.6			
العبارة	سيساعد تبني ISA مستخدمي التقرير على اتخاذ القرارات المناسبة							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

رابعا:دور استخدام المعايير الدولية للتدقيق في جعل تقارير التدقيق تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين.

لقد أوضحت الأجوبة عن السؤال الرابع من المحور الثالث أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق بشدة في ما يتعلق بجعل تقارير التدقيق تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين من خلال استخدام المعايير الدولية للتدقيق،حيث وافقت عينة الدراسة على ذلك بشدة و بنسبة58.5% ،في حين أجابت نسبة7.3% من المستجوبين بمحايد،و كاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي4.46 و التي تعبر عن الإجابة بموافق بشدة ، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.74دلالة عن تشتت نسبي للإجابات و توزعها على الاقتراحات الأربعة،و التي يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (39):نتائج الاستبيان المتعلقة بجعل تقارير التدقيق تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين من خلال استخدام المعايير الدولية للتدقيق.

		المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	-	1	3	13	24	4.46	0.744	**موافق بشدة**
النسبة	-	2.4	7.3	31.7	58.5			
العبارة	إن تقارير التدقيق التي يتم فيها استخدام المعايير الدولية للتدقيق ستلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدمها							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

خامسا:الأثر الإيجابي على ممارسة مهنة التدقيق من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر.

أظهرت الأجوبة عن السؤال العاشر من المحور الثالث أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق بشدة في ما يتعلق بالأثر الإيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA، ويمكن استيضاح ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ4.48،حيث وافقت عينة الدراسة على ذلك بشدة و بنسبة58.5% ،في حين أجابت نسبة4.9% من المستجوبين بمحايد،أما الانحراف المعياري فبلغ 0.71 و هي قيمة صغيرة دلالة على وجود تشتت نسبي يرجع إلى توزع النسب الأكبر للإجابات على الاقتراحات الثالث والرابع و الخامس،و عليه يمكن تلخيص النتائج في الجدول الآتي:

الجدول رقم (40):نتائج الاستبيان المتعلقة بالأثر الإيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر من خلال تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA.

		مؤشرات إحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	1	2	14	24	4.48	0.711	**موافق بشدة**
النسبة	0	2.4	4.9	34.1	58.5			

العبارة	سيؤثر تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA بشكل إيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

الفرع الثاني:العلاقة بين تبني الجزائر ل IAS /IFRS و تبني ISA من حيث التطبيق.

من خلال هذا الفرع، سنقوم بالتعرف على مدى الارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISAمن حيث التطبيق و ذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

أولا:مدى الارتباط بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISAمن حيث التطبيق.

أظهرت نتائج الأجوبة عن السؤال الخامس من المحور الثالث أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق في ما يتعلق بوجود ارتباط وثيق بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISAمن حيث التطبيق ،حيث وافقت عينة الدراسة على ذلك بشدة و بنسبة31.7% ،في حين أجابت نسبة24.4% من المستجوبين بمحايد،و كاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي4.07 و التي تعبر عن الإجابة بموافق ، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.75دلالة عن تشتت ضعيف للإجابات و توزعها بين الاقتراح الثالث و الرابع و الخامس،و يمكن تلخيص النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (41):نتائج الاستبيان المتعلقة بوجود ارتباط وثيق بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث التطبيق.

		المؤشرات الإحصائية						
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	0	0	10	18	13	4.07	0.754	**موافق**
النسبة	0	0	24.4	43.9	31.7			
العبارة	هناك ارتباط وثيق بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISAمن حيث التطبيق							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

ثانيا:ضرورة تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي نتيجة لتبني المعايير المحاسبية الدولية .

لاحظنا من خلال نتائج الأجوبة عن السؤال السادس من المحور الثالث أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول موافق بشدة في ما يتعلق بضرورة تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي نتيجة لتبني المعايير

المحاسبية الدولية، حيث وافقت عليه عينة الدراسة بشدة و بنسبة65.9 % ،و تجسد ذلك أيضا من خلال الانحراف المعياري الذي بلغ 0.48وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الرابعة و الخامسة و هذا ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة،وعليه يمكن تلخيصها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (42):نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي نتيجة لتبني المعايير المحاسبية الدولية .

		المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**	
التكرار	0	0	0	14	27	4.65	0.48	**موافق بشدة**	
النسبة	0	0	0	34.1	65.9				
العبارة	إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS يجعل تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي أمرا ضروريا								

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

الفرع الثالث:متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA.

من خلال هذا الفرع، سنقوم بالتعرف على مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA و كذا على متطلبات التطبيق من وجهة نظر أفراد الدراسة.

أولا: مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.

لقد أوضحت الأجوبة عن السؤال السابع من المحور الثالث أن34.1%من أفراد عينة الدراسة أجابوا بموافق بشدة و29.3% بموافق،مما يجعل المؤيدين لإمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية تمثل نسبة 63.4% في حين لم يوافق 22% من المستجوبين على ذلك،و كاتجاه عام للعينة فقد بلغ المتوسط الحسابي3.75 و التي تعبر عن الإجابة بموافق،في حين بلغ الانحراف المعياري 1.15وهي قيمة كبيرة جدا تعود لوجود تشتت كبير للإجابات و توزع النسب الأكبر لها بين الاقتراح الثاني و الثالث و الرابع و الخامس،و التي يمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (43):نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المؤشرات الإحصائية: المتوسط	المؤشرات الإحصائية: الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
التكرار	0	9	6	12	14	3.75	1.157	**موافق**
النسبة	0	22	14.6	29.3	34.1			
العبارة	يمكن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيانSPSS 22 .

ثانيا: ضرورة انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC قبل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA .

أوضحت نتائج الإجابة عن السؤال الثامن من المحور الثالث أن أغلبية أفراد عينة الدراسة وافقوا و بنسبة 83 % على ضرورة انضمام الجزائر إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC قبل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA، في حين لم يوافق 4.9 % على ذلك ،وامتنع12.2% عن الإجابة،حيث بلغ المتوسط الحسابي4.43و الذي يتمركز حول موافق بشدة كما مثل الانحراف المعياري 0.89 وهي قيمة كبيرة تعود للتشتت في الإجابات و توزع النسب الأكبر لها بين الموافقين و المحايدين،و هذا ما يمكن تلخيصه من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (44):نتائج الاستبيان المتعلقة بضرورة انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC قبل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA .

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المؤشرات الإحصائية: المتوسط	المؤشرات الإحصائية: الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
التكرار	0	2	5	7	27	4.43	0.895	**موافق بشدة**
النسبة	0	4.9	12.2	17.1	65.9			
العبارة	يتطلب تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

ثالثا: عدم إلزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير.

أظهرت الأجوبة عن السؤال التاسع من المحور الثالث أن نسبة 24.4% من أفراد العينة وافقوا على عدم إلزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير ،% 31.7بموافق بشدة ، وأجاب % 22 بغير موافق ، في حين كانت إجابة % 4.9بغير موافق بشدة ، وباحتساب المتوسط الحسابي نجده يساوي3.56و التي تعبر عن الإجابة بموافق وهي قيمة كبيرة جدا تعود لكون انه رغم أن الغالبية أجابت على الاقتراح الرابع و الخامس إلا أن باقي الإجابات توزعت بين الاقتراحات الباقية، ويمكن تلخيص نتائج الأجوبة في الجدول التالي:

الجدول رقم (45):نتائج الاستبيان المتعلقة بعدم إلزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير.

		المؤشرات الإحصائية							
المقياس	**غير موافق بشدة**	**غير موافق**	**محايد**	**موافق**	**موافق بشدة**	**المتوسط**	**الانحراف المعياري**	**الاتجاه العام للعينة**
التكرار	2	9	7	10	13	3.56	1.285	**موافق**
النسبة	4.9	22	17.1	24.4	31.7			
العبارة	إن محافظ الحسابات غير ملزم بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير، وذلك نظرا لغياب النصوص القانونية والتشريعات الجزائرية المتعلقة بإلزامية التطبيق							

المصدر:من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان22 SPSS .

خلاصة نتائج المحور الثالث:(دراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر).

يعتبر تكييف ممارسة التدقيق في الجزائر مع التدقيق الدولي أمر ضروري،مما يستدعي الاهتمام المتزايد من قبل الحكومة عن طريق الجهة المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر،و بعد تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان توصلنا إلى:

_لقد أثبتت الدراسة أن تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر سيؤدي إلى تحسين ممارسة مهنة التدقيق،و عليه يسعى تبني ISA من وجهة نظر المبحوثين إلى تطوير المهنة و جعلها تواكب المستجدات التي عرفها الاقتصاد العالمي،و ذلك فيما يتعلق بالعناصر الآتية:

_مساهمة تبني ISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي،فقد وافقت عينة الدراسة على ذلك بشدة و بنسبة46.3 %؛

_إمكانية تحسين أداء المدقق،حيث وافقت نسبة61 % من المبحوثين على ذلك ؛

_اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدمي التقرير،إذ وافقت عينة الدراسة على ذلك بشدة ونسبة36.6%؛

_جعل تقارير التدقيق تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين،و بلغت نسبة المؤيدين لذلك90.2 %؛

_الأثر الإيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر،حيث أظهرت الدراسة أن هناك تأثير إيجابي على المهنة ووافقت نسبة92.6% من أفراد عينة الدراسة على ذلك.

_يمكن القول أن هناك علاقة بين تبني الجزائر ل IAS /IFRS و تبني ISA بحيث يوجد ارتباط وثيق بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية من حيث التطبيق،فلقد أثبتت نتائج الدراسة أن نسبة 56.1% من المستجوبين أيدوا ذلك و ارتأوا ضرورة إتباع عملية تبني معايير المحاسبة الدولية بعملية تطبيق معايير التدقيق الدولية نظرا للارتباط الوثيق بين المهنتين مما سيعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية و التي ستؤدي بدورها إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي لدى المستخدمين له،كما وافق أفراد عينة الدراسة بشدة و بنسبة65.9 % على ضرورة تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي نتيجة لتبني المعايير المحاسبية الدولية.

_ بتحليل أراء المستجوبين في ما يخص متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA نجد أن نسبة المؤيدين لإمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية تمثل نسبة 63.4% ،غير أنه لابد من أخذ العناصر الآتية بعين الاعتبار قبل التطبيق:

1.إدخال تعديلات على المعايير الدولية للتدقيق و جعلها تتلاءم مع خصوصيات الواقع المحاسبي الجزائري؛

2.إصدار معايير تدقيق وطنية مستمدة من ISA بشكل تدريجي حتى تتمكن من تقييم مدى استعداد البيئة المحاسبية لذلك ،و هي الخطوة التي قامت بها الحكومة من خلال إصدار NAA؛

3.يجب تدريب المدققين على كل معيار يتم إصداره.

_ و في نفس السياق المتعلق بمتطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق أوضحت النتائج أن أغلبية أفراد عينة الدراسة وافقوا و بنسبة 83 % على ضرورة انضمام الجزائر إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC قبل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA حيث يجب على أي دولة ترغب في تطبيقها أن تحصل على العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

_كما أظهرت النتائج أن نسبة 56.1 % من أفراد العينة وافقوا على عدم إلزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير نظرا لعدم وجود نص قانوني يجبر المدقق الخارجي على تطبيق هذه المعايير فهو ملزم فقط بتطبيق معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما عند قيامه بعملية التدقيق مما يضمن له إعداد تقرير سليم و بالتالي يمكن العميل من اتخاذ القرارات المناسبة.

خـــــلاصـــــة الفصل الرابع:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من البحث،من خلال الاعتماد على آراء المبحوثين (المتمثلة في عينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين و أساتذة التعليم العالي المتخصصين في مجال المحاسبة و التدقيق)حول محاور الاستبيان.

حيث خصصنا المحور الأول من الاستبيان لتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر والذي توصلنا من خلاله إلى أن المستجوبين راضون عن عملية الإصلاح التي عرفها النظام المحاسبي، كما وافقوا بالغالبية على أهمية تبني و تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و دور ذلك في تحسين الممارسة المحاسبية و تطوير المؤسسات الاقتصادية المحلية بالجزائر.

كما تم تخصيص المحور الثاني من الاستبيان لمختلف الإصلاحات التي تضمنها القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،فقد استخلصنا من خلال تحليل نتائج هذا المحور أن أغلبية أفراد عينة الدراسة وافقوا على الإصلاحات التي جاء بها القانون 10_01،بحيث أيدوا سعي الحكومة لتطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر من خلال قيامها باستحداث القوانين والمبادئ وإعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على المهنة.

أما المحور الثالث من الاستبيان فتم تخصيصه لدراسة مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر ،حيث توصلنا إلى أن تكييف ممارسة التدقيق في الجزائر مع التدقيق الدولي أمر ضروري بهدف جعل مهنة التدقيق تتماشى مع التطورات التي شهدها الاقتصاد العالمي،و من وجهة نظر المبحوثين فإنه في حالة تبني ISA سيؤدي ذلك، إلى تحقيق ما يلي:

_ تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي؛

_إمكانية تحسين أداء المدقق؛

_اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدمي التقرير؛

_جعل تقارير التدقيق تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين.

الخـــاتـــمـــة

العـــامـــة

الخاتمة :

من خلال هذه الدراسة تم عرض إصلاح النظام المحاسبي و أثره على التدقيق ومحافظة الحسابات بالجزائر وضرورة تكييف هذه المهنة مع المعايير الدولية للتدقيق.

لقد انتقل التدقيق الخارجي من مجرد قيام المدقق بتحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي للمؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات،واكتشاف ما قد يتخللها من أخطاء أو غش أو تزوير، وفحص لمدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية والخروج برأي فني، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده العالم .

حيث تعتبر معايير التدقيق الدولية كنتيجة لتطوير مهنة التدقيق بحيث تصدر عن طريق لجنة تطبيقات التدقيق الدولية و هي لجنة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ، فهي تحتوي على المبادئ و الإجراءات الجوهرية و الإرشادات و الإيضاحات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية و التي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية،و هي تهدف إلى تقليل التفاوت بين ممارسات المهنيين عبر العالم.

ولأجل الإجابة على إشكالية البحث،و المتعلقة بأثر إصلاح النظام المحاسبي على نظام التدقيق الخارجي ومهنة محافظ الحسابات و مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA بالجزائر،حاولنا أن نقدم كل متغير من متغيرات البحث على حدا،المتغيرات المستقلة وهي إصلاح النظام المحاسبي و تبني معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS والمتغيرات التابعة وهي تطوير مهنة التدقيق الخارجي و مهنة محافظ الحسابات وتبني المعايير الدولية للتدقيق، و قد قمنا باقتراح ثلاث فرضيات كإجابات أولية لإشكالية البحث.

1.نتائج اختبار الفروض: بعد عرض ومعالجة و تحليل الموضوع من جانبيه النظري و التطبيقي،توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى ما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى:يعتبر الاتجاه نحو المعايير الدولية للتدقيق تبعا لإصلاح النظام المحاسبي أمر ضروري.

من خلال الفصل الأول و الفصل الثالث و المحور الثالث من الاستبيان يمكن الاهتداء إلى أن هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة والتدقيق و التي تتمثل في كون أن المخرجات الأساسية للنظام المحاسبي هي المدخلات الأساسية للتدقيق .

كما أنه يوجد علاقة بين معايير المحاسبة و التدقيق الدولية حيث قامت المنظمات المهنية المحاسبية بإصدار معايير المحاسبة الدولية ثم بعدها إصدار معايير التدقيق الدولية، و هي مجموعة المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبيين.

ووفقا لإجابات أفراد العينة حول ا السؤال الخامس و السادس من المحور الثالث فإنهم أكدوا على ضرورة إتباع عملية تبني معايير المحاسبة الدولية بعملية تطبيق معايير التدقيق الدولية نظرا للارتباط الوثيق بين الوظيفتين مما سيعطي مصداقية أكبر للقوائم المالية و التي ستؤدي بدورها إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق الخارجي.

وعليه لاحظنا أنه في ظل اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة لابد من تكييف التدقيق المحاسبي في الجزائر وفق المعايير الدولية للتدقيق،حيث تم قبول هذه الفرضية،و بالتالي يعتبر الاتجاه نحو المعايير الدولية للتدقيق تبعا لإصلاح النظام المحاسبي أمر ضروري.

بالنسبة للفرضية الثانية: هناك توافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق.

من خلال الفصل الثالث و المحور الثاني من الاستبيان يمكن القول أنه بعد المقارنة بين النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر و بين المعايير الدولية للتدقيق نجد أن هناك نقاط توافق ونقاط اختلاف،حيث نجد أن النصوص القانونية المنظمة للمهنة تتوافق في بعض النقاط و التي نذكر منها على سبيل المثال تعيين المدقق، رقابة الجودة ،تحديد مهام المدقق الأساسي أو المسير و المدقق الثانوي،التقرير و أنواعه، التوثيق و حفظ الملفات و بالمقابل نجد أن النصوص القانونية لممارسة المهنة لا تتعرض لبعض النقاط التي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق والتي نذكر منها تقييم المخاطر،الاستفادة من عمل الخبير ومراعاة عمل المدقق الداخلي.

وبناءا على نتائج الإجابة عن السؤال السابع من المحور الثاني من الاستبيان،يرى أغلبية أفراد العينة أن هناك توافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر التي جاء بها القانون 10_01 مع المعايير الدولية للتدقيق،ورغم ذلك يعتبر هذا التوافق نسبي حيث مازال مشروع التحول نحو المعايير الدولية للتدقيق في مراحله الأولى.

وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وبالتالي هناك توافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق.

بالنسبة للفرضية الثالثة:يؤثر تبني المعايير الدولية للتدقيق ISAبشكل إيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر.

من خلال الفصل التطبيقي و بناءا على نتائج المحور الثالث من الاستبيان،لاحظنا أن أفراد العينة وافقوا أنه في حالة تبني المعايير الدولية للتدقيق ISAسيؤثر ذلك إيجابيا على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر بالاعتماد على نتائج الإجابة عن السؤال العاشر من المحور الثالث.

حيث أظهرت نتائج الإجابة عن السؤال الأول من المحور الثالث أن تبني ISAسيساهم في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي،و يرى أغلبية أفراد العينة أن هناك إمكانية لتحسين أداء المدقق من خلال تبني ISA وهذا ما أثبتته نتائج الأجوبة عن السؤال الثاني من المحور الثالث.

ووفقا لإجابات المستجوبين حول السؤال الثالث من المحور الثالث فإن تبني المعايير الدولية للتدقيق سيساعد في اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدمي التقرير،كما أوضحت الأجوبة عن السؤال الرابع من المحور الثالث أن هناك إمكانية لجعل تقارير التدقيق تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين من خلال استخدام المعايير الدولية.

ومنه يمكن القول أن تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر سيؤدي إلى تحسين ممارسة مهنة التدقيق و إلى تطويرها و جعلها تواكب المستجدات التي يشهدها الاقتصاد المعاصر،و عليه فقد تم قبول هذه الفرضية،وبالتالي يؤثر تبني المعايير الدولية للتدقيق ISAبشكل إيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر.

2.عرض نتائج الدراسة: من خلال البحث الذي قمنا به توصلنا إلى النتائج الآتية:

_توجد علاقة وطيدة بين المحاسبة والتدقيق و التي تتمثل في كون أن المخرجات الأساسية للنظام المحاسبي هي المدخلات الأساسية للتدقيق.

_يمارس وزير المالية الوصاية على الهيئات الثلاثة و التي تتمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة.

_لمحافظ الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الصناعية، التجارية والمالية نظرا للدور الأساسي الذي يؤديه من أجل الحفاظ على القيم والمبادئ المحاسبية.

_لقد ساهمت الجمعيات المهنية المحاسبية الدولية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تبنيها من قبل المدققين.

من وجهة نظر أغلبية المستجوبين،فإنه:

_وافقت عينة الدراسة على ضرورة إصلاح النظام المحاسبي من خلال الانتقال المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير لمحاسبية الدولية لكونه يتماشى مع التطورات الجديدة التي عرفها الاقتصاد العالمي على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه؛

_أجمع أفراد عينة الدراسة على مواجهة إصلاح النظام المحاسبي لعدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك؛

_لقد واجه المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة مشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF بسبب عدم توفر الخبرة و التكوين الكافي لدى المهنيين و الأكاديميين و نظرا للتأخر في إصدار المذكرات المنهجية المفسرة للتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي؛

_ سعت الحكومة الجزائرية إلى تكييف النظام المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات و قواعد سيرها و كذا الطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم و إعادة التقييم؛

_يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛

_يهدف تبني المعايير المحاسبية الدولية إلى الاقتراب من الممارسات المحاسبية الدولية؛

_ يسعى تبني و تطبيق معايير IAS /IFRS في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين إلى فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع المؤسسات الأجنبية،تحسين جودة المعلومات المحاسبية،المساهمة في جلب المستثمر الأجنبي؛

_وافق أفراد عينة الدراسة على القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد؛

_هناك رضا حول إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة لتطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر؛

_يرى أغلبية أفراد العينة أن جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية سيؤثر على استقلاليتها؛

_إن استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات سيساعد على الرفع من كفاءة المهنة وجودته وسيعطي مصداقية أكبر للتقارير و سيؤدي إلى زيادة الثقة فيها لدى المستخدمين لها؛

_يسعى تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA من وجهة نظر المبحوثين إلى تطوير المهنة و جعلها تتماشى مع المستجدات الحديثة و ذلك من خلال المساهمة في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي،تحسين أداء المدقق،اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مستخدمي التقرير و كذا من خلال جعل تقارير التدقيق تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين؛

_وافق المبحوثين على عدم إلزام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير نظرا لعدم وجود نص قانوني يجبر المدقق الخارجي على ذلك فهو ملزم فقط بتطبيق معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما عند قيامه بعملية التدقيق.

3.التوصيات و الاقتراحات: بناء على النتائج السابقة يمكن تقديم الاقتراحات كما يلي:

_يجب تكوين المدققين و تدريبهم على كيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق؛

_دعم القانون 10_01 المتعلق بالخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد من خلال إصدار المراسيم المكملة لهذا القانون بغية مواكبة المستجدات التي تعرفها المهنة على المستوى الدولي؛

_الاستفادة من تجارب الدول التي أقدمت على تبني معايير الدولية للتدقيق و خاصة الأجنبية منها؛

_عقد المؤتمرات و الملتقيات العلمية الوطنية و الدولية لمناقشة أهم التطورات التي تطرأ على مهنة المحاسبة في الجزائر؛

_يجب الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين حتى تمكن الحكومة من تبني المعايير الدولية للتدقيق؛

_ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي وفق المستجدات التي تطرأ على المعايير الدولية للمحاسبة.

4.آفاق الدراسة: يمكن طرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة مستقبلا كما يلي:

_دراسة مشروع التوجه نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؛

_ مدى التوافق بين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر و معايير التدقيق الدولية؛

_دراسة مقارنة لمهنة التدقيق في كل من الجزائر وتونس و المغرب.

قائـــمـــة

المـــراجـــع

قائمة المراجع:

أولا:المراجع باللغة العربية.

أ.الكتب:

1. إدريس عبد السلام اشتيوي،**المراجعة معايير و إجراءات**،دار النهضة العربية،بيروت،1996.
2. إيهاب نظمي إبراهيم ، **التدقيق القائم على مخاطر التدقيق** ، مكتبة المجمع العربي،ط1 ،عمان، 2009.
3. إيهاب نظمي،هاني العزب،**تدقيق الحسابات_الإطار النظري_**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن،2012.
4. أحمد حلمي جمعة،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشر و التوزيع، الاسكندرية ، 2000.
5. أحمد حلمي جمعة ،**المدخل إلى التدقيق الحديث**، الطبعة الثانية،دار صفاء للنشر و التوزيع، الإسكندرية ، 2005.
6. أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية**، الدار الجامعية ،الاسكندرية ،1986.
7. أحمد نور ، **تدقيق الحسابات** ،مؤسسة شباب الجامعة ،الاسكندرية،1992.
8. القاضي حسين،دحدوح حسين،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**،مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
9. أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة** ، الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر، 2005.
10. حامد طلبة محمد أبو هيبة،**أصول المراجعة**،الطبعة الأولى،زمزم ناشرون و موزعون،الأردن،عمان،2011.
11. حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة_الإطار النظري و الإجراءات العملية_الجزء الأول**،ط1،درا الثقافة للنشر،الأردن،2009.
12. خالد أمين،**علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية** ، مطبعة الاتحاد ، عمان 1980،ص 17_18.
13. خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات_الناحية النظرية_**،الطبعة الأولى، دار وائل،عمان،1999.
14. خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)** ،دار وائل للنشر،الأردن،2000.

15. خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعملية)** ، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 .

16. خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العملية)**، الطبعة الثانية،دار وائل للطباعة و النشر،عمان الأردن،2009.

17. خالد الخطيب،خليل الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات (النظري و العملي)**،الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن،2009.

18. خالد الخطيب،خليل الرفاعي،**تدقيق الحسابات**،الطبعة الأولى،دار المستقبل،عمان،2009.

19. سامي محمد الرقاد،لؤي محمد وديان،**تدقيق الحسابات**،ط1،مكتبة المجمع العربي،عمان،2010.

20. سعود كايد،**تدقيق الحسابات**، دار زهران للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى،2012.

21. سهام محمد السويدي،**دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**،الطبعة الأولى،الدار الجامعية،مصر،2011.

22. عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة،**قواعد أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة و المراجعة في مواجهة الأزمات المالية(مدخل مصري و عربي و دولي مقارن)**،الدار الجامعية،الإسكندرية،2009.

23. عبد الفتاح الصحن ، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا** ،مؤسسة دار شباب الجامعة، الإسكندرية،1993.

24. غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة(الناحية النظرية)** ، درا المسيرة ،عمان،2006.

25. كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**،الدار الجامعية ، مصر،2001.

26. كمال الدين الدهراوي،محمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة**،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية ،2006.

27. لبيب عادل،الفيومي محمد،**أصول المراجعة** ،المكتب الجامعي الحديث،الاسكندرية،1998.

28. محمد السيد سرايا،،**أصول و قواعد المراجعة و التدقيق**،دار المعرفة،الإسكندرية،مصر،2002.

29. محمد السيد سرايا،**أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل _ الإطار النظري_ المعايير و القواعد_مشاكل التطبيق العملي**،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2007.

30. محمد بوتين ،**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2003.

31. محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي،**المراجعة و تدقيق الحسابات(الاطار النظري و الممارسة التطبيقية)**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.

32. محمد تهامي طواهر،مسعود صديقي،**المراجعة و تدقيق الحسابات**،ط3،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2006.

33. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية)**،الدار الجامعية،الإسكندرية،2002.

34. منصور أحمد البديوي ،شحانة السيد شحاتة ،**دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية،2003.

35. هادي التميمي ،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية**،دار وائل للنشر،ط 2،عمان ،2004.

36. يوسف محمد جربوع ،**مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن ،2000.

ب.أطروحات دكتوراه:

1. سايج فايز،**أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي**،أطروحة دكتوراه،تخصص علوم التسيير،جامعة البليدة (2)،2014_2015.

2. شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة : دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب**،أطروحة دكتوراه،جامعة سطيف1،،**2011_2012**.

3. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة،**التدقيق في المؤسسات العمومية**،أطروحة دكتوراه،جامعة بوبكر بلقايد،تلمسان،تخصص تسيير،2014_2015.

ج.المجلات:

1. الأزهر عزة،**واقع ممارسة المراجعة بالجزائر،مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، العدد05، جامعة الوادي،الجزائر، 2012.

2. زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي،العدد 04 ، ديسمبر2015.

3. شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات:دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**،مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،العدد 12 ،سنة 2012.

4. فيروز خويلدات،أعمر عزاوي،مبارك بوعلاق،**واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات و التحديات**،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية،العدد 07، 2015.

5. محمد العيد، بن نعمة سليمة ،**دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة الإسلامية مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB**،مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 45،فيفري 2016.

6. مصباح ياقوت، **إعادة هيكلة المنظمات المحاسبية المهنية نتيجة حتمية للإصلاحات المحاسبية في الجزائر**،مجلة الاقتصاد العالمي، العدد 30،نوفمبر 2014.

7. مصطفى عوادي،**المعالجة المحاسبية لإهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (مع دراسة حالة)**،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية،جامعة الوادي العدد 05،السنة05 ،2012.

د.المؤتمرات:

1. براق محمد، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول" :الإصلاح المحاسبي في الجزائر"يومي 29 و 30 نوفمبر2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

2. بشار عيشي،عمار عيشي،**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية(ولاية بسكرة)** ،،الملتقى الدولي حول : دور معايير المحاسبة الدولية(IAS ,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات _اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية ،المنعقد بجامعة وقلة يومي 24_25نوفمبر 2014.

3. بن أعمارة منصور،حولي محمد،**معايير المراجعة الدولية**،الملتقى الدولي حول:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة،المنعقد يومي 13 و14 ديسمبر2011،جامعة سعد دحلب،البليدة.

4. بودلال علي، مكيوي سمية، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري**، الملتقى الدولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IFRS-IAS)والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011.

5. توفيق جوادي، بلقاسم بن خليفة، مفيد عبد اللاوي ،**إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**،المؤتمر العلمي الدولي حول:الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،الجزائر.

6. حميداتو صالح،بوقفة علاء،**واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي**،الملتقى الوطني حول: واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة فيالجزائريومي05_06ماي، 2013،جامعة الوادي.

7. حميداتو صالح، زلاسي رياض، بوقفة علاء،**دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي حول:الإصلاح المحاسبي في الجزائر،يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

8. خليفة أحمد، حسيني منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) :التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011،جامعة سعد دحلب،البليدة.

9. سليمان بلعور،عبد القادر قطيب، **متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية)**،الملتقى الدولي حول : دور معايير المحاسبة الدولية(IAS ,IFRS,IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات _اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية ،المنعقد بجامعة وقلة يومي 24_25نوفمبر 2014.

10. سيد محمد،أحمد شمس الدين بوعرار،**مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10_01**، الملتقى الدولي حول:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة،المنعقد يومي 13 و14 ديسمبر2011،جامعة سعد دحلب،البليدة.

11. شريقي عمر، **محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب**، الملتقى الوطني الثامن حول :مهنة التدقيق في الجزائر(الواقع والآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، يومي 11_ 12 أكتوبر 2010.

12. صديقي مسعود، **فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر**،المؤتمر العلمي الدولي حول:الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،الجزائر.

13. عمورة جمال،**ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة(ISA)** ،مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) :التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011،جامعة سعد دحلب،البليدة.

14. فاطمة الزهراء عبادي ،**مكانة النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**،مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة -IAS) IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة :(ISA)التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011.

15. محمد بلبية، **مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10 – 01**، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء

المؤسسات والحكومات،اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية،المنعقد بجامعة ورقلة، يومي 24و 25 نوفمبر2014.

16. محمد عجيلة،مصطفى بن نوي،**فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية(رؤية مستقبلية)**،مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة :(ISA)التحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011.

17. مداني بن بلغيث، فريد عوينات، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقيميه**،ورقة بحثية مقدمة في لملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، "يومي29و 30نوفمبر2011.

18. مرزوقي مرزقي، حولي محمد،**مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة مناديه للتوحيد المحاسبي**، المؤتمر العلمي الدولي حول:الإصلاح المحاسبي في الجزائر،يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

19. مقدم عبيرات،رشيدة خالدي،**حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**،الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25،26 نوفمبر 2013.

20. مقراني عبد الكريم، قمان عمر، **أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة :(ISA)لتحدي، يومي 13و14ديسمبر 2011.

هـ.القوانين و التشريعات:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد رقم 110،المؤرخة في 1969/12/30.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد رقم 43،المؤرخة في 1980/03/01.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد رقم 20،المؤرخة في 1991/05/01.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03، المؤرخ في 1992/01/05.
5. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،1993.
6. القانون التجاري ،المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل1993.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد رقم 56،المؤرخة في 1996/09/25.

8. وزارة المالية،مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة،مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية،الجزائر،1998.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد رقم 44،المؤرخة في 2006/06/04.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 42، المادة 26 المؤرخ في 2010/07/11.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة في 2011/02/02.
12. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،رئاسة الجمهورية،الأمانة العامة للحكومة،**القانون التجاري**.

و.مصادر أخرى:

مدين إبراهيم الضابط، **دورة في معايير المحاسبة و المراجعة الدولية و التحليل المالي و القوانين الضريبية في سوريا**،جمعية المحاسبين القانونيين ،فرع حلب،2010/06/29،حلب.

ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية.

1. Bénédict.G et Keravel .R, **Evaluation du contrôle interne**, Foucher, Paris, 1990 .
2. Louis Vaurs ,**Audit interne**, Enjeux et pratiques à l'international, éditions d'organisation, Groupe Eyrolles ,Paris,2007. En savoir plus ce site : www.editions-eyrolles.com
3. Faiz Saidj, **méthodologie et cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne**, revue nouvelle économie, revue scientifique semestrielle éditée par le laboratoire de l'économie numérique en Algérie, université de Khemis Miliana, Algérie, N°11, vol 02, 2014.
4. société nationale de comptabilité, guide pratique d'audit et decommissariat aux comptes, D,R,H, 1989.
5. 2000 Institute of Internal Auditors (IIA)
6. NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT,CNCC-IRE-CSOEC juin 2012 .. En savoir plus dans ce site : *www.experts-comptables.fr*
7. Décision n° 02/2016 du 04/02/2016 – Ministère des finances.

ثالثا:المواقع الإلكترونية.

_http ://www.ccomptes.org.dz

مدونة صالح محمد القرا على الوورد بريس،**المعايير الدولية للتدقيق**،متاح على:

https://www.dorar-aliraq.net/threads/2633_

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،**مشروع التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية ، متاح على:**

_www.socpa.org.sa/Socpa/Home/Projects/2

دليل التدقيق رقم (2)،**تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية**.يمكن الإطلاع على هذا الموقع:

_http://www.d-raqaba-m.iq/pdf/guid2.pdf

http://www.hrdiscussion.com/hr16784.html_

*https://comptabilite.ooreka.fr_*

الملاحق

ملحق رقم(01) نموذج الاستبيان باللغة العربية

جامعة عبدالحميد بن باديس
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد أطروحة دكتوراهLMD

بعنوان:" إصلاح النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر) "

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته وبعد.....
سيدي،سيدتي:

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه الموسومة بعنوان: **إصلاح النظام المحاسبي وأثره على التدقيق ومحافظة الحسابات طبقا للمعايير الدولية (حالة الجزائر)** ، يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان من أجل الحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تضمنه من تساؤلات.
نلتمس منكم الإجابة على الأسئلة بكل صدق وموضوعية، ونتعهد لكم بأن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.
ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة، تقبلوا منا أسمى عبارات الاحترام والتقدير.

الباحثة:بن نعمة سليمة

المحور الأول: معلومات عامة حول عينة الدراسة.

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐

من 40 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

المؤهل العلمي:

جامعي ☐ دراسات عليا ☐

أخرى، حدد.....

المستوى الوظيفي: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

أخرى، حدد.....

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 11 إلى 15سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الثاني: تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني IAS /IFRS في الجزائر.

الرقم	العبارة	الإجابة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعتبر إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر أمر ضروري					
02	يعتبر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني PCN					
03	عرفت الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيق SCF تغيرات مهمة					
04	سمح النظام المحاسبي المالي من خلال تطبيقه في الجزائر بزيادة شفافية الحسابات و جعل القوائم المالية لدى الأطراف المستخدمة لها قابلة للمقارنة					

05	واجه إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر عدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك					
06	واجه المهنيين و الأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة مشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF					
07	هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS					
08	أضفى الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS صفة الدولية على المؤسسات المحلية					
09	إن تبني و تطبيق معايير IAS /IFRS **في** الجزائر كان له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية					
10	يساعد الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSعلى فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية					
11	يساعد الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSعلى تمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع مؤسسات أجنبية					
12	يساهم الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSفي جلب المستثمر الأجنبي					
13	تساعد المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRSعلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية،مما سيرفع من جودة التقرير					

المحور الثالث:تقييم الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

الرقم	العبارة	الإجابة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	أتوافق مع القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد					
02	تعتبر إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة أمر ضروري لتطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر					
03	جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لن يفقدها استقلاليتها					
04	سيساهم إشراف المجلس الوطني للمحاسبة على مهنة المحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر					
05	سيساعد استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر					
06	سيساعد القانون 10_01 على ترشيد قرارات مستخدمي تقرير المدقق في الجزائر					
07	هناك توافق بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر و التي جاء بها القانون 10_01 مع المعايير الدولية للتدقيق ISA					

المحور الرابع:مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISAبالجزائر

الرقم	البيان	الإجابة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	سيساهم تبني ISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي					

02	سيساعد تبني ISA في تحسين أداء المدقق					
03	سيساعد تبني ISA مستخدمي التقرير على اتخاذ القرارات المناسبة					
04	إن تقارير التدقيق التي يتم فيها استخدام المعايير الدولية للتدقيق ستلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدمها					
05	هناك ارتباط وثيق بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث التطبيق					
06	إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS يجعل تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي أمرا ضروريا					
07	يمكن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية					
08	يتطلب تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC					
09	إن محافظ الحسابات غير ملزم بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير، وذلك نظرا لغياب النصوص القانونية والتشريعات الجزائرية المتعلقة بإلزامية التطبيق					
10	سيؤثر تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA بشكل إيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر					

ملحق رقم(02) نموذج الاستبيان باللغة الفرنسية.

Université Abdelhamid Ben Badis
Faculté des Sciences Economiques, Sciences Commerciales et de gestion
Option : audit et système de comptabilité financière

ملخص باللغة الفـرنسية

Questionnaire pour la préparation de la thèse doctorat LMD

Intitulée : "L'impact de la réforme du système de comptabilité sur l'audit ainsi que sur profession de commissaire aux comptes selon les normes internationales "(Le cas de l'Algérie)

M, Mme & Mlle :

Dans le cadre de la préparation de la thèse doctorat, je suis contente de vous proposer ce questionnaire afin d'avoir vos avis et suggestions sur son contenu questions.

nous Nous vous prions de répondre aux questions honnêtement et objectivement, et nous engageons à assurer la confidentialité de vos contributions qui seront utilisées uniquement dans un cadre de recherche scientifique.

Nous vous remercions d'avance pour votre aide pour accomplir ce travail, nous vous prions de croire en l'expression de notre parfaite considération et profond respect**.**

Doctorante :Bennama Salima

Informations personnelles :

L'Age :

☐ de 30 à 40 ans ☐ Moins de 30 ans

☐ De 40 à 50 ans ☐ plus de 50 ans

Qualification scientifique :

☐ Universitaire ☐ Etudes supérieures

Autre: .....

Fonction actuelle :

☐ Expert-comptable. ☐ Commissaire aux comptes.

☐ Professeur de l'enseignement supérieur ☐ Comptable.

Autre: .....

Expérience professionnelle :

☐ Moins de 5 ans ☐ De 5 à 10 ans

☐ De 11 à 15 ans ☐ Plus de 15 ans

1_Évaluation d'application du Système comptable financier et de l'adoption des normes IAS / IFRS en Algérie.

N°	Veuillez cocher la case appropriée	Entièrement d'accord	D'accord	Neutre	Non d'accord	Non entièrement d'accord
01	La réforme du système comptable en Algérie est essentielle					
02	Le passage au SCF dérivé des normes comptables internationales IAS / IFRS est la meilleure alternative au PCN					
03	La pratique comptable en Algérie a connu des changements importants depuis l'application du SCF					
04	Le SCF a permis grâce à son application en Algérie, d'augmenter la transparence des comptes et de rendre les états financiers chez les utilisateurs comparables.					
05	La réforme du système comptable en Algérie a rencontré plusieurs problèmes en raison de la réticence de l'environnement comptable en Algérie					
06	Les professionnels et les universitaires spécialisés en comptabilité ont rencontré des problèmes lors de la première application du S C F					

07	Il existe une compatibilité entre le SCF et les normes comptables internationales IAS/IFRS					
08	L'engagement à l'application des normes I A S / I F R S a donné un caractère international aux entreprises locales					
09	L'adoption et l'application des normes IAS / IFRS en Algérie ont eu un effet positif sur les pratiques comptables					
10	L'engagement à l'application des normes IAS / IFRS contribue à l'ouverture des marchés internationaux devant les produits locaux					
11	L'engagement à l'application des normes IAS / IFRS aide les entreprises locales d'intégrer des entreprises étrangères					
12	L'engagement à l'application des normes IAS / IFRS contribue à attirer des investisseurs étrangers					
13	L'engagement à l'application des ormes IAS / IFRS contribue à améliorer la qualité de l'information comptable, ce qui augmentera la qualité des rapports					

2- L'évaluation des réformes contenues dans la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé

N°	Veuillez cocher la case appropriée	Entièrement d'accord	D'accord	Neutre	Non d'accord	Non entièrement d'accord
01	Je suis d'accord avec la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé					
02	Il est considéré que la restructuration des organisations professionnelles supervisant la profession de comptabilité et d'audit est essentielle pour leur développement en Algérie					

03	rendre de la profession comptable sous la tutelle du ministère des Finances ne lui perdra pas son indépendance					
04	la supervision du Conseil national de la profession comptable contribue à améliorer la réalité de la pratique professionnelle en Algérie					
05	L'élaboration d'un ensemble de rapports au commissaire aux comptes va aider à augmenter la qualification professionnelle en Algérie					
06	La loi 10-01 va contribuer à rationaliser les décisions des utilisateurs du rapport de l'auditeur en Algérie					
07	Il existe un consensus entre les lois et les textes législatifs organisant la profession d'audit en Algérie (loi 10_01) avec les normes internationales d'audit ISA					

3- L'applicabilité des normesinternationales d'audit ISA en Algérie

N°	Veuillez cocher la case appropriée	Entièrement d'accord	D'accord	Neutre	Non d'accord	Non entièrement d'accord
01	L'adoption d'ISA va contribuer à la réduction de la disparité entre les pratiques comptables au niveau international					
02	L'adoption d'ISA va aider à l'amélioration des performances de l'auditeur					
03	L'adoption d'ISA va aider les utilisateurs du rapport à prendre les décisions appropriées					
04	Les rapports d'audit utilisant les normes internationales recevront une plus grande acceptation par les utilisateurs par rapport à ceux qui ne les utilisent pas					

05	Il existe un lien étroit entre les normes comptables internationales IAS / IFRS et les normes internationales d'audit ISA en terme d'application					
06	L'adoption des normes comptables internationale IAS / IFRS par l'Algérie, rend l'adaptation de la profession d'audit en Algérie avec la réalité internationale, une chose nécessaire					
07	Il est possible d'appliquer des normes internationales d'audit ISA dans le contexte actuel de la comptabilité algérienne					
08	l'application des normes internationales d'audit ISA nécessite l'adhésion de l'Algérie à la Fédération Internationale des Comptables IFAC					
09	Le commissaire aux comptes n'est pas obligé d'appliquer les normes internationales d'audit ISA lors de sa préparation du rapport, en raison de l'absence des textes juridiques et législatives en Algérie relatives à l'obligation d'application des normes ISA					
10	l'adoption des normes internationales d'audit ISA va influencer positivement sur la pratique de la profession d'audit en Algérie					

ملحق رقم(03):مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS .

نتائج اختبار الثبات ألفا كرونباخ للاستبيان ككل (ما عادا البيانات المتعلقة بالمعلومات الشخصية)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,876	30

مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS للمحاور: المحور الأول

	N	Moyenne	Ecart type
يعتبر إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر أمر ضروري	41	4,6829	,47112
يعتبر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRSأحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطنيPCN	41	4,3659	,73335
عرفت الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيق SCF تغيرات مهمة	41	4,0488	1,04765
سمح النظام المحاسبي المالي من خلال تطبيقه في الجزائر بزيادة شفافية الحسابات وجعل القوائم المالية لدى الأطراف المستخدمة لها قابلة للمقارنة	41	4,1707	,94611
واجه إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر عدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك	41	4,6585	,48009
واجه المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة مشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF	41	4,5122	,81000
هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدوليةIAS /IFRS	41	3,9512	,80471
أضفى الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSصفة الدولي على المؤسسات المحلية	41	3,5854	,97405
إن تبني وتطبيق معايير IAS /IFRSفي الجزائر كان له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية	41	4,3171	,75627
يساعد الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSعلى فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	41	3,9512	1,04765
يساعد الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSعلى تمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع مؤسسات أجنبية	41	4,1463	,82344
يساهم الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSفي جلب المستثمر الأجنبي	41	4,1707	,86320
تساعد المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS على تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،مما سيرفع من جودة التقرير	41	4,4146	,63149
N valide (liste)	41		

يعتبر إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر أمر ضروري

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	13	31,7	31,7	31,7
	5,00	28	68,3	68,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

يعتبر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطنيPCN

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	2	4,9	4,9	4,9
	4,00	20	48,8	48,8	53,7
	5,00	19	46,3	46,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

عرفت الممارسة المحاسبية في الجزائر منذ تطبيق SCF تغيرات مهمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	6	14,6	14,6	14,6
	3,00	3	7,3	7,3	22,0
	4,00	15	36,6	36,6	58,5
	5,00	17	41,5	41,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

سمح النظام المحاسبي المالي من خلال تطبيقه في الجزائر بزيادة شفافية الحسابات وجعل القوائم المالية لدى الأطراف المستخدمة لها قابلة للمقارنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	4	9,8	9,8	9,8
	3,00	3	7,3	7,3	17,1
	4,00	16	39,0	39,0	56,1
	5,00	18	43,9	43,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

واجه إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر عدة مشاكل بسبب عدم استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	14	34,1	34,1	34,1
	5,00	27	65,9	65,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

واجه المهنيين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة مشاكل أثناء التطبيق الأولي لSCF

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	2	4,9	4,9	4,9
	3,00	2	4,9	4,9	9,8
	4,00	10	24,4	24,4	34,1
	5,00	27	65,9	65,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	3	7,3	7,3	7,3
	3,00	5	12,2	12,2	19,5
	4,00	24	58,5	58,5	78,0
	5,00	9	22,0	22,0	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

أضفى الالتزام بتطبيق معايير IFRS/ IAS صفة الدولية على المؤسسات المحلية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	7	17,1	17,1	17,1
	3,00	10	24,4	24,4	41,5
	4,00	17	41,5	41,5	82,9
	5,00	7	17,1	17,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

إن تبني وتطبيق معايير IFRS/ IAS في الجزائر كان له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	1	2,4	2,4	2,4
	3,00	4	9,8	9,8	12,2
	4,00	17	41,5	41,5	53,7
	5,00	19	46,3	46,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

يساعد الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS على فتح الأسواق العالمية أمام منتجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	1	2,4	2,4	2,4
	2,00	4	9,8	9,8	12,2
	3,00	5	12,2	12,2	24,4
	4,00	17	41,5	41,5	65,9
	5,00	14	34,1	34,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

يساعد الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRS على تمكين المؤسسات المحلية من الاندماج مع مؤسسات أجنبية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	2	4,9	4,9	4,9
	3,00	5	12,2	12,2	17,1
	4,00	19	46,3	46,3	63,4
	5,00	15	36,6	36,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

يساهم الالتزام بتطبيق معايير IAS /IFRSفي جلب المستثمر الأجنبي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	3	7,3	7,3	7,3
	3,00	3	7,3	7,3	14,6
	4,00	19	46,3	46,3	61,0
	5,00	16	39,0	39,0	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تساعد المعايير المحاسبية الدولية IFRS/ IAS على تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،مما سيرفع من جودة التقرير

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	3	7,3	7,3	7,3
	4,00	18	43,9	43,9	51,2
	5,00	20	48,8	48,8	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

المحور الـثــاني:

	N	Moyenne	Ecart type
أتوافق مع القانون 01_10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	41	4,1951	,87234
تعتبر إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة أمر ضروري لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق بالجزائر	41	4,4878	,67535
جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لن يفقدها استقلاليتها	41	3,2439	1,04356
سيساهم إشراف المجلس الوطني للمحاسبة على مهنة المحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر	41	4,2927	,71568
سيساعد استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر	41	4,2195	,82195
سيساعد القانون 01_10 على ترشيد قرارات مستخدم يتقرير المدقق في الجزائر	41	4,2195	,82195
هناك توافق بين القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر والتي جاء بها القانون 01_10 مع المعايير الدولية للتدقيقISA	41	3,6341	,82934
N valide (liste)	41		

أتوافق مع القانون 01_10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	1	2,4	2,4	2,4
	3,00	9	22,0	22,0	24,4
	4,00	12	29,3	29,3	53,7
	5,00	19	46,3	46,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تعتبر إعادة هيكلة المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة أمر ضروري لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق بالجزائر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	4	9,8	9,8	9,8
	4,00	13	31,7	31,7	41,5
	5,00	24	58,5	58,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لن يفقدها استقلاليتها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	13	31,7	31,7	31,7
	3,00	10	24,4	24,4	56,1
	4,00	13	31,7	31,7	87,8
	5,00	5	12,2	12,2	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

سيساهم إشراف المجلس الوطني للمحاسبة على مهنة المحاسبة في تحسين واقع الممارسة المهنية بالجزائر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	1	2,4	2,4	2,4
	3,00	3	7,3	7,3	9,8
	4,00	20	48,8	48,8	58,5
	5,00	17	41,5	41,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

سيساعد استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 2,00	2	4,9	4,9	4,9
3,00	4	9,8	9,8	14,6
4,00	18	43,9	43,9	58,5
5,00	17	41,5	41,5	100,0
Total	41	100,0	100,0	

سيساعد القانون 01_10 على ترشيد قرارات مستخدمي تقرير المدقق في الجزائر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 2,00	1	2,4	2,4	2,4
3,00	7	17,1	17,1	19,5
4,00	15	36,6	36,6	56,1
5,00	18	43,9	43,9	100,0
Total	41	100,0	100,0	

هناك توافق بين القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر والتي جاء به القانون 01_10مع المعايير الدولية للتدقيق ISA

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 2,00	2	4,9	4,9	4,9
3,00	18	43,9	43,9	48,8
4,00	14	34,1	34,1	82,9
5,00	7	17,1	17,1	100,0
Total	41	100,0	100,0	

المحور الثالث:

	N	Moyenne	Ecart type
سيساهم تبني ISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي	41	4,2927	,74980
سيساعد تبني ISA في تحسين أداء المدقق	41	4,3171	,60988
سيساعد تبني ISA مستخدمي التقرير على اتخاذ القرارات المناسبة	41	4,1707	,80319
إن تقارير التدقيق التي يتم فيه ا استخدام المعايير الدولية للتدقيق ستلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدمها	41	4,4634	,74490
هناك ارتباط وثيق بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث التطبيق	41	4,0732	,75466
إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS يجعل تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي أمرا ضروريا	41	4,6585	,48009
يمكن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية	41	3,7561	1,15716
يتطلب تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC	41	4,4390	,89579
إن محافظ الحسابات غير ملزم بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير	41	3,5610	1,28547
سيؤثر تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA بشكل إيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر	41	4,4878	,71141
N valide (liste)	41		

سيساهم تبني ISA في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	7	17,1	17,1	17,1
	4,00	15	36,6	36,6	53,7
	5,00	19	46,3	46,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

سيساعد تبني ISA في تحسين أداء المدقق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	1	2,4	2,4	2,4
	4,00	25	61,0	61,0	63,4
	5,00	15	36,6	36,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

سيساعد تبني ISA مستخدمي التقرير على اتخاذ القرارات المناسبة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	2	4,9	4,9	4,9
	3,00	4	9,8	9,8	14,6
	4,00	20	48,8	48,8	63,4
	5,00	15	36,6	36,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

إن تقارير التدقيق التي يتم فيه ا استخدام المعايير الدولية للتدقيق ستلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين بالمقارنة مع تلك التي لا تستخدمها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	1	2,4	2,4	2,4
	3,00	3	7,3	7,3	9,8
	4,00	13	31,7	31,7	41,5
	5,00	24	58,5	58,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

هناك ارتباط وثيق بين المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS ومعايير التدقيق الدولية ISA من حيث التطبيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	10	24,4	24,4	24,4
	4,00	18	43,9	43,9	68,3
	5,00	13	31,7	31,7	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS يجعل تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي أمرا ضروريا

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	14	34,1	34,1	34,1
	5,00	27	65,9	65,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

يمكن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	9	22,0	22,0	22,0
	3,00	6	14,6	14,6	36,6
	4,00	12	29,3	29,3	65,9
	5,00	14	34,1	34,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

يتطلب تطبيق المعايير الدولية للتدقيقISA انضمام الجزائر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,00	2	4,9	4,9	4,9
	3,00	5	12,2	12,2	17,1
	4,00	7	17,1	17,1	34,1
	5,00	27	65,9	65,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

إن محافظ الحسابات غير ملزم بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق أثناء إعداده للتقرير

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	2	4,9	4,9	4,9
	2,00	9	22,0	22,0	26,8
	3,00	7	17,1	17,1	43,9
	4,00	10	24,4	24,4	68,3
	5,00	13	31,7	31,7	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

سيؤثر تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA بشكل إيجابي على ممارسة مهنة التدقيق بالجزائر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4,00	2	4,9	50,0	50,0
	5,00	2	4,9	50,0	100,0
	Total	4	9,8	100,0	
Manquant	Système	37	90,2		
	Total	41	100,0		