الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة

ماستر أكاديمي

الشعبة العلوم المالية والمحاسبة التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

محافظ الحسابات في ظل تبني المعايير الجزائرية للتدقيق

مقدمة من طرف

تونسي نسيبة

تحت إشراف

رمضاني محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن حمو عصمت محمد	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مقررا	رمضاني محمد	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مناقشا	قوار الحبيب سعيد	أستاذ مساعد أ	مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة

ماستر أكاديمي

الشعبة العلوم المالية والمحاسبة التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

محافظ الحسابات في ظل تبني المعايير الجزائرية للتدقيق

مقدمة من طرف

تونسي نسيبة

تحت إشراف

رمضاني محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن حمو عصمت محمد	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مقررا	رمضاني محمد	أستاذ محاضر أ	مستغانم
مناقشا	قوار الحبيب سعيد	أستاذ مساعد أ	مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2017

الشكر

عملا بقوله تعالى: "وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ " سورة إبراهيم، الآية 07.

وعملا بقوله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله" أتقدم بجزيل الشكر إلى المشرف على هذا العمل الأستاذ رمضاني محمد الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة

إلى أعضاء لجنة المناقشة مسبقا على تكبدهم عناء قراءة وتوجيه البحث

إلى كل الأكاديميين والمهنيين اللذين مدوا لنا يد العون لإنجاح هذا العمل

وإلى كل الأسرة الجامعية

ن. تونسي

الإهـداء

أهدي عملي هذا إلى:

من ربياني صغيرة والدي الكريمين أطال الله في عمرهما

من يسر علي طريق العلم وكان لي خير سند زوجي العزيز مراد

فلذاتي كبدي طه وانس

كل أفراد عائلة تونسي، وعائلة بلجيلالي

كل زميلات الدفعة

ن. تونسي

الفهـــرس

الفهـــرس

الإهداء.....II

الشكر.....III

الفهرس..... V

فهـرس الجداول.....VIII

فهـرس الأشكال.....IX

فهـرس الملاحق.....X

فهـرس المختصرات.....XI

المقدمة العامة.....1-6

الفصل الأول: قراءات في معايير التدقيق الدولية

تمهيد 8

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية.....9

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق 9

المطلب الثاني: كيفية إصدار معايير التدقيق الدولية.....10

المطلب الثالث: معايير التدقيق الدولية.....12

المبحث الثاني: تطور التدقيق في الجزائر والهيئات المنظمة له 16

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر.....16

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر.....17

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.....21

المبحث الثالث: معايير التدقيق الجزائرية.....23

المطلب الأول: الإصدارات الأولى.....23

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية.....27

المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة.....29

خلاصة.....32

الفصل الثاني: الممارسة الحالية لمحافظة الحسابات

تمهيد.....34

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق.....35

المطلب الأول : مفهوم التدقيق 35

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق.....36

المطلب الثالث: أنواع التدقيق.....38

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات.....41

المطلب الأول : مفهوم محافظ الحسابات وشروط أدائه لمهامه.....41

المطلب الثاني: شروط قبول وتنافي تعيين محافظ الحسابات.....43

المطلب الثالث: مهام ومسؤولية محافظ الحسابات.....46

المبحث الثالث: منهجية عمل محافظ الحسابات.....49

المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.....49

المطلب الثاني: جمع أدلة الإثبات.....51

المطلب الثالث: إعداد التقارير.....52

خلاصة.....55

الفصل الثالث:واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

تمهيد.....57

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية.....58

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.....58

المطلب الثاني: عينة الدراسة.....59

المطلب الثالث: حدود الدراسة.....60

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته.....62

المطلب الأول: إعداد الاستبيان.....62

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان.....62

المطلب الثالث: عملية تفريغ البيانات.....65

المبحث الثالث: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان.....67

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة.....67

المطلب الثاني: حتمية تبني معايير التدقيق الجزائرية.....75

المطلب الثالث: صعوبة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.....76

المطلب الرابع: الأثر الإيجابي لتبني معايير التدقيق الجزائرية على عمل مدقق الحسابات.....77

المطلب الخامس: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في حماية حقوق مدقق الحسابات.....78

المطلب السادس : أهم الصعوبات التي واجهت مدقق الحسابات في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق 79

خلاصة.....80

الخاتمة العامة.....81

قائمة المراجع.....86

الملاحق.....91

الملخص.....109

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنـوان	الصفحة
(2_1)	الأهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق	37
(2_2)	تصنيفات التدقيق	39
(3_1)	مجتمع الدراسة	58
(3_2)	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	59
(3_3)	حدود الدراسة	61
(3_4)	معايير تحديد الاتجاه الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي	64
(3_5)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	67
(3_6)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	69
(3_7)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	70
(3_8)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	72
(3_9)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	74
(3_10)	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول حتمية تبني المعايير الجزائرية للتدقيق	75
(3_11)	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول صعوبة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل مدقق الحسابات	76
(3_12)	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول الأثر الإيجابي لتبني المعايير الجزائرية للتدقيق	77
(3_13)	نتائج إجابات أفراد العينة حول مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في حماية حقوق مدقق الحسابات	78

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنـوان	الصفحة
(3_1)	تمثيل الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	60
(3_2)	تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	68
(3_3)	تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب العمر	69
(3_4)	تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الدراسي	71
(3_5)	تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	72
(3_6)	تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	74

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	نموذج رسالة المهمة	96 - 92
02	نموذج الاستبيان	100 - 97
03	مخرجات البرنامج الإحصائيSPSS	108 - 101

فهرس المختصرات

المصطلح باللغة اللاتينية	الاختصار
International Auditing practice Committee	IAPC
The International Auditing and Assurance Standards board	IAASB
International Standards Auditing	ISA
Conseil national de la comptabilité	CNC
Normes Algériennes d'audit	NAA
Statistical Package For Social Sciences	SPSS

المقدمة العامة

تمهيد

نظرا لزيادة الاحتياجات إلى المعلومات الداخلية والخارجية التي ينتجها النظام المحاسبي, وللحد من الاختلاف بين دول العالم, ولزيادة التواصل بين المحاسبين والمراجعين تم إصدار معايير دولية خاصة بكل مهنة من طرف جمعيات واتحادات دولية , ومن بينها لجنة لمعايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين , واللذان يسعيان لتعزيز

و تطبيق معايير معترف بها دوليا و قد انتشارها إلى توسيع لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدارها لمعايير الإبلاغ المالي بتغيير اسمها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية , كما قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجالس متخصصة بمواضيع المراجعة والتأكيد الدولية , والتعليم وآداب المهنة والمحاسبة في القطاع العام .

ومع التطور الراهن شهد الاقتصاد الجزائري نوعا من التحرر وذلك بإمضاء اتفاقية الشراكة الأورومتوسطية

و مفاوضات للانضمام لمنظمة التجارة العالمية , والتي تنعكس سلبا على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في حالة عدم قدرتها على إنتاج قوائم مالية تتناسب مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة , لتوفير نوع من المصداقية .

فجميع هذه المتغيرات فرضت إعادة النظر في الأنظمة الداخلية مما أدى إلى إصلاحات محاسبية نتج عنها النظام المحاسبي المالي الذي يوفر أحسن إفصاح للمعلومات المالية ولم تتوقف الإصلاحات هنا بل امتدت إلى إعادة تنظيم مهن الخير المحاسب , وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عبر القانون 10-01 والذي أعطى للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحية تطوير معايير دولية للمراجعة , من خلال متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة , وبالفعل تم إصدار أول أربعة معايير جزائرية للتدقيق في فيفري 2016 لتصل إلى 12 معيار في الوقت الراهن

1. **طرح الإشكالية :**

يسعى البحث للإجابة على الإشكالية التالية:

ما هي الارتدادات المتوقعة على مهنة محافظة الحسابات بعد تبني المعايير التدقيق الجزائرية ؟

2. **الأسئلة الفرعية :**

بهدف التحكم في الموضوع نجزئ هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- على أي أساس تمت صياغة المعايير الجزائرية للتدقيق؟
- ما هي الحدود المؤطرة لمهنة محافظة الحسابات ؟
- ما هي آثار تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على مدققي الحسابات ؟

3. **فرضيات الدراسة :**

_ تسعى المنظمات العاملة في مجال المراجعة إلى توحيد الممارسات .

_ العولمة المالية تفرض على الدول تطوير معايير التدقيق لديها .

_ عدم تلاؤم البيئة الجزائرية مع المعايير معايير التدقيق الجزائرية .

4. **أهداف الدراسة :**

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى :

_ التعرف غلى مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

_ تسليط الضوء غلى المعايير الدولية للتدقيق

_ تقييم درجة نجاح تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر المهنيين.

5. **مبررات اختيار الموضوع :**

هناك العديد من الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع أهمها :

_ أهمية البحث حيث يتزامن مع إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

_ أسباب ذاتية حيث يندرج البحث ضمن اختصاص تكويننا .

6. **أهمية الموضوع :**

_ يقتبس الموضوع أهميته من أهمية معايير التدقيق, لأنها تعتبر المنحى الذي يسير عليه المدقق للقيام بمهامه

_ دراسة مهنة محافظ الحسابات تزيد من أهمية الموضوع لأنها من أهم المهن في القطاع الاقتصادي لأنها تسعى لحماية حقوق الملاك والدولة , وكشف الأخطاء و التلاعبات.

7. **المنهج المستخدم :**

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري من الدراسة , أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات ومن تم استعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية بهدف معالجة نتائج الاستبيان.

8. **حدود الدراسة :**

لقد اهتمت هذه الدراسة بمعالم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف محافظي الحسابات ومن منطلق شساعة وتشعب الموضوع تم ضبطه بالحدود التالية:

- **الحدود المكانية :**لقد ركزت الدراسة على استجابة محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية وبالتالي فالحدود المكانية للدراسة شملت الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية .
- **الحدود الزمنية :** لقد تم التطرق في الدراسة إلى التطور التاريخي للتدقيق منذ 1969 عند صدور الأمر 69_ 107 المتعلق بمراقبة الشركات العمومية ،إلى غاية 2018 ،كما امتدت الدراسة التطبيقية من 20 فيفري 2018 إلى غاية 20 ماي من نفس السنة.

9. **الدراسات السابقة :**

_ سايج فايز, "**أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في طل الإصلاح المحاسبي** ",أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير ,جامعة بليدة 2 ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير,2014_2015.

لقد انطلق الباحث من إشكالية رئيسية تدور حول ملائمة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة بالبيئة الجزائرية , وذلك في ظل الإصلاح المحاسبي .

لقد فسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول , جاء الفصل الأول بعنوان البيئة الدولية للمحاسبة والمراجعة , أما عن الفصل الثاني فجاء تحت عنوان عرض المعايير الدولية للمراجعة , والفصل الثالث تطرق إلى الإصلاح المحاسبي في الجزائر, الفصل الرابع تناول كيفيات تبني المعايير الدولية في البيئة المحلية , أما عن الفصل الخامس فكان عبارة عن دراسة تطبيقية .

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال هذه الدراسة هو أن تطبيق النظام المحاسبي لا يزال يتلقى صعوبات في التطبيق , وبالتالي يجب إعادة النظر في قانون 07_11 والمتعلق بالنظام المحاسبي وهذا راجع إلى كون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دائمة التجديد.

_ محمد أمين مازون ,"**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**",مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية , فرع محاسبة وتدقيق ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , الجزائر ,2010_2011 .

_ لقد انطلق الباحث من إشكالية رئيسية تدور معالمها حول المدى الذي يمكن من خلاله لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية.

لقد تطرق الباحث إلى أربعة فصول حيث جاء الفصل الأول تحت عنوان الإطار النظري لمحافظ الحسابات , أما الفصل الثاني فقد تطرق فيه إلى البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي , أما الفصل الثالث فقد كان عن معايير التدقيق الدولية , بينما كان الفصل الأخير عبارة عن دراسة تطبيقية .

توصل الباحث إلى أن مهنة التدقيق في الجزائر تختلف عن مهنة التدقيق في الدول المتقدمة وهذا ما يخلق قصور ويجعل المهنة والمدققين يقفون أمام صعوبات من شانها التأثير على فعالية المعلومات المالية.

_ محي الدين محمود عمر ," **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)**" , مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير , تخصص مالية ومحاسبة , المركز الجامعي بالمدية ,الجزائر ,2007_2008.

لقد تناول الباحث الإشكالية المتعلقة بموقع معايير المراجعة المتعارف عليها من المعايير الدولية , وتأثيرها على نظام التدقيق الجزائري .

حيث تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول ,جاء الفصل الأول تحت عنوان مدخل مفاهيمي للمراجعة , أما الفصل الثاني كان عن معايير المراجعة , بينما تطرق الفصل الثالث إلى إسقاط المعايير العامة على المعايير الدولية .

توصل الباحث من خلال دراسته إلى ضرورة ضبط وتكييف المراجعة الوطنية مع المستجدات الدولية وذلك للسماح بإمكانية إجراء المقارنة بين نتائج المراجعة على المستوى الوطني مع نتائجها على المستوى الدولي , وهذا خاصة بعد ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وكذا الانفتاح الدولي , و هذا ما دعت إليه المنظمات الدولية للمراجعة .

10. **تقسيمات البحث :**

بغرض معالجة هذا الموضوع وللإجابة على التساؤلات المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول كل فصل مكون من ثلاث مباحث ،حيث تتمثل الفصول فيما يلي :

الفصل الأول : قراءات في معايير التدقيق الدولية والجزائرية ؛

الفصل الثاني : الممارسات الحالية لمحافظة الحسابات ؛

الفصل الثالث : واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفصل الأول: قراءات في معايير التدقيق الدولية والجزائرية

تمهيد :

تظهر أهمية معايير التدقيق في ضوء الهدف الأساسي لمهنة التدقيق والذي يتمثل في إضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة بحيث أن هذه المعايير، لا يمكن لها أن تصل إلى ذلك الهدف ما لم تكن واضحة ومطبقة بواسطة كافة المحاسبين والمراجعين الممارسين للمهنة، وتعتبر تلك المعايير على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية، كالبنوك والموردين والحكومة باعتبارها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المدقق والمسؤولية المهنية التي يتحملها .

من هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى :

- المعايير الدولية للتدقيق ؛
- ؛تطور التدقيق في الجزائر والهيئات المنظمة له ؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق .

المبحث الأول :معايير التدقيق الدولية .

كانت نشأت المنشآت الدولية باعثا لوضع القواعد المحاسبية الدولية لتنظيم مزاولة مهنة المحاسبة ،و وضع القواعد العلمية والعملية للمراجعة الدولية ،وإعداد معايير دولية لتنظيم مزاولة هذه المهنة غبر العالم لتزيد معها ثقة مستخدمي القوائم المالية .

المطلب الأول : مفهوم معايير التدقيق

معايير التدقيق هي مرشدات عامة تساعد المدققين على الاضطلاع بمسؤولياتهم المهنية في تدقيق القوائم المالية التاريخية ،وتتضمن هده المعايير الصفات المهنية التي يجب مراعاتها عند القيام بعملية التدقيق مثل الكفاءة والاستقلالية وأدلة الإثبات ومتطلبات إعداد التقارير[1].

تمثل معايير التدقيق إرشادات عامة لأغراض مساعدة المدققين في الوفاء بمسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية ،وهي تتضمن دراسة الخصائص المهنية المميزة على سبيل المثال الكفاءة المهنية والاستقلالية ومتطلبات التقرير بالإضافة إلى دليل الإثبات [2]

إن درجة تزايد أنشطة الأعمال الدولية ومدى حاجة الشركات إلى زيادة رأسمالها وانتشاره خارج حدودها قد خلق ضغوطا متزايدة نحو العمل على توحيد معايير المحاسبة والمراجعة، فوجود معايير مختلفة يؤثر على قرارات مختلف الأطراف إما في فهم أو الثقة في الرسائل التي يتم توصيلها عن طريق القوائم المالية ،لذلك فإن تحقيق مستوى معين من التوحيد والتنسيق لمعايير المحاسبة والتدقيق وإلغاء التعارض سيخفض من تكلفة المحاسبة أو التدقيق للقوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات مثلا ،فالهدف من المعايير الدولية للتدقيق هو وجود مستويات وإرشادات مهنية للتدقيق و ما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا ،بمعنى أن المعايير الدولية للتدقيق هي إطار متجانس وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية والتي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ،ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير تدقيق خاصة بها من جهة أخرى[3] .

[1] مراد حسين علي، معايير التدقيق الدولية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان ،الطبعة الأولى، 2015، ص :11

[2] أمين السيد أحمد لطفي ،المحاسبة والمراجعة الدولية ،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،الإسكندرية ،الطبعة الأولى ،2010 ،ص :410.

[3] سهام محمد السويدي ،معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر ،الدار الجامعية للنشر ،الإسكندرية ،الطبعة الأولى ،2010 ،ص ص: 19 20 .

أصدرت معايير التدقيق الدولية لتوفير مستوى جيد من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق وهو الهدف الذي أنشئ من اجله الإتحاد الدولي للمحاسبين في 07 أكتوبر 1977 من طرف 63 منظمة مهنية تمثل 49 بلد مختلف.[1]

المطلب الثاني : كيفية إصدار المعايير الدولية للتدقيق

نظرا لأهمية المعايير الدولية للتدقيق يجب ان تكون عملية إصدار هذه المعاير وفق طريقة مدروسة ومن طرف جهات معنية تسهر على ذلك.

الفرع الأول : الهيئة المصدرة للمعايير

تصدر معايير التدقيق الدولية عن طريق لجنة تطبيقات التدقيق الدولي**(IAPC)** ،وهي لجنة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين تشكل هذه اللجنة بمعرفة إتحاد المحاسبين الدولي بناءا على إسهام كل دولة في أعمال اللجنة .[2]

إن لجنة معايير التدقيق الدولية هي الهيئة المهنية المختصة في إصدار، تبويب ،شرح وتعديل المعايير الدولية للتدقيق ،و حاليا يقوم مجلس معايير التدقيق والأكيد الدولية**(IAASB)** بما سبق، انبثقت لجنة المعايير الدولية للتدقيق من اتحاد المحاسبين الدوليين، وقد أعطيت صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الإتحاد ويتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس إتحاد لعضوية اللجنة ،وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا ،كندا، فرنسا، ألمانيا، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية و يفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على اكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة .[3]

الفرع الثاني : دور وهدف مجلس المعايير الدولية

[1] Robert OBERT ,MARIE MAIRESSE ,**Comptabilité et audit ,manuelle et application ,**Donod ,paris ;2eme édition , 2009 ,p :403.

[2] خليفة أحمد وحسيني منال ،مداخلة بعنوان **"مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر "**، الملتقى الدولي حول" **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق "**، جامعة سعد دحلب، البليدة الجزائر ،13 _ 14 دسيمبر 2011 ،ص : 8.

[3] محمود السيد ناغي، **" دراسات في المعايير الدولية للتدقيق "**، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر ن الطبعة الأولى، 2001، ص: 41.

_ طور المجلس معايير وإرشادات عملية التدقيق وخدمات أخرى ذات صلة متعلقة بكل من المعلومات المالية وغير المالية من أجل تحسين معايير التدقيق والتأكد بالإضافة إلى جودة وتوحيد الممارسة عبر العالم عن طريق :[1][2]

- ✓ وضع معايير وإرشادات تدقيق ترتبط بعملية تدقيق القوائم المالية ذات جودة مرتفعة بحيث تكون

مقبولة للمستثمرين والمراجعين ومنظمي الأسواق المالية والمؤسسات المالية، بالإضافة إلى أصحاب

المصالح الرئيسيين عبر دول العالم ؛

- ✓ وضع معايير وإرشادات ذات جودة مرتفعة للأنواع الأخرى من خدمات التأكد للأمور المالية وغير المالية ؛
- ✓ وضع معايير وإرشادات عن خدمات أخرى ذات صلة ؛
- ✓ وضع معايير للرقابة على الجودة التي تغطي نطاق الخدمات التي تم تناولها عن طريق المجلس ؛
- ✓ نشر وثائق أخرى عن مسائل تتعلق بالتدقيق والتأكد لزيادة تفهم الجمهور لأدوار ومسؤوليات المدققين المهنيين ومقدمي خدمات التأكيد .

يقوم المجلس أيضا بتطوير معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى إيضاحات الممارسات الدولية للتدقيق كمعايير يتعين تطبيقها في التقرير عن مصداقية القوائم المالية ،تخدم تلك المعايير و الإيضاحات كمقاييس مرجعية لمعايير وإيضاحات تدقيق ذات جودة عالمية ،كما يصدر المجلس معايير دولية عن ارتباطات التأكد وعن الرقابة على الجودة بالإضافة إلى معايير عن الخدمات ذات الصلة حسب ما يعتبر ملائما في هذا الصدد .[3]

_ لقد أصدر المجلس مجموعة من المعايير التي يتعين تطبيقها على خدمات التدقيق والتأكد الدولية وهي :

- ✓ معايير دولية عن التدقيق وهي معايير يتعين على المدققين تطبيقها عند التقرير عن القوائم المالية ؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 419.
[2] نفس المرجع، ص :420.
[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 421 .

- ✓ معايير دولية عن خدمات التأكد وهي معايير يتعين على المحاسبين المزاولين تطبيقها عند التعامل مع معلومات بخلاف المعلومات المالية التاريخية ؛
- ✓ معايير دولية عن رقابة الجودة وهي معايير يتم تطبيقها على كافة الخدمات التي تخضع الى مجلس المراجعة و التأكد الدولية ؛
- ✓ معايير دولية عن الخدمات ذات صلة ؛
- ✓ معايير دولية عن مهام الفحص والتي يتم تطبيقها على فحص المعلومات المالية التاريخية .[1]

المطلب الثالث : معايير التدقيق الدولية (ISA)

إن معايير التدقيق المتعارف عليها تتمثل في ثلاث مجموعات وهي :[2]

- ✓ المعايير العامة : وترتكز هذه المجموعة على الصفات الشخصية التي يجب أن يتصف بها المدقق وتتضمن، التأهيل العلمي والعملي الكافي، الاستقلالية، بذل العناية المهنية المناسبة ؛
- ✓ معايير العمل الميداني :وتخص هذه المجموعة التخطيط والإشراف على أعمال المساعدين، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي، جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة ؛
- ✓ معايير إعداد التقرير : التي تتمثل في مدي احترام المبادئ المحاسبية، الأسباب التي أدت إلى عدم استمرار تطبيق المبادئ إن وجدت، توضيح مستويات الإفصاح و إبداء الرأي .

كما صنفت المعايير الدولية للتدقيق في شكل مجموعات لخصت فيما يلي :[3]

1. **الصنف الأول : معايير الأمور التمهيدية 100_ 199**

- ✓ مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة ISA 100 ؛
- ✓ إطار المصطلحات ISA 110 ؛
- ✓ إطار المعايير الدولية للتدقيق ISA 120 ؛

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص ص :21 22 ..
[2] مراد حسين العلي، **"معايير التدقيق الدولية "** ،دار غيداء للنشر والتوزيع ،الأردن، الطبعة الأولى ،2015، ص : 12
[3] عمور جمال، مداخلة بعنوان **" ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق "** ،الملتقي الدولي **"النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة والتدقيق الدولية "**، جامعة سعد دحلب البليدة، 13_ 14 ديسمبر 2011، ص ص: 9 _ 10

2. **الصنف الثاني : معايير المسؤوليات 200_ 299**

- ✓ الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق 200 ISA ؛
- ✓ الاتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة ISA 210 ؛
- ✓ رقابة جودة مراجعة القوائم المالية ISA 220 ؛
- ✓ توثيق المراجعة ISA 230 ؛
- ✓ مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش أثناء تدقيق القوائم المالية ISA 240 ؛
- ✓ مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية ISA 250 ؛
- ✓ الاتصال مع مسئولي المؤسسة أو الحوكمة ISA 260 ؛
- ✓ الاتصال مع القائمين على الحوكمة و الإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية ISA 265.

3. **الصنف الثالث : معايير التخطيط 300_ 399**

- ✓ تخطيط تدقيق القوائم المالية ISA 300 ؛
- ✓ معرفة المؤسسة ومحيطها بغرض تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ISA 315 ؛
- ✓ الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ISA 320 ؛
- ✓ إجابات المدقق فيما يتعلق بتقييم المخاطر ISA 330 ؛

4. **الصنف الرابع : معايير نظام الرقابة الداخلية 400 _499**

- ✓ العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية ISA 402 ؛
- ✓ تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء التدقيق ISA 450 .

5. **الصنف الخامس : معايير أدلة الإثبات 500 _599**

- ✓ أدلة الإثبات ISA 500 ؛
- ✓ أدلة الإثبات _ اعتبارات خاصة لبنود محددة ISA 501 ؛
- ✓ مصادقات خارجية ISA 505 ؛
- ✓ التكليف بالمراجعة لأول مرة _ الأرصدة الافتتاحية ISA 510 ؛
- ✓ الإجراءات التحليلية ISA 520 ؛
- ✓ العينات في عملية التدقيق ISA 530 . ؛
- ✓ مراجعة التقديرات المحاسبية ISA 540 ؛
- ✓ الأطراف ذات علاقة ISA 550 ؛
- ✓ الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال ISA 560 ؛
- ✓ استمرارية الاستغلال أو النشاط ISA 570 ؛
- ✓ التصريحات المكتوبة ISA 580 .

6. **الصنف السادس : معايير الاستفادة من عمل آخرين 600_ 699**

- ✓ تدقيق القوائم المالية للمجمعات ISA 600 ؛
- ✓ استعمال أعمال المراجعين الداخلية ISA 610 ؛
- ✓ استعمال المدقق لأعمال الخبير ISA 620 .

7. **الصنف السابع : معايير استنتاجات التدقيق و إصدار التقارير 700 _ 799**

- ✓ الرأي والتقرير حول القوائم المالية ISA 700 ؛
- ✓ التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المدقق المستقل ISA 705 ؛
- ✓ فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المدقق الخارجي ISA 706 ؛

- ✓ المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة ISA 710 ؛
- ✓ مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تم تدقيقها ISA 720 .

8. الصنف الثامن : معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800_ 899

- ✓ مراجعة القوائم المالية طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص ISA 800 ؛
- ✓ مراجعة قوائم مالية شاذة _ اعتبارات خاصة ISA 805 ؛
- ✓ مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول القوائم المالية ISA 810 .

هناك معايير أخرى تمس مجالات عديدة كالمجلات المتخصصة ومعايير المراجعة الداخلية وغيرها من المعايير.

المبحث الثاني : تطور التدقيق في الجزائر والهيئات المنظمة له

منذ فترة وجيزة تبنت الجزائر معايير التدقيق الدولية ولذا سيتم إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر واللجان المشرفة على التدقيق قبل أن نتطرق إلى معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول :التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

نظرا للإصلاحات التي شهدتها الجزائر منذ الاستقلال وإلى يومنا هذا في القطاع الاقتصادي مر التدقيق بعدة مراحل أهمها :

1. التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1969- 1980 :

بدأ التأريخ في الجزائر في سنة 1969 وتحديدا بواسطة الأمر رقم 69- 107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية ،أو الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها ،وصدر بعدها المرسوم 70_173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفي تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وقد كرس النص التدقيق بصفته مراقبة دائمة للتسيير في هذه المؤسسات ،مسندا مهام محافظة الحسابات إلى موظفي الدولة الذي تم تعيينهم من قبل وزير المالية ويتبين مما سبق أن محافظ الحسابات اعتبر كموظف عام في الدولة ،وهذا ما ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي السائد والمتمثل في نمط التسيير الموجه.[1]

2. **التدقيق في الجزائر في الفترة ما بين 1980-1989 :**

هذا بعد صدور القانون 05/80 المؤرخ قي 1980/03/31 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة والذي سمح بإلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 ،وتوسيع المرسوم 173/70 المتعلق بمهام و واجبات مدقق الحسابات ومنع احتكار تدقيق الحسابات للمؤسسات العمومية لمجلس المحاسبة ،وهذا طبقا للمادة 5 من نفس القانون ،ومع ذلك تميزت هذه الفترة بفراغ قانوني شبه تام فيما يتعلق بشروط تعيين مدقق الحسابات، مهامه، واجباته و مسؤولياته إلى أن صدر قانون المالية لسنة 1985 والذي جاء ليعيد تكييف

[1] Saadi N-E Et A. Mazouz ,La pratique De Commissariat Aux Comptes En Algérie ,Edition SNC ,Son Date ,p 27.

مهنة تدقيق الحسابات ولكن تطلب الأمر انتظار سنة 1988 تاريخ صدور القانون المتعلق باستقلالية المؤسسة ،وبالتالي إعادة الاعتبار نهائيا لمهنة لتدقيق الحسابات في المؤسسات العمومية .[1]

3. الفترة مابين 1990 - 2009 :

تميزت هذه المرحلة بصدور القانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والذي يحدد " شروط و كيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري و كذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية والنقابات "[2] وبذلك أصبحت مهنة التدقيق في الجزائر مستقلة .

4. **الفترة ما بعد 2010 :**

خلال هذه الفترة تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها إلى وزارة المالية من خلال صدور القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 ،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي يهدف إلى " تحديد شروط و كيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد "[3]

المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لقد أصدرت الجريدة الرسمية مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، فسنحاول التعرف في كل فرع على هيئة من الهيئات .

الفرع الأول : المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)

المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله [4]

[1] سهام محمد السوي ،مرجع سبق ذكره : ص ص :111 112 .

[2] القانون 91- 08، المؤرخ في 27 أفريل 1991 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 20 ،الصادرة بتاريخ 01 ماي 1991 ،المادة 01، ص:651.

[3] القانون 10- 01، المؤرخ 29 جوان 2010 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010 ،المادة 01، ص:04 .

[4] محمد براق وعمر قمان،" **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**"، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،، 21 37نوفمبر 2011 ، ص :11.

تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :[1]

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة ؛
- 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 ؛
- ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ،
- ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،
- ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ؛

[1] المرسوم التنفيذي 24/11 ،المؤرخ في 27 جانفي 2011 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة بتاريخ 2 فيفري 2011 ،ص :4 .

- ثلاث أشخاص يتم تعيينهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية .

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي .

_ صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:[1]

- يجمع كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات؛
- يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية؛
- يقترح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات و التدقيقات؛
- يبدأ أ ريه ويقدم توصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة أو لتدقيق؛
- يساهم في تطوير أنظمة و برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- يتابع تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي ؛
- ينظم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطاره.

الفرع الثاني :المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب القانون التنفيذي رقم 25/11 المؤرخ في 27 جانفي تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته كالتالي :[2]

يتم انتخاب تسع أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة وتتمثل مهامه فيما يلي :

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛

[1] القانون 10 _ 01، مرجع سبق ذكره، ص ص : 4 ،5 .
[2] المرسوم التنفيذي 25/11 المؤرخ 27 جانفي 2011 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7 ،الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011 المادة 04 ،ص ص :7 8 .

- ✓ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- ✓ تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ✓ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- ✓ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- ✓ تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- ✓ إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

الفرع الثالث : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يحدد المرسوم التنفيذي 26/11 تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته كالتالي :[1]

يتشكل المجلس من تسع أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يعين ثلاث أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة ،وتتمثل صلاحياته في :

- ✓ إدارة الأملاك التابعة للغرفة ؛
- ✓ إقفال الحسابات السنوية وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية ؛
- ✓ ضمان تعميم نتائج الأشغال ،
- ✓ تنظيم الملتقيات ؛

[1] المرسوم التنفيذي 26/11 المؤرخ 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7 ،الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، المواد 3_4، ص : 11.

- ✓ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة ؛
- ✓ تمثيل الغرفة لدى الهيئات العمومية ؛
- ✓ إعداد النظام الداخلي للغرفة .

المطلب الثالث : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

يتم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق لجان متخصصة وهي :

الفرع الأول :لجنة توحيد الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل[1]

إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل مكلفة بـ:

- ✓ وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل؛
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة؛
- ✓ القيام بكل الدراسات والتحليلات في إطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها؛
- ✓ اقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة؛
- ✓ دراسة و إبداء أراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛
- ✓ ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة؛
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها .

،الفرع الثاني :لجنة مراقبة الجودة[2]

إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة بـ:

وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات؛

[1] أشرف بن صغير، **"دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية** والدولية **"**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي ،2016 ،ص:45 .

[2] نفس المرجع السابق، ص 46.

إبداء أراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة؛

ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين؛

وضع المعايير الخاصة بكيفية تنظيم المكاتب وإدارتها؛

وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب؛

ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وآداب المهنة؛

ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة؛

-إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن ومخالطاتهم.

الفرع الثالث :اللجنة الخاصة [1]

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق.

[1] أشرف بن صغير، مرجع سبق ذكره ،ص :46.

المبحث الثالث : معايير التدقيق الجزائرية (NAA)

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المعايير الجزائرية للتدقيق بالترتيب حسب إصدارها:

المطلب الأول : الإصدارات الأولى (210 _ 505 _ 560 _ 580)

فرع الأول :المعيار الجزائري للتدقيق 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق "[1]

- **مجال تطبيق المعيار:**

يعالج هذا المعيار الجزائري واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق ،كما يخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية ،وكذلك المهام الملحقة .

- **الأهداف :**

إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها :

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة ؛
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة ؛
- طلب موافقة الكيان على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة .

- **محتوى رسالة المهمة :** (أنظر الملحق)[2]

يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة المهمة ويجب أن تتضمن ما يلي:

- هدف ونطاق التدقيق ؛
- مسؤوليات المدقق والإدارة ؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية ؛

[1] مقرر رقم 002، 04 فيفري 2016 ،المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية، المعيار 210 ،ص ص : 1 2 .
[2] الملحق 1 يتضمن رسالة المهمة

- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق ؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع ؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق و كذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر

لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط

للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح؛

- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها ؛
- يجب على الإدارة تقديم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب ؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية في الوقت المناسب؛
- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء ؛
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان ؛
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء التدقيق الأولي .

1. **الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقق505 "التأكيدات الخارجية "[1]**

- **مجال التطبيق :**

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على الأدلة المثبتة .

[1] المقرر 002، مرجع سبق ذكره المعيار 505، ص : 3 .

- **الهدف :**

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ لهذه الإجراءات بهدف الحصول أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية .

- **إجراءات التأكيدات الخارجية :**

يجب على المدقق عند لجوئه إلى التأكيدات الخارجية مراعاة ما يلي :

- تحديد المعلومات موضوع الأكيد أو الطلب ؛
- اختيار الغير المؤهلين للتأكيد ؛
- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات الموجهة إلى الجهة المعنية والتي تنص على وجوب توجيه الرد مباشرة إلى المدقق ؛
- مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذا متابعتها .

2. الفرع الثالث :المعيار الجزائري للتدقيق 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات "[1]

- **أحداث تقع بعد إقفال الحسابات :** تسمى أيضا الأحداث اللاحقة والتي تقع بين تاريخ إعداد الكشوف وتاريخ تقرير مدقق الحسابات، والتي تقع بين تاريخ التقرير وتاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة .

- **مجال التطبيق :**

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية .

[1] المقرر 002 ،مرجع سبق ذكره، المعيار 580، ص :3.

- **الأهداف :**

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي :

- ✓ الحصول على العناصر المثبتة الكافية و الملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومة المتضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- ✓ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصداره التقرير والتي كانت لتودي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ .

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق 580 " التصريحات الكتابية "

- **التصريحات الكتابية : هي كل المعلومات الضرورية** للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية ،وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا .
- **مجال التطبيق : يعالج** هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية .
- **الأهداف :**

- ✓ **الحصول على التصريحات الكتابية من طرف** الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق ؛
- ✓ تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية ،أو التأكيدات الخاصة المتضمنة فيها ؛
- ✓ الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة من طرف المدقق .

المطلب الثاني : الإصدارات الثانية (500– 300– 510 – 700)

الفرع الأول : المعيار الجزائري 500 " العناصر المقنعة "[1]

- **العناصر المقنعة :** هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه .
- **مجال التطبيق : يوضح هذا المعيار** مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، تطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق .
- **الهدف :** يهدف المدقق إلى تصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه .

الفرع الثاني :المعيار الجزائري للتدقيق 300 " تخطيط تدقي الكشوف المالية "[2]

- **مجال التطبيق :** يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، يخص أيضا التدقيقات المتكررة كما يعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية .
- **هدف :** التخطيط الملائم يساعد المدقق على :
  - ✓ الاهتمام المناسب بالمجلات المهمة للتدقيق ؛
  - ✓ التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب ؛
  - ✓ التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة ؛
  - ✓ اختيار أعضاء الفريق المكلف بالتدقيق ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة الأخطاء المتوقعة مع التوجيه الصحيح للمهام ؛
  - ✓ التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ؛

[1] بكيحل عبد القادر ،مقال بعنوان **"أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية"**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،المجلد 14 ،العدد 18 ن جامعة شلف، 2018، ص : 126 .

[2] المقرر التنفيذي 150، 11 أكتوبر 2016 ،المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية، المعيار 300، ص : 3 .

- ✓ تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع .

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية " [1]

- **مجال التطبيق :**

✓ يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية ؛

✓ تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات ؛

✓ مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف مدقق سابق .

- **الهدف :**

الهدف من هذا المعيار هو جمع العناصر المقنعة والمناسبة التي تسمح بضمان أن:

✓ قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية ؛

✓ الطرف المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية ؛

✓ قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

الفرع الرابع :المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية " [2]

- **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار ما يلي

✓ التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية ؛

[1] المقرر التنفيذي 150، مرجع سبق ذكره، المعيار 510 ،ص : 3.
[2] المقرر 150، مرجع سبق ذكره، المعيار 700 ،ص : 3 .

- ✓ شكل ومضمون **كل** تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية، ويكون قد أدى إلى رأي غير معدل والذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق .

- **الهدف :** تتمثل أهداف المدقق في

- ✓ تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة ؛

- ✓ التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي .

المطلب الثالث : الإصدارات الثالثة (520 - 570 - 610 - 620).

الفرع الأول : المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الإجراءات التحليلية "[1]

- **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار

- ✓ استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ؛

- ✓ إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق ؛

- ✓ تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر، بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر ؛

- ✓ الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة عن الحسابات ؛

تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة .

[1] المقرر 23، 15 مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار 520، ص : 3 .

- **الأهداف :**

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكيد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال "[1]

- **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية .
- **الأهداف :** أهداف المدقق هي ما يلي

✓ جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال ؛

✓ استخلاص النتائج حول وجود معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها ؛

✓ تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق .

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين "[2]

- **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته ،لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق .
- **الأهداف :** إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي ،وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق فإن أهدافه هي :

✓ تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين ؛

[1] بكيحل عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص :127.
[2] المقرر 23 ،مرجع سابق ذكره، المعيار الجزائري للتدقيق 610، ص : 3.

- ✓ في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق .

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "[1]

- **مجال التطبيق :** يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق ،إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو ،أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة والتدقيق والتي تمت معالجتها، وأيضا عندما يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة .

- **الأهداف :** يهدف هذا المعيار إلى

✓ تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه ؛

✓ تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق .

[1] المقرر 23، مرجع سبق ذكره، المعيار الجزائري للتدقيق 620، ص :3.

خلاصة :

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى معايير التدقيق الدولية التي تعتبر المرجع الأساسي لمعايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها مؤخرا بعد سلسلة الإصلاحات من تبني النظام المحاسبي المالي إلى يومنا هذا، عبر إعادة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي لتتماشى والوضع الاقتصادي الحالي، فقد تم تحرير المهنة كليا واعتبارها تجارية، وقد تضمن الإصلاح مهام جديدة خاصة بالمدقق تتوافق والمعايير الجزائرية للتدقيق المأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق والتي ساعدت على :

- تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها ،ويزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات المحاسبة في الجزائر ؛
- تحسين جودة المعلومة المالية عند استعمال معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية ،وتعزيز مصداقيتها داخل وخارج الوطن وخاصة بالنسبة للمستثمرين ؛
- تسهيل العمل في الشركات المتعددة الجنسيات في إعداد لقوائم المالية المجمعة لمختلف فروعها وتخفيض تكاليفها ؛
- تشجيع الاستثمار الأجنبي لأن المستثمر الأجنبي يحتاج إلى معلومات مفهومة وموثوق بها تمكنه من اتخاذ القرارات المناسبة؛
- معالجة حالات الغش والفساد المالي بالنظر لأهمية الدور الرقابي لمحافظ الحسابات ؛
- توحيد إجراءات إعداد تقارير محافظي الحسابات من خلال تبني المعيار الجزائري للتدقيق 700 ؛
- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تساعد في التحكم في نتيجة المؤسسة حسب رغبات المسيرين.

الفصل الثاني: الممارسات الحالية لمحافظة الحسابات

تمهيد :

يرتكز عمل محافظ الحسابات على تدقيق الحسابات، من هذا المنطلق يجب الإحاطة بحيثيات هذه العملية والتي أصبحت في الوقت الراهن تشغل حيزا كبيرا من الاهتمام وهذا نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من انه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط، إلا أنه وبحكم تشعبها كنتيجة لتطور وتوسع النشاط الاقتصادي كان لابد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري لهذه المهمة.

لدراسة أكثر تفصيل وانطلاقا مما سبق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مهنة محافظة الحسابات وعلى ضوء ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

مدخل مفاهيمي للتدقيق؛

الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات؛

منهجية عمل محافظ الحسابات.

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق

بما أن المهمة الأساسية التي يقوم بها محافظ الحسابات هي التدقيق فقبل التعرف على محافظ الحسابات يجب علينا الإلمام بمفهوم التدقيق قبل أي شيء.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

التدقيق بمعناه اللفظي **audit** وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية audir وتعني "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

يشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية تقتصر على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلست استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها.[1]

ويعرف التدقيق على أنه عملية انتقاديه للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه: "عملية منظمة للحصول على الأدلة المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."[3]

كما عرف التدقيق أيضا أنه "فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محدد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في التقرير، وعرف التدقيق على أنه اختبار صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة."[4]

---

[1]- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، **" التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة "**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2014-2015، ص: 3.

[2]- بوبكر عميروش، **"دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة "**مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010_2011، ص: 4.

[3]- بوبكر عميروش، مرجع سبق ذكره، ص: 5.

[4]- محمد أمين مازون، **"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 3 2010-2011، ص ص: 5- 6.

"التدقيق هو فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ،وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية ،والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية "[1]

مما سبق يمكن استنتاج أن التدقيق هو التخطيط لفحص المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسات والتأكد من مدى مطابقتها مع المعايير المعمول بها ومدى إثباتها للصورة الحقيقية للمؤسسة، من طرف مهني مؤهل ومستقل من أجل إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير يقدم إلى الجهات المستفيدة.

المطلب الثاني : أهداف و أهمية التدقيق

لقد تطورت مهنة التدقيق على مر العصور وتطورت أهدافها لتحقق الرفاهية لجميع أفراد المجتمع وتعمل على حماية حقوق كل طرف منهم، كما يستمد التدقيق أهميته من أهمية مخرجات المؤسسات من قوائم مالية.

الفرع الأول :أهداف التدقيق

يمكن توضيح أهداف التدقيق في النقاط التالية:[2]

- الهدف الأساسي لعملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالي وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛

- من واجبات مدقق الحسابات إظهار أي قصور أو خلل في نظام الرقابة الداخلية لإدارة المؤسسة من خلال النتائج والتوصيات التي يخرج بها، وهذا بهدف تحسين أداء النظام؛

- إمداد مستعملي القوائم المالية من مديرين، مستثمرين حاليين ومستقبليين، بنوك، رجال أعمال، هيئات حكومية مختلفة، نقابات العمال وغيرها بالتقارير المالية وتوقيع المدقق عليها يزيد من درجة الثقة بها والاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.

إضافتا إلى ما سبق ذكره يمكن تلخيص تطور أهداف التدقيق في الجدول التالي:

[1] يوسف محمد جربوع ،**"مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق "**مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،2000، ص:7 .

[2]- تونسي نجاة،**" مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS -دراسة حالة الجزائر- "**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق والنظام المحاسبي الجديد، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016، ص: 20.

الجدول رقم (2-1): الأهداف التقليدية والمعاصرة لتدقيق الحسابات

الأهداف التقليدية	الأهداف المعاصرة
التأكد من مدى صحة ودقة البيانات المحاسبية المدونة في الدفاتر والسجلات المحاسبية.	إضافة إلى الاهتمام بالأهداف التقليدية أضيفه أهداف جديدة لعملية تدقيق الحسابات وهي:
اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتقليل من إمكانية ارتكابها.	اشتمال أهداف تدقيق الحسابات على: تدقيق الأهداف المخططة، والقرارات المتخذة لتحقيقها، وأيضا المعلومات التي بناءا عليها ثم اتخاذ مختلف القرارات.
الخروج برأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وتمثيلها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وهذا بالاعتماد على أدلة الإثبات المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.	باعتبار أن الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدولة فمن الضروري أن تشتمل أهداف تدقيق الحسابات على كافة الوقائع (الوقائع المالية وغير المالية) أي النظام المحاسبي بشقيه (الشق المالي والشق الإداري).
	الحرص على اختيار أدلة وقرائن الإثبات على أساس موضوعي وهذا للتأكد من عدالة القوائم المالية.
	التحول في أسلوب تدقيق الحسابات من التدقيق حول الحاسب إلى التدقيق من خلال الحاسب الإلكتروني.
	تحقيق أقصى كفاية إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف وذلك عن طريق استخدام معايير الجودة العالمية في عملية تدقيق الحسابات.

المصدر: تونسي نجاة، **مرجع يبق ذكره**، ص: 21.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

تتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية، إذ تعتمد على حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:[1]

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة.

- **الملاك والمساهمين:** إن ظهور شركات المساهمة عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث الاختلاس و التلاعبات.

- **الدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي القدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة سيولة المؤسسة لضمان تحصيل حقوقهم.

- **الزبائن:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم بمعاملات طويلة الأجل.

- **العاملين:** هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب أعمالهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد.

- **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** بغرض توسيع نشاطها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر وقدرة المؤسسة على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية.

- **الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ومنها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

يقسم التدقيق إلى أنواع متعددة باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها إلى ما يلي:[2]

- تدقيق كامل، أي أن يقوم المدقق بفحص جميع البيانات والسجلات والعمليات التي تتم على مستوى المؤسسة؛

- تدقيق جزئي، أي وضع قيود على نطاق المراجعة؛

[1]- محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 9- 10.
[2]- خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات"**، دار وائل للنشر، الأردن، 1999، ص:12.

- التدقيق مستمر، وهو أن يتم الفحص على مدار السنة؛

- التدقيق النهائي، وهذا النوع من التدقيق يكون بعد إقفال السجلات المحاسبية؛

- التدقيق الخارجي، وتكون بواسطة شخص محترف من خارج المؤسسة؛

- التدقيق الإلزامي، وهو التدقيق الذي يفرضه القانون على بعض الأنواع من الشركات؛

- التدقيق الاختياري، وهو غير إلزامي ويكون وفقا لعقد بين المراجع والزبون.

يوضح الجدول التالي التصنيفات المختلفة للتدقيق.

جدول (2_2) تصنيفات التدقيق

التصنيف	النوع
نطاق عملية التدقيق	- تدقيق كامل؛ - تدقيق جزئي.
الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق	- تدقيق نهائي؛ - تدقيق مستمر.
الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق	- تدقيق داخلي؛ - تدقيق خارجي.
درجة الالتزام	- تدقيق إلزامي؛ - تدقيق اختياري.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره .

بالإضافة إلى التصنيفات السابقة هناك تصنيفات أخرى للتدقيق من حيث هدف العملية وتنقسم إلى:[1]

- **التدقيق المالي:** ويقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا للخروج برأي فني محايد؛

- **تدقيق الكفاءة:** ويقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة بأقل تكلفة ممكنة؛

[1]- خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص:12.

- **تدقيق الأهداف أو الفعالية:** يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سلفا والمخطط لها قد تحققت فعلا؛

- **التدقيق القانوني:** يقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطات التشريعية والتنفيذية في الدولة؛

- **التدقيق الاجتماعي:** لا يختلف اثنان في أن تعظيم الربحية لم يعد الهدف الأول لوجود أية مؤسسة واستمراريتها، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعيش فيه المؤسسة.

المبحث الثاني :الإطار القانوني لمحافظ الحسابات .

تعتبر مهنة محافظة الحسابات من أسمى المهن وذلك لأهميتها الاقتصادية في حماية حقوق أصحاب المصالح والدولة وفيما يلي سنتطرق إلى جميع الجوانب المحيطة بهذه المهنة.

المطلب الأول :مفهوم محافظ الحسابات وشروط أدائه لمهامه.

قبل أن نتطرق إلى الإطار القانوني لمحافظ الحسابات يجب أن نتعرف عليه وعلى مهامه كالآتي .

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات.

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نذكر منها:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حمل الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين."[1]

حسب المادة 22 من القانون 10-01 عرف محافظ الحسابات على أنه :" كل شخص يمارس بصفته العادية باسمه الخاص أو تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."[2]

مما سبق نستنتج أن محافظ ا لحسابات هو كل شخص يمارس باسمه أو تحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات المؤسسة وانتظام الجرد ومدى مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به لتقديمها في اجتماع مجلس الإدارة وللحفاظ على حقوق المساهمين.

الفرع الثاني : شروط ممارسة المهنة [3]

حسب المادة 8 من القانون 10-01 يجب أن تتوفر الشروط الآتية لممارسة مهنة محافظ الحسابات:

- يجب أن يكون جزائري الجنسية؛

- يجب أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- يجب أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- يجب أن لا يكون قد صدر في حقه أحكام متعلقة بارتكابه جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- يجب أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحساب؛

[1]- القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4 ،2007، ص: 188.
[2]- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42، المادة 22، ص: 7.
[3]- المرجع السابق، ص: 9.

- يجب أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 10-01 : "**أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي و أن اكتم سر المهنة و اسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد .**"

و يشترط كذلك في شركات محافظة الحسابات والتي تتضمنها كل من المواد: 46، 48، 50، 51، 52 كما يلي:

- يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛

- تؤهل شركات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة **فردية** في الجدول بصفة محافظي الحسابات ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال، تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات محافظة الحسابات"؛

- يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛

- للحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، زيادة على ذلك أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات؛
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك و إما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخلف؛
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات بمهنة محافظ الحسابات يمكن للغرفة الوطنية الترخيص بأخذ مساهمة.

- عندما يختار محافظي الحسابات شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني والغرفة الوطنية أو المنضمات الوطنية؛

إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائري الجنسية.

المطلب الثاني : شروط قبول وتنافي تعيين محافظ الحسابات.

إن مهنة محافظة الحسابات تخضع لشروط صارمة تحدد حالات التعيين وعدم التعيين كالتالي.

الفرع الأول : شروط التعيين.

حسب المواد26، 27، من القانون رقم 10- 01 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، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك[1].

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:[2]

- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة؛

- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

- يتحصل محافظ الحسابات المتر شح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان وفروعه؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛

[1]- القانون 10_01، مرجع سبق ذكره، المواد 26 _27 ،ص: 7.

[2] - المرسوم التنفيذي 11_32، المؤرخ في 27 جانفي 2011 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7 ،المواد من 3 إلى 15 ،ص ص :23 24 .

- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ,دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات؛

- يوضح محافظ الحسابات في العرض، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:

- الموارد المرصودة؛
- المؤهلات المهنية للمتدخلين؛
- برنامج عمل مفصل؛
- التقارير التمهيدية، الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛
- آجال إيداع التقارير.

- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي؛

- يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط؛

- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به؛

- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد؛

- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه يجب أن لا يقل العرض التقني عن ثلثي سلم التنقيط الإجمالي.

- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض؛

- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه؛

- طبقا للمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسئول الأول للكيان.

الفرع الثاني : حالات التنافي .

طبقا لنص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:[1]

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر مال هذه المؤسسة؛
- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الم ا رقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

كما حدد القانون 10-01 حالات التنافي بعدم توفر ما يلي:[2]

- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

كما يمنع محافظ الحسابات من ما يلي:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

[1]-، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره،المادة 715 مكرر4، ص: 189.
[2]- القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد من 64 الى 70، ص ص: 10-11.

- القيام بأعمال التسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة؛
- القبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة المستشار الجبائي أو مهمة الخبير القضائي لدى الشركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته؛
- القيام بأية مهمة في المؤسسات التي يكون له 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 أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، تمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
- يمنع محافظ الحسابات 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 وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

المطلب الثالث : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

الفرع الأول : مهام محافظ الحسابات[1]

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات أو الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية 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 ومجلس المديرين أو المسيرين؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

[1]- القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد: 23، 24، 25، ص: 7.

- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

يترتب عن مهنة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار.

الفرع الثاني :مسؤوليات محافظ الحسابات

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي :

- المسؤولية المدنية[1]

تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العمدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي :

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

- المسؤولية الجزائية[2]

هي التي تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ,ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها مسؤولية جزائية ما يلي:

- تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة؛
- تآمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة و لكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة؛

[1]- محمد السيد سرايا، **"أصول قواعد المراجعة والتدقيق"**، دار المعرفة، الإسكندرية، 2002، ص: 74.
[2]- محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص: 74.

- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض المسئولين في المؤسسة؛
- عدم احترام سر المهنة.

- المسؤولية التأديبية [1]

يتحمل محافظ الحسابات 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، حيث تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيب تصاعدي في ما يلي:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

[1]-، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 63، ص: 10.

المبحث الثالث : منهجية عمل محافظ الحسابات .

من أجل أن يكون عمل محافظ الحسابات منظم وسهل الأداء يلم بجميع جوانبه يجب أن يكون وفق طريقة منهجية وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول :التخطيط لعملية التدقيق

الفرع الأول :قبول المهمة والإجراءات الأولية

يخصص محافظ الحسابات وقتا معينا لإعداد والتخطيط لعملية التدقيق، لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء، ويختلف مدى التخطيط استنادا إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل. ويعني التخطيط ":وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيعها ومدها، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعا في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة." [1]

بعد قبول المهمة و إرسال كتاب الارتباط على المدقق الحصول على معلومات تؤهله للتدقيق الجيد وهي: [2]

- النظام الداخلي والقانون الأساسي للشركة؛
- الحصول على رسالة السماح للبدء بالعمل؛
- الحصول على نسخة من نظام الرقابة الداخلي؛
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة بشكل عام؛
- قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة؛
- الحصول على نسخ من العقود طويلة الأجل.

لأجل التخطيط الجيد للتدقيق على المدقق الحصول على معلومات كافية عن نشاط العميل لأجل فهم طبيعة العمليات المحاسبية ومن هذه المعلومات نوع الإنتاج أو الخدمة المقدمة , مواقع الشركة ,الموردون الرئيسيون ,طريقة التسويق و المناخ الاقتصادي أي هل هناك نمو او كساد بالإضافة إلى ذلك أخذ فكرة عامة عن المصنع إن كانت المؤسسة صناعية وذلك من خلال السير في المصنع لمعرفة خطوات التصنيع او الإنتاج ومن ثم الاجتماع مع لجنة التدقيق إن وجدت والاستفسار منهم حول النظام المحاسبي ونظام

[1]- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة"**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 242.
[2]- هادي التميمي، **"مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية "**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص ص:51.

الرقابة الداخلية وكذلك عمل بعض الاستفسارات من الإدارة العليا حول الأطراف ذات علاقة وحول الفروع والشركات الزميلة وحول استعمال الموازنات التقديرية وما شابه ذلك من معلومات.[1]

الفرع الثاني : برنامج التدقيق [2]

يعتبر برنامج التدقيق أهم مرحلة من مراحل التخطيط حيث يعتبر برنامج التدقيق أفضل وسيلة للتخطيط و يساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات المكتوبة اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات مع إبلاغ هذه الإجراءات لكافة الإدارات والأقسام التي تدخل في مجال التدقيق ويكون هذا البرنامج كالآتي :

- تقسيم العمل بين أعضاء فريق التدقيق وتحديد مسؤوليات كل منهم ؛
- تحديد خطوات الفحص والتدقيق تحديدا واضحا؛
- توقيت أداء وإنجاز كل خطوة؛
- تحديد نطاق وإطار العمل المطلوب حفاظا على الوقت؛
- التعريف بالكلمات والمفاهيم الفنية المستعملة في مجال تنفيذ برنامج التدقيق.

الفرع الثالث : ملفات العمل[3]

كون عملية التدقيق الذي يقوم به محافظ الحسابات مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا لمسك ملفين ضروريين وهما، الملف الدائم والملف السنوي ولولا هما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع كل العناصر الضرورية التي تسمح له بإدلاء رأيه النهائي المدعم بالأدلة.

- **الملف الدائم** :يتكون هذا الملف من:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة، التنظيم العام والوثائق العامة؛
- نظام الرقابة، كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام؛
- معلومات محاسبية ومالية؛
- معلومات قانونية، ضريبية، اجتماعية؛
- معلومات حول المعلوماتية، الخريطة التنظيمية لمصلحة المعلوماتية.

وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف الدائم وأثناء كل تغيير يجب حذف كل معلومة أصبحت دون فائدة.

- **الملف السنوي:** يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة ويتضمن الملف السنوي ما يلي:

[1]- هادي التميمي، نفس المرجع السابق، ص ص:52.
[2]- محمد السيد سرايا، **"أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"**، المكتب الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2007، ص ص: 210- 211 .
[3]- محمد بوتين، **"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص: 29-30.

- تنظيم وتخطيط المهمة: البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية: شرح الأنظمة وتقييم المراقبة الداخلية، العينات الدورية والأخطاء المكتشفة؛
- مراقبة الحسابات السنوية؛
- تدقيقات خاصة حول الاتفاقيات المنصوص عليها قانونيا وأعلى خمس أجور، العمليات ما بعد إقفال الميزانية، الرسائل العامة المتبادلة مع المؤسسة.

المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية و يجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب المدقق ويجب أن تحفظ في الأرشيف لمدة لا تقل عن عشر سنوات.

المطلب الثاني : جمع أدلة الإثبات

لكي يتمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه الفني المحايد عليه فحص البيانات المالية للحصول على أدلة مقنعة تمكنه من ذلك.

الفرع الأول : مفهوم أدلة الإثبات[1]

تمثل أدلة الإثبات القرائن التي يعتمد عليها المراجع في أداء عمله وتنفيذ برنامجه، ولا شك أن نتيجة قيام المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية تساعده في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد صحة القوائم المالية، كما تعتبر الأساس المعقول لإبداء الرأي فيما يتعلق بالعمل الميداني، وتعتبر الركيزة الأساسية لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر الأساس المنطقي والرشيد لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق القوائم المالية.

وأخيرا فإن مفهوم أدلة الإثبات في التدقيق يدور حول الأساليب أو الوسائل التي يتبعها المدقق للحصول على أدلة عن طريق فحص المستندات والملاحظات والاستفسارات، والتي يستعملها في إبداء الرأي الموضوعي والسليم في القوائم المالية التي يقوم بفحصها.

الفرع الثاني : كفاية الأدلة وملائمتها[2]

الكفاية والتلاؤم مرتبطان، الكفاية مقياس لكمية الأدلة التي تم الحصول عليها، والملائمة تتعلق بكونها موثوقا بها وذات علاقة والمدقق عادة يستعمل تجربته المهنية لتقرير حجم الأدلة، وإن قراره بشأن حجم الأدلة يتأثر بما يلي:

- مادية الفقرة أي مبلغها مقارنة مع الأرصدة الأخرى؛
- طبيعة الفقرة وهل هناك مخاطر متأصلة فيها؛

[1]- محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 271.
[2]- هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 104- 105.

- إجراءات التدقيق التي سوف يتم استعمالها؛
- وقت إجراءات التدقيق.

تعتمد درجة الاعتماد والوثوق بالأدلة ومصداقيتها على مصدر الحصول عليها ويتم ترتيبها على هذا الأساس كالتالي :

- الأدلة التي تم الحصول عليها من قبل المدقق نفسه ومباشرة؛
- الأدلة التي الحصول عليها من أطراف خارجية مستقلة؛
- الأدلة التي إنشاؤها خارج المؤسسة تحت التدقيق (فواتير الشراء)؛
- الأدلة التي تم أشاؤها داخل المؤسسة تخت التدقيق (فواتير البيع).

كما أن الأدلة والمعلومات التي تحت رقابة داخلية جيدة هي الأكثر وثوقا، و الأدلة الكتابية أكثر وثوقا من الشفوية.

الفرع الثالث :طرق جمع الأدلة

هناك عدة طرق لجمع الأدلة وتتمثل فيما يلي:[1]

- المستندات والسجلات والدفاتر؛
- مراقبة السياسات و الإجراءات؛
- اللقاءات الشخصية؛
- الملاحظات الشخصية؛
- نظام الرقابة الداخلية؛
- التحليل المالي.

المطلب الثالث : إعداد التقارير

الفرع الأول : التقرير العام

يعتبر إعداد التقرير أهم مرحلة من عمل محافظ الحسابات بل ولأجله تم تعيينه وهو الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها محافظ الحسابات، من أجل اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية والمستقبلية.

لقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير التقرير بأربع معايير تحكم إعداد التقرير وهي:[2]

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص :301 .
[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره ،ص : 302 .

المعيار الأول: إعداد القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المدقق في تقريره إلى مدى إعداد القوائم المالية وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المعيار الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أي تجانس تطبيق المبادئ المتعارف عليها ومدى الثبات في تطبيقها.

المعيار الثالث: الإفصاح الكافي والمناسب، ويقضي هذا المعيار بضرورة إشارة وإفصاحه عن أي معلومات مالية لازمة وهامة لصدق وعدالة القوائم المالية.

المعيار الرابع : التعبير عن الرأي، أي إبداء رأيه في القوائم المالية ودرجة المسؤولية التي يتحملها .

كما يمكن لتقري محافظ الحسابات أن يأخذ عدة أشكال تختلف فيما بينها باختلاف رأيه ويمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:[1]

- تقرير إيجابي؛
- تقرير تحفظي؛
- تقرير سالب؛
- الامتناع عن إبداء الرأي.

التقرير الإيجابي: يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية إذا توفرت الشروط التالية:

- القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات؛
- صدق وعدالة القوائم المالية؛
- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه.

التقرير التحفظي: يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا ما صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

التقرير السلبي: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقع على

[1]- محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 42- 43.

المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره.

الامتناع عن إبداء الرأي: يعني امتناع المدقق عن إبداء رأيه وذلك يكون بناءا على ظروف معينة يمكن توضيحها كما يلي :

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة؛
- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم ...وغيرها؛
- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛
- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه فإنه يمتنع عن ذلك؛
- وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

الفرع الثاني : التقارير الخاصة

يترتب أيضا على محافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير الخاصة تتمثل فيما يلي:[1]

- تقرير المصادقة على الحسابات المدمجة إن وجدت؛
- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير حول تفاصيل أعلى خمس أجور؛
- تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة؛
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال .

[1] - القانون 10_01 مرجع سبق ذكره، المادة 25 ،ص :7.

الخلاصة :

نستنتج من خلال هذا الفصل أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة ،كما على محافظ الحسابات وضع منهجية عمل لإنجاز مهامه بدءا من التخطيط لمهمة التدقيق و التعرف على المؤسسة بشكل عام ،بعدها تقييم نظام الرقابة تليها عملية فحص ومراقبة الحسابات، وتنتهي مهمة محافظ الحسابات بإعداد التقرير النهائي المتضمن لرأيه ،كما يتحمل المسؤولية اللازمة عن أي تقصير أو إخلال في أداء مهامه.

الفصل الثالث: واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

تمهيد :

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث ،حيث يهدف هذا الفصل إلى التحقيق من مدى مصداقية النتائج السابقة لواقع الممارسة المهنية لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر ويعتبر مجتمع المدققين هو المجتمع الإحصائي الطبيعي للقيام بهذا البحث التجريبي ،لذلك فقد تضمنت الدراسة استمارة الاستقصاء مكونة من مجموعة من الأسئلة ،بحيث تكفل العينة التي تم الحصول عليها من مجموع الردود تمثيل المجتمع أحسن تمثيل باستخدام الاختبارات الإحصائية ،وعرض النتائج المتوصل عليها من خلال البحث .

تم تقسيم هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- منهجية الدراسة التطبيقية؛

- إعداد الاستبيان وتفرغ بياناته؛

- دراسة وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية

يعالج هذا المبحث عرضا عاما للإطار العام للدراسة الميدانية من حيث ،هدف الدراسة ونوع العينة التي تم اختيارها لتوزيع قوائم الاستقصاء عليها ،بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الاستقصاء.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

لقد تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى:

الجدول رقم (3-1): مجتمع الدراسة

المؤهل	البيان
خبير محاسب	والمسجلين ضمن جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وهذا طبقا للمقرر الصادر عن وزارة المالية عن وزارة المالية رقم 02 والمؤرخ في 09 جانفي 2018 والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.
محافظ حسابات	والمسجلين ضمن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وهذا طبقا للمقرر الصادر عن وزارة المالية عن وزارة المالية رقم 02 والمؤرخ في 09 جانفي 2018 والمحدد لقوائم المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
أكاديمي	ويشمل مجموعة من الأساتذة.

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: عينة الدراسة

لم يتم التحديد المسبق لعينة الدراسة بل تم العمل على توزيع أكبر قد ممكن من الاستمارات والعمل على استرجاع ما يمكن استرجاعه.

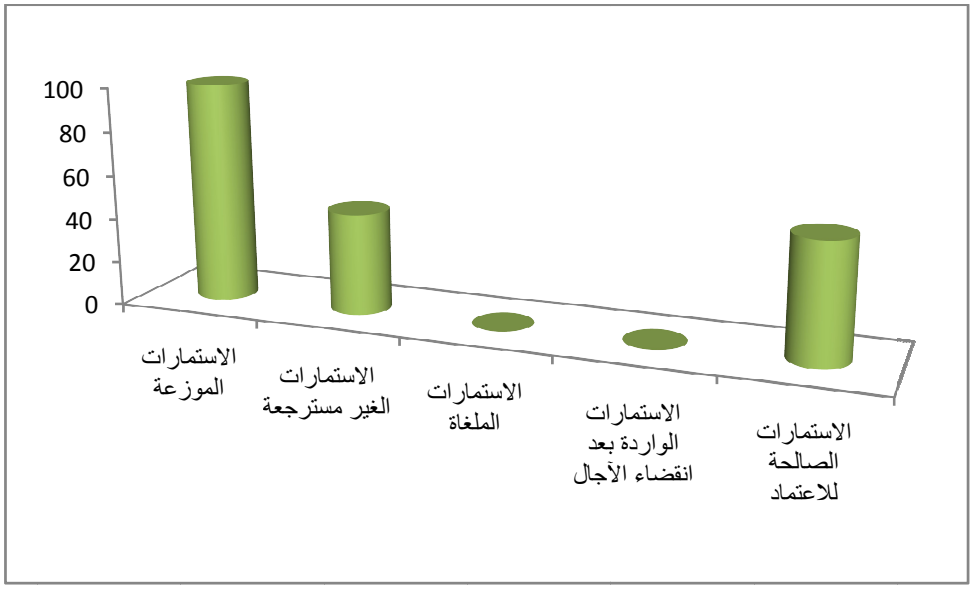
يوضح الجدول التالي الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

الجدول رقم (3-2): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	76	100
الاستمارات الغير مسترجعة	35	46,05
الاستمارات الملغاة	0	0
الاستمارات الواردة بعد انقضاء الآجال	0	0
الاستمارات الصالحة للاعتماد	41	53,95

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عملية فرز البيانات.يوضح الشكل رقم **(3-1)** تمثيل الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان وهو كالآتي:

الشكل رقم (3-1): تمثيل الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-2).

يوضح الجدول رقم (3-2) الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان، والنقاط التي تم رصدها من الجدول تتمثل فيما يلي:

- قدر عدد الاستمارات الموزعة بـ 76 استمارة وهي تمثل نسبة 100 %؛

- وقد بلغ عدد الاستمارات الغير المسترجعة 35 استمارة والتي تمثل نسبة 46,05% من إجمالي الاستمارات الموزعة وتوضح هذه النسبة أن استجابة أفراد عينة الدراسة كانت مقبولة إلى حد بعيد؛

- أما عدد الاستمارات الملغاة، فلم يتم إلغاء أي استمارة؛

- كما أنه لم يتم استلام أي استمارة بعد انقضاء الآجال المحددة؛

- وقد بلغ عدد الاستمارات الصالحة للاعتماد 41 استمارة والتي تمثل نسبة 53,95% من إجمالي الاستمارات الموزعة وتوضح هذه النسبة أيضا أن استجابة أفراد عينة الدراسة كانت فوق المتوسط أي مقبولة إلى حد بعيد.

المطلب الثالث: حدود الدراسة

لقد ركزت الدراسة على الحدود التالية: الحدود المكانية، الحدود الزمانية، الحدود البشرية وهي كالآتي:

الجدول رقم (3-3): حدود الدراسة

الحدود	البيان
الحدود المكانية	لقد شملت حدود الدراسة الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، حيت شملت الدراسة عدة ولايات وهذا بهدف استهداف أكبر عينة مكنة، ولكن رفض العديد من أفراد العينة عبر مختلف الولايات التجاوب مع الدراسة، فكانت الاستجابة من الولايات التالية وهي: ولاية مستغانم، ولاية تيبازة، ولاية الجزائر العاصمة، ولاية البليدة.
الحدود الزمنية	لقد شملت الحدود الزمنية للدراسة الميدانية الفترة الممتدة من 20 فيفري 2018 إلى غاية 20ماي من نفس السنة وهذا انطلاقا من إعداد وتحضير الاستبيان مرورا بعملية التوزيع ووصولا إلى مرحلة استرجاع الاستمارات وآخر مرحلة والتي تتمثل في تحليل النتائج.
الحدود البشرية	لقد شملت هذه الدراسة كل من المهنيين واللذين يمثلون الفئة المختصة في مجال التدقيق والمحاسبة، بالإضافة إلى الأكاديميين اللذين يمتلكون شهادات ومؤهلات علمية في مجال التدقيق والمحاسبة أو قريب من هذا المجال.

المصدر: من إعداد من إعداد الطالبة.

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان وتفريغ بياناته

تعتبر عملية إعداد الاستبيان عملية جد هامة فهي تعمل على تحديد إطار الدراسة التطبيقية ومن هذا المنطلق يجب إعطاء هذه المرحلة العناية اللازمة، كما يجب تصميم هيكل الاستبيان بطريقة ملائمة تمكن من الوصول إلى الأهداف المسطرة، تتطلب عملية تفريغ البيانات استعمال برامج محددة يستطيع الباحث من خلالها الوصول إلى نتائج دقيقة يمكن الوثوق بها، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى إعداد الاستبيان، هيكل الاستبيان بالإضافة إلى عملية تفريغ البيانات.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

تعتبر مرحلة إعداد الاستبيان من الأهمية بما كان، كون هذه المرحلة تحدد طريقة سير الدراسة وعليه ثم إعطاء هذه المرحلة الكثير من العناية وهذا عن طريق:

- إعطاء الأسئلة طابع الوضوح و البساطة؛

- الأخذ بعين الاعتبار عند القيام بعملية صياغة الأسئلة، كثرة انشغال كل من الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

لقد صمم هيكل الاستبيان بطريقة تسمح بالوصول إلى الأهداف المرسومة، فقد تم تقسيم الاستبيان إلى عدة محاور المحور الأول متعلق بعينة الدراسة إضافة إلى مجموعة من الأسئلة تبين لنا كيفية تعامل عينة الدراسة مع المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى أهميتها.

الفرع الأول: توزيع الأسئلة

بعد الانتهاء من مرحلة إعداد الاستبيان والحصول على مختلف التوجيهات والملاحظات تم التوصل إلى الشكل التالي للاستبيان:

- عينة الدراسة

ويتضمن هذا المحور معلومات حول عينة الدراسة والتي تتمثل في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، بالإضافة إلى الخبرة المهنية.

- محتوى الاستبيان

حيث جاء المحتوى تحت عنوان المعايير الجزائرية للتدقيق وقد ضم 04 أسئلة من شأنها توضيح مدى أهمية تبني معايير التدقيق الجزائرية وأهو ما جاءت به لتسهيل عمل مدقق الحسابات، وسؤال واحد مفتوح الهدف من وراء طرحه هو وضع ركيزة لقيام أبحاث أخرى من خلال معرفة ماهي أهم الصعوبات التي واجهة المدقق حسابات في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الثاني: المقاييس المستخدمة في الدراسة[1]

لقد تم الاستعانة في الدراسة بالمقاييس التالية:

أولا: المقاييس الاسمية

لقد تم منح هذه المقاييس أرقام وذلك بهدف المساعدة على إدخالها إلى البرنامج الإحصائي SPSS، بالإضافة إلى تسهيل تمييزها فهي لا تقبل الترتيب تصاعديا أو تنازليا على سبيل المثال يمكن إعطاء المتغير ذكر الرقم 1، أو يمكن إعطاؤه للمتغير أنثى.

ثانيا: مقاييس ترتيبية

في المقاييس الترتيبية لقد تم الاستعانة بمقياس ليكرت الخماسي، وقد منحت بدورها أرقام حتى يتسنى إدخالها إلى البرنامج الإحصائي، بحيث يدل الرقم الأكبر على مستوى ترتيبي أعلى، كإعطاء موافق بشدة الرقم 5.

إن استخدام المقاييس الترتيبية ستتيح إمكانية استخدام معظم الأساليب والاختبارات الإحصائية مثل الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الاختبارات المعلمية والاختبارات اللامعلمية. أما عن استخدام المقاييس الاسمية فهي تمكن من استعمال التكرارات والنسب المئوية والمنوال فقط وبالتالي فهي تعد أقل درجة في مستوى القياس إذا ما تم مقارنتها بالمقاييس الترتيبية.

إن الهدف الأساسي من وراء وضع قيم رقمية هو تحديد اتجاه آراء العينة ويتم تحديدها كالآتي:

- في حالة المقاييس الترتيبية: يتم تحديد اتجاه آراء العينة عن طريق استخدام المتوسط المرجح؛

[1]- تونسي نجاة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 173- 174.

- **في حالة المقاييس الاسمية:** يتم تحديد اتجاه آراء العينة عن طريق حساب المنوال.

ولقد تم الاعتماد في عملية إعداد أسئلة الاستبيان على مقياس ليكرت LIKERT SCALE من خمس درجات، وهذا من أجل تحديد اتجاه آراء أفراد العينة حول عناصر الاستبيان.

وبهدف حساب المتوسط المرجح لمقاس ليكرت الخماسي تم انتهاج المراحل التالية:

- تم القيام بتحديد المدى والذي يساوي أعلى درجة في مقياس ليكرت الخماسي والتي تمثل الرقم "5" ناقص أدنى درجة في المقياس وهي الرقم "1" وبالتالي:

المدى يساوي 5-1=4؛

- تم القيام بتحديد طول المدى والذي يساوي المدى/ عدد الدرجات وبالتالي:

طول المدى يساوي 5/4=0,8؛

- تم القيام بإضافة العدد 0,8 إلى أدنى درجة في مقياس ليكرت الخماسي والتي تمثل "1" وهذا من أجل تحديد الحد الأعلى، والحدود الباقية هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): معايير تحديد الاتجاه الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1- 1.80[	[1.80- 2.60[	[2.60- 3.40[	[3.40- 4.20[	[4.20- 5]

المصدر: محمد عبد الفتاح الصريفي ،البحث العلمي –الدليل التطبيقي للباحثين، دار الوائل للنشر والتوزيع،عمان الأردن ،لطبعة الأولى ،2006 ،ص :114.

الفرع الثالث: صدق الاستبيان

من أجل التحقق من درجة ثبات فقرات الاستبيان تم الاستعانة بمعامل الثباتALPHA CRONBACH، ويوضح هذا المعامل أنه في حالة إعادة تطبيق الاستبيان في ظروف مشابهة، فإنه سيتم التوصل إلى نفس

النتائج والاستنتاجات، و ينحصر معامل الثبات بين الصفر والواحد، علما أنه كلما اقترب من الواحد دل على درجة الثبات العالية.

بعد استخدام معامل الثبات على الاستبيان ككل ماعدا البيانات المرتبطة بعينة الدراسة، قد أظهرت النتائج أن معامل الثبات يقدر بـ 0.62 أي بلغت نسبة الصدق في هذه الدراسة [*](62 %)، وتعد هذه النسبة مقبولة ويمكنها أن تعكس مستوى جيد من ثبات أداة القياس، فهي تفوق الحد الأدنى والمقدر بـ 0.60 والذي يشترط أن يكون أداة جمع البيانات صادقة

الفرع الرابع: اختبار طبيعة التوزيع

من أجل تحديد ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا تم استخدام اختبار كولموجروف-سمير نوف Kolmogorov-Smirnov Test One-Sample وذلك عند مستوى الدلالة sig=0,05.

- الفرضية الصفرية: البيانات المتاحة تتبع التوزيع الطبيعي؛

- الفرضية البديلة: البيانات المتاحة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

بعد تطبيق اختبار كولموجروف- سمير نوف على الاستبيان ككل، أظهرت النتائج معالم التوزيع الطبيعي كالوسط الحسابي والانحراف المعياري والفروقات الموجبة والسالبة كما أوضحت نتائج الاختبار أيضا مستوى الدلالة sig [*]= 0,64، وهو أكبر من 0,05، مما يعني قبول الفرضية الصفرية القائلة بأن البيانات المتاحة تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثالث: عملية تفريغ البيانات

إن عملية تفريغ البيانات تتطلب استعمال برامج مثل برنامج SPSS الذي يتيح مجموعة من الأساليب الإحصائية والتي تستعمل في عملية تحليل نتائج الاستبيان وبالتالي تمكن من الوصول إلى نتائج دقيقة يعول عليها كما يمكن أيضا استعمال برنامج EXEL والذي يتيح فرصة تمثيل مختلف البيانات وبالتالي يسهل عملية الملاحظة ومن ثم التحليل.

* – نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 03.

* – نتائج الاختبار موجودة ضمن الملحق رقم 03.

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان

يتطلب معالجة نتائج الاستبيان استعمال مجموعة من البرامج كاستعمال البرنامج الإحصائي20 SPSS والذي يساعد في عملية تحليل النتائج وهذا لأنه يتيح جملة من الأساليب الإحصائية كالمنوال والنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، وبرنامج EXEL 2010 والذي يتيح إمكانية تمثيل مختلف الجداول ومن ثم تسهيل عملية الملاحظة والتحليل.

أولا: معالجة البيانات

بعد الانتهاء من مرحلة تجميع استمارات الاستبيان تم الانتقال إلى مرحلة معالجة البيانات وذلك عن طريق إدخالها إلى البرنامج الإحصائي SPSS 20، وقد تم الاستعانة أيضا ببرنامج EXEL 2010، في عملية تمثيل مختلف الجداول بيانيا وهذا حتى تسهل عملية الملاحظة وبالتالي التحليل

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستعملة

يتطلب تحليل نتائج الاستبيان إدخال إجابات أفراد عينة الدراسة إلى البرنامج الإحصائي SPSS 20 والذي من خلاله يمكن استعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية وهذا يمكن من الوصول إلى نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها والأساليب المستعملة هي كالآتي:

- المنوال والنسب المئوية

يمثل المنوال "القيمة الأكثر تكرارا أو الظاهرة الأكثر شيوعا" وهو من مقاييس النزعة المركزية أما عن النسب المئوية فتستعمل لتمثيل هذه التكرارات في شكل نسب مئوية، ويتم استعمالها لتحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة بالنسبة للعينة ككل.

- المتوسط الحسابي

يعد المتوسط الحسابي أيضا من مقاييس النزعة المركزية، يتم استعماله بهدف تحديد الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة فقد تم تحديد المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المحور بالإضافة إلى تحديد المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور.

- الانحراف المعياري : يعد الانحراف المعياري من بين مقاييس التشتت وأكثرها استعمالا فهو يمثل درجة انحراف القيم عن المتوسط الحسابي، فقد تم تحديد الانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات المحور بالإضافة إلى تحديد الانحراف المعياري لجميع فقرات المحور.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان

تحتاج خطوت دراسة وتحليل نتائج الاستبيان استعمال مجموعة من الطرق والأساليب إحصائية وذلك عن طريق إدخال البيانات المتوفرة إلى البرنامج الإحصائي SPSS 20 وهذا بالإضافة إلى استعمال برنامج EXEL 2010، وذلك بهدف التحليل، حيث سيتم في هذا المبحث التطرق إلى دراسة وتحليل ما يلي: عرض خصائص عينة الدراسة، حتمية تبني معايير التدقيق الجزائرية، صعوبة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ،الأثر الإيجابي لتبني معايير التدقيق الجزائرية على عمل مدقق الحسابات ،مساهمة هده المعايير في حماية حقوق مدقق الحسابات وأهم الصعوبات التي واجهت مدققي الحسابات في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق .

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

تمكن عملية عرض خصائص عينة الدراسة والمرتبطة بالجنس، العمر، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، بالإضافة إلى الخبرة المهنية، من تحديد مدى كفاءة أفراد عينة الدراسة وبالتالي قدرتهم على فهم محتوى الاستبيان ومن تم تقديم إجابات ملائمة.

الفرع الأول: الجنس

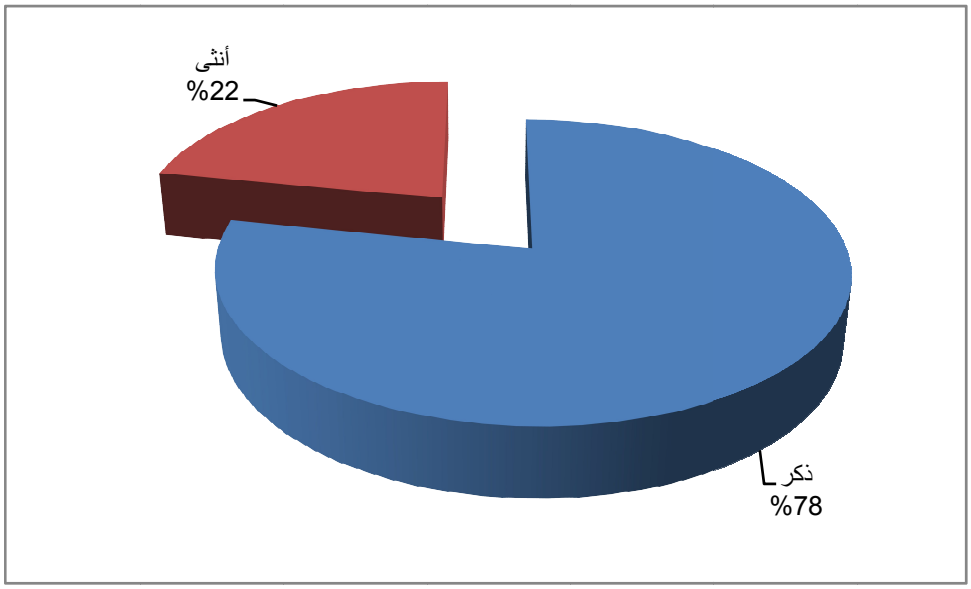
يسمح هذا العنصر بتحديد طبيعة مشاركة كل من الذكور و والإناث في الدراسة الميدانية، ويوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وهي كالآتي:

الجدول رقم (3-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	32	78
أنثى	09	22
المجموع	41	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل رقم (2-3) تمثيل أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وهو كالآتي:



الشكل رقم (2-3): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-5)

يبين الجدول رقم (3-5) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس ومن خلال ملاحظة الجدول يتضح أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، فقد بلغت نسبة الذكور 78%، وتمتل هذه النسبة 32 ذكر، في حين بلغت نسبة الإناث 22%، وتمثل هذه النسبة 09 إناث.

الفرع الثاني: العمر

لقد تم تقسيم الفئة العمرية في الدراسة إلى مجموعة من الفئات وهي كالآتي:

الفئة الأولى وهي الفئة التي يقل عمرها عن 30 سنة، أما الفئة الثانية فهي الفئة التي تتراوح أعمارها بين 30 و40 سنة، أما الفئة الثالثة فهي الفئة التي تتراوح أعمارها بين 40 و50 سنة، أما عن الفئة الرابعة فهي تمثل الفئة التي تفوق أعمارها عن 50 سنة، ويوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر وهي :

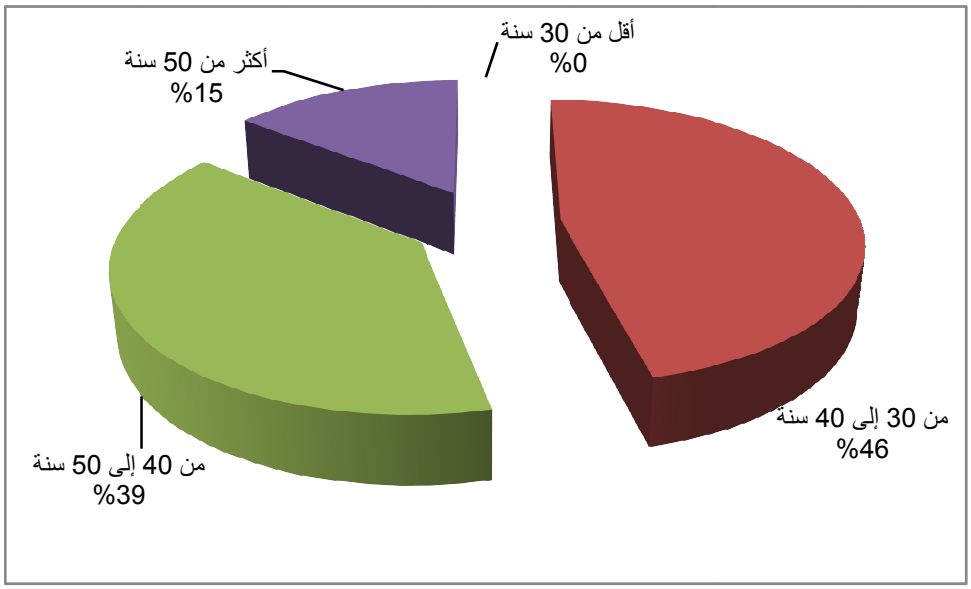
الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	00	00
من 30 إلى 40 سنة	19	46,3
من 40 إلى 50 سنة	16	39,0
أكثر من 50 سنة	06	14,6
المجموع	62	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر وهي

الشكل رقم (3-3): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-6).

يوضح الجدول رقم (3-6) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر، والنقاط التي تم ملاحظتها من الجدول تتمثل في ما يلي:

- غياب مشاركة الفئة العمرية الأقل من 30 سنة ؛

- الفئة العمرية التي تنحصر أعمارها بين 30 إلى 40 سنة، تمثل نسبة تقدر بـ 46,3%، والتي تمثل أكبر نسبة من الفئات العمرية المشاركة في الدراسة، وتعادل هذه النسبة 19 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- الفئة العمرية التي تتراوح أعمارها من 40 إلى 50 سنة، تمثل نسبة تقدر بـ 39%، أ ي ما يعادل 16 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- الفئة العمرية الأكبر من 50 سنة، تمثل نسبة تقدر بـ 14,6%، وهي تعد أقل نسبة من الفئات العمرية المشاركة في الدراسة أي ما يعادل 06 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

الفرع الثالث: المؤهل العلمي

لقد تنوعت المؤهلات العلمية التي يملكها أفراد عينة الدراسة بين كل من حاملي شهادات ليسانس، ماستر أو ماجستير والمتحصلين على درجة الدكتوراه، بحيث يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وهي كالآتي:

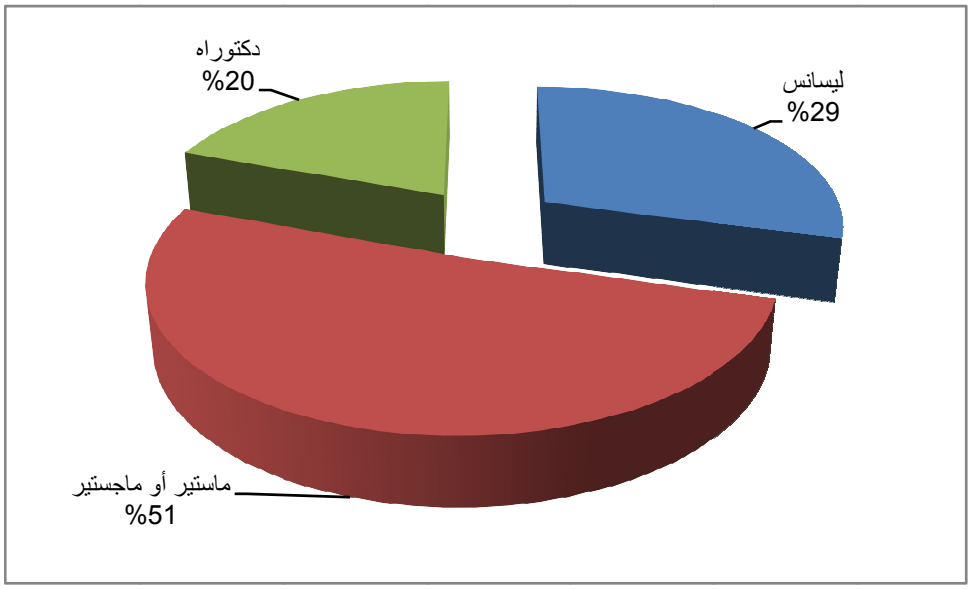
الجدول رقم (3-7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	12	29,3
ماستير أو ماجستير	21	51,2
دكتوراه	08	19,5
المجموع	41	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وهي:

الشكل رقم (3-4): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-7).

من خلال الجدول رقم (3-7) يمكن ملاحظة جملة من النقاط المتعلقة بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وهي كالآتي:

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة الحائزين على شهادة ليسانس 29,3%، أي ما يعادل 12 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- بينما تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة الحائزين على شهادة ماستر أو ماجستير 51,2 %، وهذه النسبة توضح جليا أن أغلبية عينة الدراسة حاصلة على شهادة ماستر أو ماجستير، أي ما يعادل 21 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- في حين تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة الحائزين على درجة دكتوراه 19,5 %، أي ما يعادل 08 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

الفرع الرابع: المستوى الوظيفي

لقد تنوع المستوى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة بين خبير محاسب، محافظ حسابات، وبين أكاديمي، يوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي وهي كالآتي:

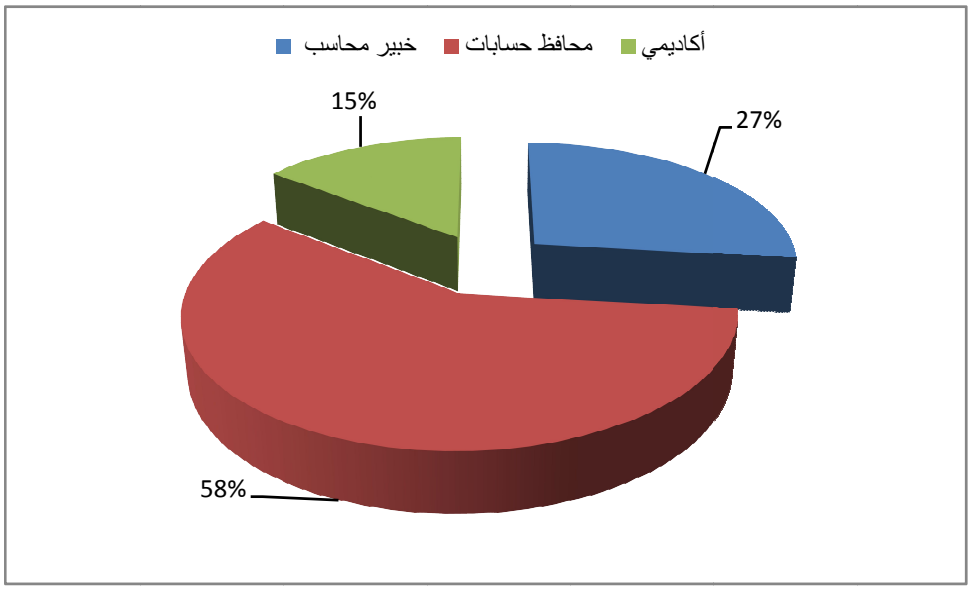
الجدول رقم (3-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة %
خبير محاسب	11	26,8
محافظ حسابات	24	58,5
أكاديمي	06	14,6
المجموع	41	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي وهي كالآتي:

الشكل رقم (3-5): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-8).

النقاط التي يمكن ملاحظتها من الجدول رقم (3-8) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي، تتمثل فيما يلي:

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة خبير محاسب 26,8 %، أي ما يعادل 11 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- في حين تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة محافظ حسابات 58,5 %، أي ما يعادل 24 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- بينما تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يشغلون وظيفة أكاديمي 14,6 %، أي ما يعادل 06 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

الفرع الخامس: الخبرة المهنية

تم تقسم الخبرة المهنية في الدراسة إلى مجموعة من الفئات وتتمثل فيما يلي:

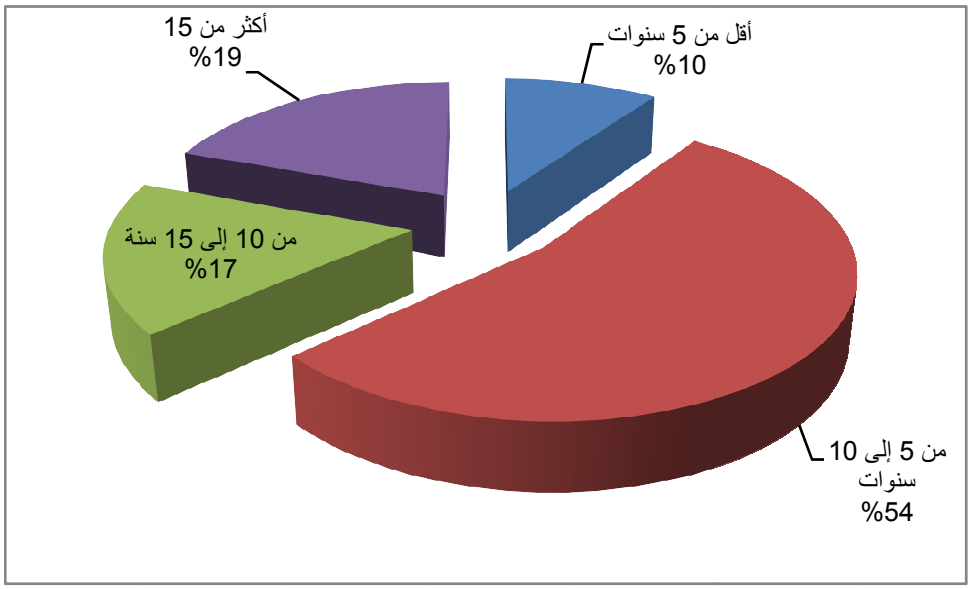
الفئة الأولى وتخص الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات، أما عن الفئة الثانية فهي تخص الفئة التي تتراوح خبرتها بين 5 و10 سنوات، والفئة الثالثة وهي الفئة التي تتراوح خبرتها بين 10 و15 سنة، أما عن آخر فئة وهي الفئة الرابعة فهي تمثل الخبرة التي تفوق 15 سنة، ويوضح الجدول التالي، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية وهي كالآتي:

الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	04	09,8
من 5 إلى 10 سنوات	22	53,7
من 10 إلى 15 سنة	07	17,1
أكثر من 15 سنة	08	19,5
المجموع	41	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الشكل التالي تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية وهي كالآتي:



الشكل رقم (3-6): تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (3-9).

يمكن ملاحظة النقاط التالية من خلال الجدول رقم (3-9) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية وهي كالآتي:

- بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون خبرة أقل من 5 سنوات 09,8 %، أي ما يعادل 04 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- في حين بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون خبرة من 5 إلى 10 سنوات 53,7 %، أي ما يعادل 22 فردا من إجمالي أفراد عينة الدراسة، وهي تمثل أكبر نسبة وهذا ما يوضح أغلبية أفراد عينة الدراسة يملكون خبرة لا بأس بها؛

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون خبرة من 10 إلى 15 سنة 17,1 %، أي ما يعادل 07 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة؛

- تمثل نسبة أفراد عينة الدراسة اللذين يملكون خبرة أكثر من 15 سنة 19,5 %، أي ما يعادل 08 أفراد من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

المطلب الثاني: حتمية تبني معايير التدقيق الجزائرية

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بحتمية تبني معايير التدقيق الجزائرية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-10): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول حتمية تبني معايير التدقيق الجزائرية.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1- يعد تبني معايير التدقيق الجزائرية أمر حتمي لتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية.	4,51	0,55	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

وافق بشدة 53,7 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على ضرورة تبني معايير التدقيق الجزائرية وذلك لتحقيق الإدماج بين البيئتين المحلية والدولية، بينما جاءت إجابة 43,9 % من أفراد العينة تحت عبارة موافق، وهذا يعني أن إجمالي الموافقين يقدر بـ97,6 %، وجاءت إجابة 2,4 % من أفراد عينة الدراسة تحت عبارة محايد.

ومن خلال الجدول رقم (3-10) يتضح ما يلي:

لقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للسؤال المتعلق بحتمية تبني معايير التدقيق الجزائرية وذلك لتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية القيمة 4,51 والتي يندرج ضمن الفئة الأخيرة في مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] وهي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة، أما عن قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0,55 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس أي أن جل إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو عبارة موافق بشدة.

المطلب الثالث: صعوبة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بصعوبة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف مدقق الحسابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول صعوبة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل مدقق الحسابات.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1- واجه مدقق الحسابات صعوبة في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.	4,14	0,65	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

وافق 56,1 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات واجه صعوبات في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق، بينما جاءت إجابة 29,3 % من أفراد العينة تحت عبارة موافق بشدة، وهذا يعني أن إجمالي الموافقين يقدر بـ85,4 %، وجاءت إجابة 14,6 % من أفراد عينة الدراسة تحت عبارة محايد.

ومن خلال الجدول رقم (3-11) يتضح ما يلي:

لقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للسؤال المتعلق بصعوبة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق من قبل مدقق الحسابات القيمة 4,14 وهي قيمة محصورة في الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي[3.40-4.20] والتي تعبر عن إجابة موافق، أما عن قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0,65 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس أي أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو عبارة موافق.

المطلب الرابع: الأثر الإيجابي لتبني معايير التدقيق الجزائرية على عمل مدقق الحسابات

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بالأثر الإيجابي لتبني معايير الجزائرية للتدقيق على عمل مدقق الحسابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-12): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول الأثر الإيجابي لتبني معايير الجزائرية للتدقيق على عمل مدقق الحسابات.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1- أصبح عمل مدقق الحسابات أكثر سهولة بعد تبني المعايير الجزائرية للتدقيق.	4,04	0,86	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

وافق 56,1 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن عمل مدقق الحسابات أصبح أكثر سهولة بعد تبني المعايير الجزائرية للتدقيق وبالتالي يمكن لمس الأثر الإيجابي لتبني معايير الجزائرية للتدقيق على عمل مدقق الحسابات، بينما جاءت إجابة 29,3 % من أفراد العينة تحت عبارة موافق بشدة، وهذا يعني أن إجمالي الموافقين يقدر بـ85,4 %، وجاءت إجابة 09,8 % من أفراد عينة الدراسة تحت عبارة غير موافق، بينما جاءت إجابة 04,9 % من أفراد عينة الدراسة تحت عبارة محايد.

ومن خلال الجدول رقم (3-12) يتضح ما يلي:

لقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للسؤال المتعلق بالأثر الإيجابي لتبني معايير الجزائرية للتدقيق على عمل مدقق الحسابات القيمة 4,04 وهي قيمة محصورة في الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي[3.40- 4.20[والتي تعبر عن إجابة موافق، أما عن قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0,86 وهذه القيمة تدل وهذه القيمة تدل على وجود تشتت نسبي في معظم إجابات أفراد عينة الدراسة والتي انحصرت بين الإجابتين موافق وموافق بشدة وهذا يعني رضا وموافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة.

المطلب الخامس: مساهمة المعايير التدقيق الجزائرية في حماية حقوق مدقق الحسابات

ظهرت إجابات أفراد عينة الدراسة حول السؤال المتعلق بمساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في حماية حقوق مدقق الحسابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-13): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في حماية حقوق مدقق الحسابات.

العبارة	المؤشرات الإحصائية		الاتجاه العام للعينة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
1- ساعدت المعايير الجزائرية للتدقيق في حماية حقوق مدقق الحسابات.	4,34	0,57	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

وافق 56,1 % من إجمالي أفراد عينة الدراسة على أن المعايير الجزائرية للتدقيق عملت على حماية حقوق مدقق الحسابات، بينما جاءت إجابة 39,0 % من أفراد العينة تحت عبارة موافق بشدة، وهذا يعني أن إجمالي الموافقين يقدر بـ95,1 %، وجاءت إجابة 04,9 % من أفراد عينة الدراسة تحت عبارة محايد

ومن خلال الجدول رقم (3-13) يتضح ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط الحسابي للسؤال المتعلق بمساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في حماية حقوق مدقق الحسابات القيمة 4,34 وتندرج هذه القيمة ضمن الفئة الأخيرة في مقياس ليكرت الخماسي [4.20- 5] وهي توضح أن الإجابة تنحصر ضمن درجة موافق بشدة،، أما عن قيمة الانحراف المعياري فقد بلغت 0,57 وهذه القيمة تدل على وجود تجانس أي أن جل إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو عبارة موافق بشدة.

المطلب السادس: أهم الصعوبات التي واجهة مدقق الحسابات في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق

لقد تم الإجابة على السؤال المفتوح بنسبة 12.19 % أي بنسبة قليلة واتجهت كلها في نفس السياق وهو أن مدقق الحسابات وجد صعوبة في تطبيق الأولي المعايير الجزائرية للتدقيق ولكن سرعان ما تأقلم معها خاصة و انها ساعدته في تنظيم عمله من رسالة المهمة إلى التقرير النهائي .

الخلاصة :

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق عن طريق استمارة استبيان شملت عينة من المجتمع أكثرهم من المهنيين وخلصت الدراسة إلى :

- اتفق أفراد العينة على أن تبني المعايير الجزائرية للتدقيق أمر حتمي لتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية وذلك من اجل تشجيع الاستثمارات الأجنبية وزيادة الموثوقية في الشركات الجزائرية؛
- ارتأى أفراد العينة في أن تطبيق المعايير في بادئ الأمر كان صعب نوعا ما من باب صعوبة التحول من نمط إلى نمط آخر في تأدية العمل .
- كما أجمع أفراد العينة على أنه بعد بني المعايير الجزائرية أصبح عمل المدقق أكثر سلاسة حيث نظمت المعايير جميع خطوات العمل من قبول المهمة إلى وضع التقرير النهائي .

- اتفق أيضا أفراد العينة على أن هذه المعايير ساعدت في حماية حقوق المدققين وخاصة في حالة عدم تعاون المسيرين في أدائهم لعملهم داخل الشركة كما وضحت هذه المعايير حقوق وواجبات كل من المدقق وأصحاب الشركات وهذا بحد ذاته يحمي حقوق الطرفين .

- أما عن السؤال المفتوح فقد تم تجاهله بشكل كبير عدا بعض الإجابات التي انحصرت في أن الصعوبة في التطبيق كانت في بداية التطبيق فقط أي عند صدور نصوص المعايير والتي تختفي بمرور الوقت خاصة وان تطبيقها أمر حتمي لابد منه لمواكبة الدول المتقدمة.

الخاتمة العامة

الخاتمة

تتوقف جودة المعلومات المحاسبية إلى حد كبير على مدى الاكتمال و الجودة في معايير المحاسبة والمراجعة المستخدمة لإعداد تلك المعلومات ومراجعتها ,فمعايير المحاسبة تقدم القواعد والإرشادات التي تساعد في إعداد قوائم وتقارير مالية تحتوي على معلومات نوعية وملائمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة,كما أن معايير التدقيق تساعد في تطوير مهنة المراجعة ودعمها، وت وفير درجة عالية من الثقة في تقارير محافظ الحسابات، ومن ثم تساعده على زيادة مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها .

وبعد جملة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجالي المحاسبة والتدقيق منذ تبني النظام المحاسبي المالي ،وأولى إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق في 04 فيفري 2016 أول ما يتبادر إلى ذهن الباحث كيف كان التعامل مع هذه المعايير من طرف المهنيين ،لذا كانت إشكالية هذه الدراسة "**ما هو اثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على محافظي الحسابات ؟**".

وللإجابة على هذه الإشكالية تمت دراسة كل متغير على حدا أي معايير التدقيق الدولية والجزائرية و مهنة محافظة الحسابات .

1. **اختبار الفرضيات :**

من خلال معالجة الموضوع والذي اعتمد على دراسة نظرية وميدانية بالاعتماد على استبيان تم التوصل أثاء اختبار الفرضيات إلى ما يلي :

- **الفرضية الأولى :العولمة المالية تفرض على الدول تطوير معايير الدقيق لديها .**

من خلال دراستنا لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في الفصل الأول تبين لنا أن المعايير الجزائرية للتدقيق هي ضرورة حتمية لمواكبة الدول المتطورة لتحقيق العولمة ،كما أن معايير التدقيق الدولية هي أساس و مصدر المعايير الجزائرية للتدقيق والهدف من ذلك هو توحيد الممارسات الدولية والوطنية في مجال التدقيق .

- **الفرضية الثانية : تسعى المنظمات العملية في مجال التدقيق إلى توحيد الممارسات .**

بعد دراسة مهنة محافظة الحسابات من جميع جوانبها في الفصل الثاني تطرقنا إلى القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر وهذا ما يؤكد أن ممارسة التدقيق موحدة لأنها محددة ومنظمة بقوانين أهمها القانون 10_01 إضافة إلى مجموعة من المراسيم التنفيذية .

- **الفرضية الثالثة : عدم تلاؤم البيئة الجزائرية مع المعايير الجزائرية للتدقيق.**

من خلال الدراسة الميدانية في الفصل الثالث تم التوصل إلى أن المهنيين موافقون تماما على فكرة تبني المعايير الجزائرية للتدقيق بل واعتبارها أمر حتمي لتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية ولكن مباشرة العمل بها لا يخلو من الصعوبة خاصة في المرحلة الأولى أي المرحلة الانتقالية والذي يعتبر أمر طبيعي و مؤقت لابد منه .

2. **عرض نتائج الدراسة :**

بناءا على دراسة حيثيات ومحاور الإشكالية توصلنا إلى أن تبني المعايير الجزائرية للتدقيق ساعد على :

- تحسين مستوى مهنة المحاسبة وتعزيز سمعتها ،ويزيد من الاعتراف الدولي بمخرجات المحاسبة في الجزائر ؛
- تحسين جودة المعلومة المالية عند استعمال معايير دولية معترف بجودتها في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية ،وتعزيز مصداقيتها داخل وخارج الوطن وخاصة بالنسبة للمستثمرين ؛
- تسهيل العمل في الشركات المتعددة الجنسيات في إعداد لقوائم المالية المجمعة لمختلف فروعها وتخفيض تكاليفها ؛
- تشجيع الاستثمار الأجنبي لأن المستثمر الأجنبي يحتاج إلى معلومات مفهومة وموثوق بها تمكنه من اتخاذ القرارات المناسبة؛
- معالجة حالات الغش والفساد المالي بالنظر لأهمية الدور الرقابي لمحافظ الحسابات ؛
- توحيد إجراءات إعداد تقارير محافظي الحسابات من خلال تبني المعيار الجزائري للتدقيق 700 ؛
- الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تساعد في التحكم في نتيجة المؤسسة حسب رغبات المسيرين.

كما توصلنا بعد دراسة محافظة الحسابات إلى أن :

- الهدف الأساسي من مهنة محافظة الحسابات هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية عن طريق إعطاء رأيه الفني المحايد ؛
- يجب أن يكون محافظ الحسابات ،مستقل محايد وذو كفاءة مهنية .
- يخضع محافظ الحسابات لعدة قوانين وتنظيمات مهنية إضافة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق ؛
- يكون عمل محافظ الحسابات وفق منهجية عمل من قبول المهمة إلى إعداد التقرير ؛

- التقرير النهائي هو المغزى من القيام بعملية التدقيق يبدي فيه محافظ الحسابات رأيه حول عدالة القوائم المالية ؛
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الكاملة عن أي تقصير في أدائه لمهامه .

كما اتفق أفراد العينة المدروسة على:

- أن تبني المعايير الجزائرية للتدقيق أمر حتمي لتحقيق الاندماج بين البيئتين الدولية والمحلية وذلك من اجل تشجيع الاستثمارات الأجنبية ؛
- التطبيق الأولي للمعايير الجزائرية للتدقيق كان صعب نوعا ما ؛
- ساعدت المعايير في تسهيل وتنظيم وتوحيد عمل محافظي الحسابات في الجزائر ؛
- ساعدت المعايير الجزائرية للتدقيق في حماية حقوق المدققين وخاصة في حالة عدم تعاون المسيرين في أدائهم لعملهم داخل الشركة كما وضحت هذه المعايير حقوق وواجبات كل من المدقق وأصحاب الشركات وهذا بحد ذاته يحمي حقوق الطرفين .
- تكمن الصعوبة في تطبيق هذه المعايير في الجزائر فقط في التطبيقات الأولية ولكن سرعان ما تلاشت هذه الصعوبات بعد التكيف عليها.

التوصيات والاقتراحات :

بناءا على النتائج السابقة يمكن تقديم الاقتراحات التالية :

- إصدار معايير جزائرية أخرى والتي لم تصدر بعد لما لها من أهمية خاصة المعيار 200 والذي يعتبر معيار مفاهيمي يتعلق بالمعايير الأخرى؛
- التركيز على التعليم المحاسبي والتكوين العلمي والعملي للمدققين ،حول معايير التدقيق.
- إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق مراسيم أو قرارات في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،حتى تكون ملزمة وإجبارية خاصة وأنها في صيغتها الحالية صدرت في مقررات صادرة عن وزارة المالية ،حتى وإن كان في ذلك فرصة للمهنيين للتكيف مع المعايير الصادرة ؛
- الانضمام إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين ومختلف اللجان التابعة له.

آفاق البحث :

بحكم أن موضوع التدقيق على المستوى الوطني والدولي موضوع واسع فيمكن أن تكون هناك آفاق عديدة لإمكانية مواصلة الدراسة في نفس الموضوع، أو في جوانب أخرى ذات صلة بالموضوع ولذا سيتم اقتراح جملة من المواضيع التي يمكن تناولها مستقبلا :

- دراسة حول المعايير الإسلامية لتدقيق والهيئات المصدرة لها ؛
- انعكاس انتهاج الجزائر معايير التدقيق الدولية على الاقتصاد الوطني.

المراجع

قائمة المراجع

أولا المراجع باللغة العربية

أ الكتب

1. أحمد حلمي جمعة ،"**مدخل إلى التدقيق والتأكيد** "،دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن ،الطبعة الثانية، 2015 .
2. أمين السيد احمد لطفي ،"**التطورات الحديثة في المراجعة** ،الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية ،2007 .
3. أمين السيد أحمد لطفي ،ا"**لمحاسبة والمراجعة الدولية**" ،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،الإسكندرية ،الطبعة الأولى ،2010
4. حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، "**مراجعة الحسابات المتقدمة**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009،
5. خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات**"، دار وائل للنشر، الأردن، 1999،
6. سهام محمد السويدي ،"**معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**" ،الدار الجامعية للنشر ،الإسكندرية ،الطبعة الأولى ،2010 ،ص ص: 19 20 .
7. محمد السيد سرايا، "**أصول قواعد المراجعة والتدقيق**"، دار المعرفة، الإسكندرية، 2002،
8. محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**"، المكتب الجامعي للنشر، الإسكندرية، 2007 .
9. محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

10. محمد عبد الفتاح الصريفي ،"**البحث العلمي –الدليل التطبيقي للباحثين**"، دار الوائل للنشر والتوزيع،عمان الأردن ،لطبعة الأولى ،2006 ،ص :114.

11. محمود السيد ناغي، " **دراسات في المعايير الدولية للتدقيق** "، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر ن الطبعة الأولى، 2001،

12. مراد حسين العلي، "**معايير التدقيق الدولية** " ،دار غيداء للنشر والتوزيع ،الأردن، الطبعة الأولى ،2015،

13. مراد حسين علي ،" **معايير التدقيق الدولية** "، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان ،الطبعة الأولى، 2015،

14. هادي التميمي، "**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** "، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006،

ب الأطروحات والرسائل الجامعية

1) أطروحات الدكتوراه

1. - تونسي نجاة،" **مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS - دراسة حالة الجزائر-** "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق والنظام المحاسبي الجديد، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2016 .

2. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، " **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة** "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد تلمسان، 2014-2015 .

2) مذكرات الماجستير والماستير

1. أشرف بن صغير، "**دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية** والدولية "، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي 2016،

2. بوبكر عميروش، "**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** "مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010_2011.

3. محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 3 2010-2011.

ج المجلات والجرائد

1. بكيحل عبد القادر ،مقال بعنوان "**أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية**"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،المجلد 14 ،العدد 18 ن جامعة شلف، 2018 .

د المؤتمرات

1. خليفة أحمد وحسيني منال ،مداخلة بعنوان "**مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر** "، الملتقى الدولي حول" **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق** "، جامعة سعد دحلب، البليدة الجزائر ،13 _ 14 دسيمبر 2011

2. عمور جمال، مداخلة بعنوان " **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق** " ،الملتقي الدولي "**النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة والتدقيق الدولية** "، جامعة سعد دحلب البليدة، 13_ 14 ديسمبر 2011 .

3. محمد براق وعمر قمان،" **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**"، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،، 21 37نوفمبر 011 2

هـ القوانين والتشريعات

1. القانون 91- 08، المؤرخ في 27 أفريل 1991 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 20 ،الصادرة بتاريخ 01 ماي 1991 المادة 01 .

2. القانون 10- 01، المؤرخ 29 جوان 2010 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010 ،المادة 01 .

3. المرسوم التنفيذي 24/11 ،المؤرخ في 27 جانفي 2011 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الصادرة يتاريخ 2 فيفري 2011 .

4. المرسوم التنفيذي 25/11 المؤرخ 27 جانفي 2011 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7 ،الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011 المادة 04 .

5. المرسوم التنفيذي 26/11 المؤرخ 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7 ،الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، المواد 3_4 .

6. مقرر رقم 002، 04 فيفري 2016 ،المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية، المعيار 210 .

7. المقرر التنفيذي 150، 11 أكتوبر 2016 ،المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية، المعيار 300 .

8. مقرر 23، 15 مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار 520 .

9. - القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4 ،2007 .

10. المرسوم التنفيذي 11_32، المؤرخ في 27 جانفي 2011 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7 ،المواد من 3 إلى 15 .

ثانيا المراجع باللغة الفرنسية.

1. Saadi N-E Et A. Mazouz ,La pratique De Commissariat Aux Comptes En Algérie ,Edition SNC ,Son Date .

2. H Robert OBERT ,MARIE MAIRESSE ,**Comptabilité et audit ,manuelle et application** ,Donod ,paris ;2eme édition , 2009 .

الملاحـــق

الملحق 01

رأسية المكتب:

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان:

الهاتف/الفاكس:

المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن ،ن 1 +،ن2 +

.1هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشو ف المالية لكيانكم بهد تقديم رأي حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

و سيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري 10_ 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

. سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر.هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سبر، العناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

.2مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب علي أن أشير أنه نظرا لتقنيات السبر وحدود أخرى مرتبطة للتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا .لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديد ها.

-أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون10 _01 المذكور آنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون .

.3مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

_ مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون07 _11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،

-وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

-وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.

-السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين و الذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التسيير، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأتدخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم(: على سبيل المثال)

-الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،

-قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،

-قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

.4مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي.....:

فيفري.....:

الخ.....:

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم .بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوق على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها و عرضها علي في الآجال المتفق عليها و التي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة .أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف :

(تحديد الهوية ،المؤهلات المهنية و المركز.)

عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهدل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز

مهمتي.

5رسالة التأكيد

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد .هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم

إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند

إعداد الكشوف المالية(الملحق.)

.16الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها.

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

تقبلوا مني، سيدتي/سيدي، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

محافظ الحسابات

الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة__:

الملحق02

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم –

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

استمارة استبيان

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه تحت عنوان: "**محافظ الحسابات في ظل تبني المعايير الجزائرية للتدقيق** "، تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أثر تبني المعايير الجزائرية للتدقيق على محافظي الحسابات تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية التدقيق كونه وسيلة تخدم عدة أطراف تعتمد على البيانات المالية التي يتم تجهيزها من قبل مدقق الحسابات في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية، سوف تساعدنا المعلومات التي تزودوننا بها كمهنيين أو أكاديميين في تحقيق الأهداف المنشودة من وراء هذه الدراسة.

نلتمس منكم الإجابة على الأسئلة بكل صدق وموضوعية، ونتعهد لكم بأن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق عبارات الاحترام والتقدير.

الباحثة: **تونسي نسيبة**

المحور الأول: 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: ليسانس ☐ ماجستير أو ماستر ☐

دكتوراه ☐ آخر ☐

المستوى الوظيفي: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

أكاديمي ☐

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

المحور الثاني: تبني المعايير المحاسبية الدولية

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- يعد تبني المعايير المحاسبية الدولية أمر حتمي لتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية.					
2- واجه محافظ الحسابات صعوبة في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.					
3- أصبح عمل مدقق الحسابات سهل بعد تبني المعايير الجزائرية للتدقيق.					
4- ساعدت المعايير الجزائرية للتدقيق في حماية حقوق مدقق الحسابات.					

المحور الثالث :

1- من وجهة نظركم ما هي أهم الصعوبات أللتي واجهت مدقق الحسابات في التطبيق الأولي لمعايير التدقيق الجزائرية؟

.....

.....

الملحق 03

- نتائج اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستبيان ككل ماعدا البيانات المرتبطة بالمحور الأول (عينة الدراسة)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,622	4

- نتائج اختبار كولموجروف- سمير نوف على الاستبيان ككل

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		Q
Paramètres normaux[a,b]	N	41
	Moyenne	27,2439
	Ecart-type	3,14468
Différences les plus extrêmes	Absolue	,116
	Positive	,093
	Négative	-,116
Z de Kolmogorov-Smirnov		,741
Signification asymptotique (bilatérale)		,642

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Sex

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	masculin	32	78,0	78,0	78,0
	féminin	9	22,0	22,0	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

Age

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	de 30 à 40 ans	19	46,3	46,3	46,3
	de 40 à 50 ans	16	39,0	39,0	85,4
	plus de 50 ans	6	14,6	14,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

Qualification

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	lisence	12	29,3	29,3	29,3
	master ou magister	21	51,2	51,2	80,5
	doctorat	8	19,5	19,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

professionnelle

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	expert - comptable	11	26,8	26,8	26,8
	commissaire aux comptes	24	58,5	58,5	85,4
	acadimes	6	14,6	14,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

Expérience

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 5 ans	4	9,8	9,8	9,8
	de 5 à 10 ans	22	53,7	53,7	63,4
	de 10 à 15 ans	7	17,1	17,1	80,5
	plus de 15 ans	8	19,5	19,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

- المؤشرات الإحصائية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
- يعد تبني معايير التدقيق الجزائرية أمر حتمي لتحقيق الإندماج بين البيئتين المحلية والدولية.	41	3,00	5,00	4,5122	,55326
N valide (listwise)	41				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
- واجه مدقق الحسابات صعوبة في تطبيق الأولي المعايير الجزائرية للتدقيق.	41	3,00	5,00	4,1463	,65425
N valide (listwise)	41				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
- أصبح عمل مدقق الحسابات سهل بعد تبني المعايير الجزائرية للتدقيق.	41	2,00	5,00	4,0488	,86462
N valide (listwise)	41				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
- ساعدت المعايير الجزائرية للتدقيق في حماية حقوق مدقق الحسابات.	41	3,00	5,00	4,3415	,57488
N valide (listwise)	41				

التكرارات:

Q1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	neutre	1	2,4	2,4	2,4
	d'acore	18	43,9	43,9	46,3
	totalement d'acore	22	53,7	53,7	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

Q2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	neutre	6	14,6	14,6	14,6
	d'acore	23	56,1	56,1	70,7
	totalement d'acore	12	29,3	29,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

Q3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	pas d'acore	4	9,8	9,8	9,8
	neutre	2	4,9	4,9	14,6
	d'acore	23	56,1	56,1	70,7
	totalement d'acore	12	29,3	29,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

Q4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	neutre	2	4,9	4,9	4,9
	d'acore	23	56,1	56,1	61,0
	totalement d'acore	16	39,0	39,0	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

الملخص باللغة العربية :

قامت الجزائر بعدة إصلاحات في مجالي التدقيق والمحاسبة، أهمها إصدار أولى معايير التدقيق الجزائرية في فيفري 2016 والتي تخص مدققين الحسابات وتمحورت هذه الدراسة على، مدى تقبل محافظي الحسابات لهذه المعايير لأن هذه المهنة لها أثر كبير على الاقتصاد لأنها تهتم بمدى صحة وعدالة القوائم المالية للمؤسسات من أجل الحفاظ على حقوق الدولة والملاك، وقد تم إصدار 12 معيار إلى حد الآن والتي ستساعد في تحسين جودة المعلومة المالية و تحسين مستوى مهنة التدقيق وتعزيز سمعتها دوليا ،ولقد نالت هذه المعايير القبول من طرف المهنيين عدا بعض الصعوبات في التكيف في بادئ الأمر ولكنها ضرورة حتمية لمواكبة الدول المتطورة .

الكلمات المفتاحية : معايير التدقيق الجزائرية، معايير التدقيق الدولية ،محافظي الحسابات .

الملخص باللغة الفرنسية:

Résumé

L'Algérie a entrepris plusieurs réformes dans les domaines de l'audit et de la comptabilité, le plus important est l'émission des premières normes d'audit algériennes en février 2016, qui concernent les auditeurs et cette étude centrée sur la mesure dans laquelle les commissaires aux comptes acceptent ces normes parce que la profession a un impact significatif sur l'économie parce qu'elle est concernée par la sincérité et la régularité des États financiers des institutions afin de préserver les droits de l'État et des propriétaires, 12 critères ont été publiés à ce jour, ce qui aidera à améliorer le niveau de la profession d'audit et sa réputation à l'échelle internationale, ces normes ont été acceptées par des professionnels, sauf pour certaines difficultés à l'adaptation d'abord Mais il est impératif de suivre les pays développés.

Les mots cl: **é** normes algériennes d'audit , normes internationale d'audit .commissariat au compte .

الملخص باللغة الإنجليزية

Abstract

Algeria has undertaken several reforms in the areas of auditing and accounting, the most important of which is the issuance of the first Algerian auditing standards in February 2016, which concern auditors and this study centered on the extent to which the auditors accept these standards because the profession has a significant impact on the economy because it is concerned with the sincerity and regularity For the financial statements of the institutions in order to preserve the rights of the State and the owners, 12 criteria have been issued to date which will help improve the quality of the information to improve the level of the auditing profession and enhance its reputation internationally, these standards have been accepted by professionals except for some difficulties in adapting at first But it is imperative to keep up with the developed nations.

Key – word : International Standards on Auditing, Algerian Standards on Auditing, , auditors.