



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

العلاقة التكاملية بين مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير  
المحاسب بالجزائر في إطار الممارسات الوطنية (NAA)  
والدولية (ISA)

مقدمة من طرف الطالبة:

شهرزاد بلحاج

تحت إشراف الدكتور:

عبد القادر بادن

أمام لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	سيدي أحمد كبداني	أستاذ محاضر «أ»	جامعة مستغانم
مقررا	عبد القادر بادن	أستاذ محاضر «أ»	جامعة مستغانم
مناقشا	سفيان بوزيد	أستاذ محاضر «أ»	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2020 / 2021





جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

العلاقة التكاملية بين مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير  
المحاسب بالجزائر في إطار الممارسات الوطنية (NAA)  
والدولية (ISA)

مقدمة من طرف الطالبة:

شهرزاد بلحاج

تحت إشراف الدكتور:

عبدالقادر بادن

أمام لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	سيدي أحمد كبداني	أستاذ محاضر «أ»	جامعة مستغانم
مقررا	عبد القادر بادن	أستاذ محاضر «أ»	جامعة مستغانم
مناقشا	سفيان بوزيد	أستاذ محاضر «أ»	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2020 / 2021



## شكر وتقدير

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات، أحمد الله وأشكره بعد أن وفقني على إنجاز هذا العمل

المتواضع فله الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا؛

أتقدم بالشكر الجزيل إلى أمي ثم أمي ثم أمي ثم أبي وإلى الأخوات ثم

وإلى معلمي بن ثابت محمد الذي كان نعم المعلم

وإلى الأستاذ بادن عبد القادر على ما أفاد به من نصائح وتوجيهات.

الطالبة: شهرزاد بلحاج

# إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى "الوالدين الكريمين" أطال الله في عمرهما ومتعهما بدوام الصحة  
والعافية وحفظهما وجعلهما من أهل الجنة إن شاء الله.

وإلى كل أفراد العائلة وإلى الأخت السند سمراء

وإلى كل الأصدقاء.

إلى أستاذي المحترم بادن عبد القادر.

إلى كل أساتذة جامعة عبد الحميد بن باديس وطلبة قسم العلوم المالية والمحاسبة دفعة 2021/2020

## فهرس المحتوى

## فهرس المحتوى

الصفحة	العنوان
	البسمة
	شكر
	إهداء
I	فهرس المحتوى
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	قائمة المختصرات
أ	المقدمة
6	الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA
7	تمهيد
8	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي
8	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وتعريفه
12	المطلب الثاني: تصنيفات التدقيق
15	المطلب الثالث: الأهداف والأهمية
17	المطلب الرابع: معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS
21	المبحث الثاني: المعايير الدولية للتدقيق
21	المطلب الأول: تعريف المعايير الدولية للتدقيق وأسباب نشأتها وإجراءات إصدارها
23	المطلب الثاني: أهداف وأهمية وخصائص المعايير الدولية للتدقيق
25	المطلب الثالث: الهيئات المسؤولة عن إصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA
26	المطلب الرابع: عرض المعايير الدولية للتدقيق وأساليب تبنيها
29	المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA
29	المطلب الأول: نشأة وتعريف معايير التدقيق الجزائرية
30	المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الجزائرية
30	المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية
35	خلاصة الفصل
36	الفصل الثاني: التنظيم المهني لمحافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر
37	تمهيد
38	المبحث الأول: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

## فهرس المحتوى

38	المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة CNC
42	المطلب الثاني: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين
43	المطلب الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
44	المبحث الثاني: كيفية سير مهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية
44	المطلب الأول: مزاوولي المهنتين الطبيعيين والمعنويين
46	المطلب الثاني: شروط الالتحاق بالمهنتين
50	المطلب الثالث: التعيين وإنهاء المهام ،العهددة والأتعاب
55	المطلب الرابع: مهام مزاوولي المهنتين
56	المبحث الثالث: استقلالية مهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية
56	المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات والخبير المحاسب
61	المطلب الثاني: حالات التنافي والموانع
63	المطلب الثالث: الحقوق والواجبات
64	المطلب الرابع: التمييز بين محافظ الحسابات والخبير المحاسب
67	خلاصة الفصل
68	الخاتمة
71	قائمة المراجع
89	الملخص

## فهرس الجداول

فهرس الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
9	التطور التاريخي للنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر	01-01
14	مقارنة بين أنواع التدقيق على أساس القائم بعملية التدقيق	02-01
26	قائمة معايير التدقيق الدولية حسب إصدار 2014	03-01
30	الإصدارات الأولى للمعايير الجزائرية للتدقيق	04-01
31	الإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق	05-01
32	الإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق	06-01
33	الإصدارات الرابعة للمعايير الجزائرية للتدقيق	07-01
40	لجان المجلس الوطني للمحاسبة المتساوية الأعضاء ومهامها	01-02
47	شروط الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والتدقيق	02-02
49	شروط وكيفيات الاعتماد للمتشحين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	03-02
54	عهدة وأتعاب محافظ الحسابات والخبير المحاسب	04-02
58	المخالفات الجزائية والعقوبات المقررة لها	05-02
64	التمييز بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات	06-02

## فهرس الأشكال

فهرس الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
12	المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق	01-01
14	أنواع التدقيق من حيث القائم به	02-01
16	مستخدمو القوائم المالية وطبيعة وغرض الاستخدام الرئيسي لتقرير المدقق الخارجي	03-01
18	معايير التدقيق المتعارف عليها	04-01
23	هيكل صياغة ووضع معايير التدقيق الدولية	05-01
60	درجة الأخطاء التأديبية والعقوبات المقررة لها	01-02
65	العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	01-02

## قائمة المختصرات

قائمة المختصرات :

الاختصارات Abbreviations	المختصرات Acronyms
<b>AAA</b>	American Accounting Association الجمعية المحاسبية الأمريكية
<b>AICPA</b>	American Institute of Certified Public Accountants المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
<b>CNC</b>	Conseil National de la comptabilité المجلس الوطني للمحاسبة
<b>CN-CNCC</b>	Conseil National de la Chambre National des Commissaires aux Comptes المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
<b>CN-ONEC</b>	Conseil National de L'Ordre National des Experts Comptables المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين
<b>GAAS</b>	Generally Accepted Auditing Standards معايير التدقيق المتعارف عليها
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
<b>IAPC</b>	International Auditing Practices committee لجنة ممارسات التدقيق الدولية
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants الإتحاد الدولي للمحاسبين
<b>ISA</b>	International Standards of Auditing معايير التدقيق الدولية
<b>NAA</b>	Normes algériennes d'audit معايير التدقيق الجزائرية
<b>SCF</b>	Système Comptable Financier النظام المحاسبي والمالي

# مقدمة عامة

توطئة:

يعتبر التدقيق وظيفة مهمة وضرورية في المؤسسة ولم تكن وليدة العصر الحديث وإنما ظهرت منذ القدم، واستمرت في التطور بتطور الأحداث الاقتصادية والسياسية ، خاصة مع اتساع حجم الشركات و أنشطتها وزيادة الطلب على رؤوس الأموال وانفصال الملكية عن إدارة الشركة مما أكد على ضرورة الاستعانة بطرف مستقل محايد يتمتع بالكفاءة المهنية والخبرة لمراقبة أداؤها، وضمان حقوق أصحاب رؤوس الأموال وحماية الممتلكات ، من خلال جمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي قصد إبداء رأيه عن مدى صحة وصدق وعدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية، وحتى يكون رأيه على قدر عال من المصداقية ينبغي عليه الالتزام بقواعد وأسس يَسْتَرِشِدُ بها، ومن هذا المنطلق بدأ التفكير في إيجاد معايير لضبط مهنة التدقيق فتم بالنهاية الخلوص إلى إصدار المعايير المتعارف عليها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والتي تعد كإطار عام لممارسة مهنة التدقيق .

بعد ذلك عمدت اللجنة المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وهي لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إلى إصدار معايير يطلق عليها معايير التدقيق الدولية ISA ، والتي جاءت كضرورة لإحداث معايير موحدة دوليا نتيجة ظهور العولمة واتساع نطاق التجارة الدولية وكذا تعاظم الدور الاقتصادي للشركات المتعددة الجنسيات ...الخ، فهذه المعايير تساهم وبشدة في زيادة ثقة المستثمرين الأجانب في البيانات المعدة في بلد آخر من جهة وتعمل كأداة تقدم للمدقق الإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في تأدية مهامه.

وباعتبار الجزائر بلد يفتح اقتصاده على العالم الخارجي، ونظرا للتحويلات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر من خلال توجهها إلى سياسة اقتصاد السوق فكان لا بد لها من القيام بإصلاح يشمل ميدان المحاسبة وذلك بتبنيها النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2007 ، مما دعا الحاجة إلى إحداث إصلاحات في جانب التدقيق، من خلال إصدار القانون 10-01 الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي اعتبر كبداية لعملية تطوير مهنة التدقيق والرفع من قيمتها في الجزائر، وإثر هذا القانون أصبحت هذه المهن مستقلة عن بعضها بالرغم من انطوائها تحت نفس السلطة وهي وزارة المالية ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة ، وقد اتبع المشرع الجزائري بعدة مراسيم تنفيذية (11-24 إلى 11-32 و10-13) التي تنص على إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على المهن وتشكيلها وتنظيمها وتحديد قواعد سيرها وكذا شروط الالتحاق والتعيين وكذا المسؤوليات المرتبطة بمزاولة المهن والعقوبات المنوطة بها .

وفي إطار هذه الإصلاحات لجئت الجزائر أيضا إلى إصدار أول مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في فيفري 2016 من قبل المجلس الوطني للمحاسبة لتصل حاليا إلى ستة عشرة معيار 16، التي جاءت كحتمية لمسايرة السياق العالمي والممارسات الدولية كون الجزائر بلد نامي يعتمد على الاستثمارات الأجنبية بشدة خاصة في قطاع المحروقات الأمر الذي سيعمل على زيادة ثقة المستثمرين الأجانب وأصحاب رؤوس الأموال واستقطابهم، وأيضا لتوفير مرجع محلي يستند عليها كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين أثناء أداء مهمتهم التي عينوا من أجلها في المؤسسة ، وبالرغم من ذلك فإن الجزائر تعتبر متأخرة مقارنة بالدول الأخرى

## مقدمة عامة

خاصة الدول العربية كالأردن ومصر اللتان قامتا بتبني كافة معايير التدقيق.

### أولاً- إشكالية الدراسة:

على اعتبار أن كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب يعتمدان في مهمتهما على معايير تدقيق دولية وأخرى وطنية جزائرية تعمل على توجيها أثناء مهامهما ، وعلى ضوء ما سبق فإن الإشكالية التي سيتم الإجابة عليها من خلال هذه الدراسة يمكن طرحها على النحو الموالي:

هل هناك علاقة تكاملية بين مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب في ظل المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق ؟

### ثانيا- الأسئلة الفرعية:

- فيما تتمثل كل من المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق؟
- ما هو إطار تنظيم كل من مهنة محافظة الحسابات و مهنة الخبرة المحاسبية في الجزائر؟
- ما الشروط التي تحكم ممارسة المهنتين وفيما تكمن مهام مزاولها ؟

### ثالثا- فرضيات الدراسة:

- تتمثل المعايير الجزائرية للتدقيق في كونها مرجع يحتذي به المهنيين أثناء أداء مهمتهم، وهي مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق.
- هناك هيئات تشرف على تنظيم مهنة كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب ؛
- نعم هناك شروط تحكم كل من المهنتين ، وتكمن مهمة محافظ الحسابات في المصادقة على صحة وعدالة القوائم المالية ، والخبير المحاسب في تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات .

### رابعا- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تعالج موضوع مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر وهو من أكثر المواضيع اهتماما في ميدان التدقيق باعتبارهما الطرف المستقل الذي يثبت مصداقية وعدالة القوائم المالية وتقديم رأي محايد لمستخدميها وللتمكن من ذلك يعتمدان على إطار مرجعي يشتمل على زاويتين المعايير الدولية للتدقيق ISA والمعايير NAA.

### خامسا- أهداف الدراسة:

إن لهذه الدراسة عدة أهداف وهي كما يلي:

- التعرف على مهنة كل من محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب وشروط ممارستها ؛
- التعرف على الهيئات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر ؛

## مقدمة عامة

- التعرف على الإطار المرشد لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب على المستوى الدولي وهي معايير الدقيق الدولية ISA وعلى المستوى الوطني وهي معايير التدقيق الجزائرية NAA؛
- تحديد ما إذا كانت هناك علاقة تكاملية بين مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في إطار معايير التدقيق الدولية والوطنية؛
- إثراء المعرفة العلمية وتقديم إضافات جديدة من خلال دراسة موضوع لم يسبق دراسته في حدود إطلاعي.

### سادسا- أسباب اختيار الموضوع:

تكمن أسباب اختيار الموضوع في جملة من الدوافع أبرزها ما يلي:

- علاقة الموضوع بالتخصص المدروس؛
- اقتراح من الأستاذ المشرف.
- يعد موضوع البحث من المواضيع المستحدثة.
- محاولة إثراء الموضوع وجعله أرضية يعتمد عليها في دراسات مستقبلية.

### سابعا- الدراسات السابقة:

1- دراسة (محمد أمين مازون، 2011) "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر":

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي والإطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو توحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة وعلى انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى، وتم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى أن التدقيق في الجزائر لم يتطور مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا، وأن مهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية وتخفف من مستواهم مما يجعل المهنة في الجزائر تبدو بمستوى أقل من نظيرتها في الدول المتقدمة مهنيا الأمر الذي يحتم على الجزائر تبني معايير التدقيق كحل مستقبلي لتحسين مستوى أداء المهنة في الجزائر.

2- دراسة (بهلولي نور الهدى، 2017) "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر-دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين":

تهدف الدراسة إلى تحديد أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير تنظيم التدقيق المحاسبي بالجزائر، ولقد تم التوصل إلى أن معايير التدقيق الدولية تتسم بالمرونة والموضوعية مما يجعلها تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية وتوفر معايير التدقيق الدولية إطار مرجعي دولي يستند عليه المدقق في ممارسة مهنته والحكم على أداءه، ومنه فإنه يمكن للعمل بمعايير التدقيق الدولية

أن يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي حيث أن العمل بهذه المعايير من شأنه أن يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر.

### 3- دراسة (خلايفية إيمان ، جاوحدورضا، 2018) "التدقيق الخارجي في الجزائر من منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"

تهدف هذه الدراسة إلى عرض تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تم مقارنة مضمون معايير التدقيق الجزائرية سارية المفعول بمعايير التدقيق الدولية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مزاوли مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وأن الهيئات المشرفة عليهم هي المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتوصلت كذلك إلى أن مزاولي المهنة في الجزائر لا يزالون يعتمدون على معايير التدقيق الدولية كون معايير التدقيق حديثة النشأة ولا تتعرض لكل أمور المهنة وخاصة في المسائل التي لم تصدر معايير جزائرية بشأنها، وتوصلت كذلك إلى أن الاختلاف بين المعايير الدولية والجزائرية ما هو إلا اختلاف شكلي فقط والتوافق كبير بينهما.

### 4- دراسة (قادري عبد القادر، 2020) "واقع مهنة الخبير المحاسبي في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر"

وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة الخبير المحاسبي كأحد المهن الأساسية لتقديم خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر، ولقد خلصت الدراسة إلى أن خدمات التدقيق الخارجي في الجزائر ضمن المهام الأساسية التي ينفرد بها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات دون غيرهم من المهن المحاسبية كالمحاسب المعتمد، وخلصت كذلك إلى نتيجة مفادها أن هناك ضعف في تغطية احتياجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خدمات التدقيق الخارجي من قبل الخبراء المحاسبين ما يستوجب الاستعانة بخدمات أطراف أخرى وعلى رأسهم محافظي الحسابات.

### 5- دراسة (Benyoucef Meriem, Hadjadj Zineb, 2019) بعنوان "The application of the Algerian auditing standards in the performance of the audit function of companies - Conducting a personal interview with a sample of auditors in the center"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من قبل المدققين أثناء القيام بعملية التدقيق ، وكذا هدفت إلى التعرف على إيجابيات وسلبيات وصعوبات تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية، ولقد تم التوصل إلى أن الهدف المعايير الجزائرية للتدقيق هو إنشاء إطار منظم لممارسة المهنة وإتباع هذه المعايير وتطبيقها سيزيد من فعالية مهنة التدقيق التي تعتبر كأداة للرقابة ، وأنه كلما كان تقرير محافظ الحسابات نظيفا فانه سيفتح الباب للمستثمرين في المؤسسة وزيادة فرص الحصول

## مقدمة عامة

على القروض، وتم الخلوص كذلك بأن المدققين أثناء مهمتهم هناك معايير تطبق مباشرة وأخرى لا تطبق بسبب عدم تعاون الإدارة وتهربهم من تقديم المستندات والتأكيدات فينظرهم محافظ الحسابات جاء لكشفهم، وهناك معايير لا يولمها المدققين أهمية للتطبيق.

### 6- دراسة (Djekidel Yahia , MessaoudiAbdelhadi , 2019) بعنوان " L'audit légal en Algérie : un "développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في الأحكام الضرورية التي يجب أخذها بعين الاعتبار لتسهيل تنفيذ إطار التدقيق الجديد NAA وهذا بهدف توحيد ممارسة التدقيق في الجزائر، ولقد تم التوصل إلى أن الجزائر اعتمدت رسميا بقرار من وزارة المالية المعايير الجزائرية للتدقيق كإطار وطني للتدقيق والإزامي لجميع المهنيين الممارسين لمهنة التدقيق، وخلصت أيضا إلى أن الجزائر انتظرت عقدا من الزمن للتمكن أخيرا من تطوير معايير خاصة بها في سنة 2016 والمستوحاة من معايير التدقيق الدولية ISA بعدما أن طورت عام 2007 نظامها المحاسبي المالي والمستوحى هو الآخر ولحد كبير من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS).

#### ثامنا- حدود الدراسة:

يمكن حصر هذه الحدود في الموضوعية حيث تم التطرق إلى مهنة المحاسبة في الجزائر من جانب محافظ الحسابات والخبير المحاسب وإمكانية التكامل بينهما دون إدراج مهنة المحاسب المعتمد.

#### تاسعا- منهج الدراسة:

تحقيقا لهدف الدراسة ومن أجل الإجابة على إشكاليتهما والإلمام بجميع جوانبها تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يساعد على توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بموضوع الدراسة وتبيان أهميتها والوصول إلى استنتاجات .

#### عاشرا- هيكل الدراسة:

بغرض معالجة هذا الموضوع والإحاطة بجميع جوانب الدراسة والإجابة على التساؤلات المطروحة، سوف نقوم بتقسيم دراستنا إلى مقدمة وفصلين وخاتمة.

بحيث يتناول الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث فتطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل إلى التدقيق المحاسبي ، و المبحث الثاني تمحور حول المعايير الدولية للتدقيق ISA وأما بخصوص المبحث الثالث فقد تناول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA .

وتم التطرق في الفصل الثاني إلى التنظيم المهني لمهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية في الجزائر والذي قسم إلى مبحث أول يتناول الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر ومبحث ثاني الذي وضع كيفية سير مهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية وأما في المبحث الثالث تم التطرق إلى استقلالية مهنة محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية.

# الفصل الأول:

الإطار النظري لمعايير

التدقيق الدولية

ISA والجزائرية NAA

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

تمهيد:

إن التدقيق ميدان واسع عرف عدة تطورات صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها ، مع كبر حجم المؤسسات و ضخامة الوسائل البشرية ، المادية والمالية المستخدمة ، مما أثار على التسيير لكثرة العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات ، مما استدعى ضرورة تعيين مدقق محايد ومستقل عن المؤسسة ليبيدي رأيه حول القوائم المالية لهذه الأخيرة ، لأهمية ذلك في رفع ثقة مستخدمي القوائم المالية سواء من داخل المؤسسة أو خارجها في صدقها وملاءمتها .

والمدقق في إطار مهمته التي عين من أجلها وهي إبداء رأي فني محايد من قبل المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع النواحي وفقا للإطار المالي المطبق وإنها تعطي رؤية حقيقية وعادلة عن وضعية المؤسسة، يعتمد على معايير تعمل كمرشد له طوال مدة مزاولته لمهمته، والمعايير التي يركز عليها المدقق الخارجي في الجزائر (محافظ حسابات/ خبير محاسب) تتمثل في المعايير الجزائرية للتدقيق من جهة والتي عمد التشريع الجزائري على إصدارها منذ سنة 2016 وهي لحد الآن 16 معيار، متبناة من نظيرتها الدولية ISA التي يعتمد عليها كذلك من جهة أخرى من حيث المعايير التي لم يتم استنباطها منها بعد .

من هذا المنطلق سنفصل في هذا الفصل المعنون "الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والوطنية NAA" من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث كالاتي:

- المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي

- المبحث الثاني: المعايير الدولية للتدقيق ISA

- المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA .

# الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر وتعريفه

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع ، حيث كان المدقق ينصت في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، ولقد لعبت السياسة المالية والضريبية دورا هاما في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي ويبين التطور التاريخي لرقابة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا شمال إيطاليا سنة 1581م وكان على من يرغب مزاوله مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب ست 06 سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبح شرطا سنة 1969م<sup>1</sup>، وبالنسبة للجزائر فكان التطور كما يلي:

أولا: التطور التاريخي لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

لقد مرت الجزائر بعدة مراحل لتصل إلى ما هي عليه الآن في مجال التدقيق ، فقبل استقلالها من تحت وطأة الاستعمار الفرنسي الذي كانت تابعة له كانت تمارس مهنة التدقيق وفقا للقوانين الفرنسية كقانون 19.04.1945 الذي يتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ، الذي بقي ساري المفعول إلى ما بعد الاستقلال، وكذا قانون 24.07.1966 حول الشركات التجارية. ولقد ارتأينا أن نقدم التطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر من خلال إبراز أهم الإصدارات القانونية أو التشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر من سنة 1969 إلى وقتنا الحالي وإظهارها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01-01): التطور التاريخي للنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر

النص القانوني	تاريخ الإصدار	التسمية	المحتوى
المرسوم رقم 69-107	1969.12.31	قانون المالية 1970	تناول مهنة التدقيق لأول مرة في الجزائر حيث نصت المادة 39 من هذا المرسوم أن يقوم الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين مدققين للحسابات في المؤسسات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري أو الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها وتحليل أصولها وخصومها.
الأمر 71-82	1971.12.29	تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي	نظمت مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة بموجب الأمر رقم 71-82 من خلال تنظيم مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية حيث قام هذا الأمر بتأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية وتمثلت مهامه في إعداد المخطط الوطني المحاسبي الوطني والسهرة على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد .
المرسوم رقم 70-173	1973.11.16	مهام وواجبات مدقق الحسابات	حيث اعتبر مدقق الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين: المراقبين العامين للمالية، مراقبوا

<sup>1</sup> أ. زوهري جليبة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 3، العدد 4، ديسمبر 2015، ص 55.

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

المالية، مفتشوا المالية، الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية. والملاحظ لحد الآن أن محافظ الحسابات ما هو إلا موظف لدى الدولة			
إرساء آليات رقابة فعالة لمنع الاختلاسات في المؤسسات الوطنية من خلال إنشاء مجلس المحاسبة وإعطائه أحقية رقابة والتأكد من صحة ونزاهة الحسابات التي تتضمن العمليات المحاسبية والمالية للمؤسسة.	المراقبة من طرف مجلس المحاسبة cour des comptes	1980.03.01	القانون 05-80
أول قانون يعنى بمهنة التدقيق بصفة مباشرة أعلن عن ميلاد المصنف الوطني للخبير المحاسب محافظ الحسابات، محاسب معتمد وهو هيئة مستقلة مما يعني فتح هذه الوظيفة لكل من تتوفر فيه الشروط وليس فقط المراقبين التابعين للوزارة الوصية بالتالي تحقق أهم شرط في الممارسة المهنية لوظيفة التدقيق وهو شرط الاستقلالية.	مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد	1991.04.27	القانون 08-91
قرار بأمر من وزير الاقتصاد يضمن توصيات محافظي الحسابات من أهمها ضرورة تطوير المهنة وتماشيها مع المستجدات الجديدة كتقنيات المحاسبة الجديدة، معايير التدقيق الدولية...	توصيات محافظ الحسابات	1994.02.02	قرار 02-24-SPM.103
إنشاء مجلس نقابة وطنية يهتم بشؤون المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق حيث يسعى إلى ضمان حقوقهم وتحقيق مطالب مختلفة	مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين	1992.01.13	المرسوم التنفيذي 20-92
يتضمن القانون القواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين المسجلين في النقابة الوطنية	أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة	1996.04.15	المرسوم التنفيذي 136-96
إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر هيئة استشارية لدى وزارة المالية، يهتم بشؤون البحث، التطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة، هذا المجلس جد مهم للمدقق ومحافظ الحسابات بحكم العلاقة بين المهنتين	المجلس الوطني للمحاسبة	1996.09.25	مرسوم تنفيذي 96-318
يتضمن هذا القانون كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة	تعيين محافظ الحسابات	1996.11.30	مرسوم تنفيذي 96-431
جاء هذا المرسوم ليعد ويتم المرسوم 20-92 والمتعلق بمجلس النقابة الوطنية ومن أهم الإضافات تلك المتعلقة بإضافة عضو النقابة يمثل وزارة المالية	تعديل المرسوم 20-92	1997.12.01	مرسوم تنفيذي 97-485
قرار صادر في الجريدة الرسمية 30 بتاريخ 13.05.1998 الصفحة السادسة يتضمنه كليات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تسمح بممارسة مهنة الخبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد.	شهادات ممارسة مهنة خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد	1998.03.28	قرار من وزارة المالية
قرار صادر في الجريدة الرسمية 32 بتاريخ 02.05.1999 الصفحة الرابعة، يتضمن شروط الخبرة المهنية لممارسة مهنة خبير محاسب محافظ حسابات، محاسب معتمد ويتضمن الموافقة على الشهادات	شروط الخبرة والموافقة	1999.03.24	قرار من وزارة المالية
بموجبه تم تفكيك المنظمة الوحيدة التي تنشط في هذا القطاع وأعيدت الهيكلة على النحو التالي: مصنف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية، مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 08-91.	شروط وكيفيات ممارسة المهنة	2010.06.29	قانون 01-10
يبين هذا المرسوم كل الجوانب الواجب علمها عند تعيين محافظ حسابات بواسطة دفتر الشروط	تعيين محافظ الحسابات	2011.01.27	مرسوم تنفيذي 11-32

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

قرار رقم 30	24.06.2013	معايير إعداد التقرير من قبل محافظ الحسابات	قرار صادر من وزارة المالية يحدد مجموعة من معايير لإعداد تقرير من قبل محافظ الحسابات كما يبين محتوى ومضمون كل تقرير وفقا لمختلف أنواع التقارير والتي ذكرها القرار بالتفصيل في ملحقه
مقرر 02	24.02.2016	معايير التدقيق الجزائرية NAA	هذا المقرر صدر من المجلس الوطني للمحاسبة ، يحتوي المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تتماشى مع معايير التدقيق الدولية، يحتوي هذا المقرر على معيار 210، 580، 505، 560.
مقرر 150	11.10.2016	معايير التدقيق الجزائرية NAA	أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر آخر يحتوي على أربعة معايير تدقيق جزائرية، معيار 300، 500، 510، 700
مقرر 23	15.03.2017	معايير التدقيق الجزائرية	أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر آخر يحتوي على أربعة معايير تدقيق جزائرية ، معيار 520، 570، 610، 620
قرار وزاري مشترك	07.03.2017	معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والتدقيق	صدر في الجريدة الرسمية رقم 45 بتاريخ 30.07.2017 هذا القرار الوزاري المشترك حيث يقترح طريقة جديدة لتكوين ومنح اعتماد لخبير محاسبي ، محافظ حسابات ومحاسب، منهجية تختلف تماما على ما كان يعمل به، فعوض الاكتفاء بفترة تريض في مكتب تدقيق أصبح ضروري المرور بالمعهد الجديد الذي يتميز ببرنامج تكويني يتماشى ومتطلبات المهنة، يحدد القرار: قائمة الشهادات الجامعية لمهنة المحاسبة والتدقيق ، عدد وطبيعة وبرنامج ومعامل الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة ، كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.
مقرر 77	24.09.2018	معايير التدقيق الجزائرية	أصدر المجلس الوطني للمحاسبة مقرر آخر يحتوي على أربعة معايير جزائرية للتدقيق، معيار: 230، 501، 530، 540.

المصدر: هامل عبد المالك، واقع وأفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 12، العدد 25، 2018 ص ص: 3-6.

### ثانيا: تعريف التدقيق

**التعريف 1:** تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA: التدقيق عملية منظمة ومنهجية systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة<sup>1</sup>.

**التعريف 2:** تعريف هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي بأنه: فحص من مهني مؤهل ومستقل لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول الحسابات النتائج لمؤسسة ما<sup>2</sup>.

**التعريف 3:** التدقيق عبارة عن جمع وتقييم للأدلة عن المعلومات لتحديد والتقرير عن مدى التوافق بين هذه المعلومات ومعايير تم وضعها على نحو مسبق<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ت.د. أحمد حامد حجاج، د.كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ط 1989، ص: 26.

<sup>2</sup> تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة ، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2017، ص: 15.

<sup>3</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ت: محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حجاج ، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ط 2009، ج 1، ص: 50.

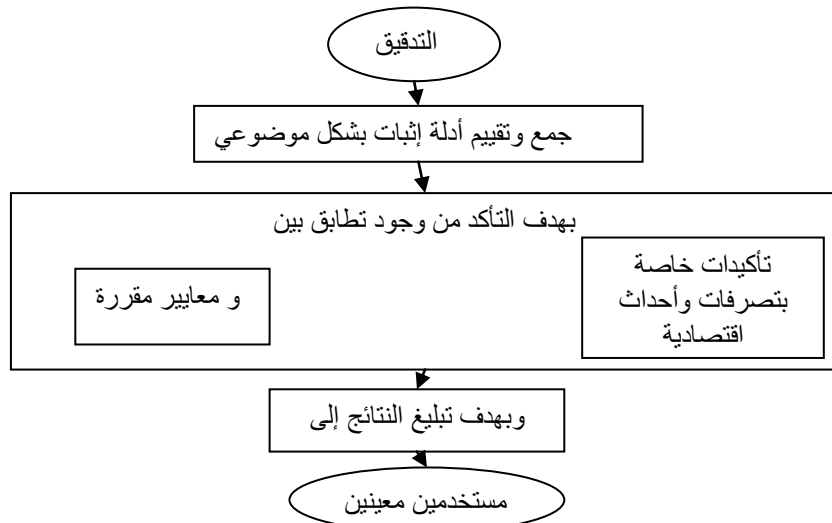
## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

**التعريف4:** تعريف Germand وbenmoult على أنه : اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة<sup>1</sup>.

وتشمل عملية التدقيق<sup>2</sup> :

1. الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
  2. التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة
  3. التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية
- مما سبق يمكن الخلوص إلى أن التدقيق عبارة عن عملية قائمة على الرأي الذي يبديه شخص مؤهل (المدقق) حول حسابات المؤسسة محل التدقيق في شكل تقرير نهائي الذي يؤكد مدى صحة وصدق القوائم المالية ومدى احترام القواعد والمعايير المعمول بها. ويمكن تلخيص الأمر في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق



المصدر: د. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، ط، 2006، ص: 20.

**المطلب الثاني: تصنيفات التدقيق:**

يهدف توليد معلومات ذات مصداقية عن وضعية المؤسسة لاتخاذ القرارات تلزم هذه الأخيرة أن تعتمد على شكل معين من التدقيق يتناسب مع شكلها، حجمها، طبيعة نشاطها من ناحية، ومن ناحية أخرى لزيادة ثقة

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، ط 1 ، 2015، ص: 10.  
<sup>2</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2016، ص: 16.

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

المستخدمين في هذه المعلومات ، فإتباع نوع معين من التدقيق يسمح بتحقيق الأهداف المرجوة منه<sup>1</sup> ، ويمكن تبويب التدقيق إلى ما يلي:

على أساس الإلزام القانوني: تدقيق إلزامي وآخر اختياري

على أساس نطاق التدقيق :تدقيق كامل وآخر جزئي

على أساس مدى الفحص أو حجم الاختبارات: تدقيق تفصيلي وآخر اختياري

على أساس توقيت عملية التدقيق : تدقيق نهائي وآخر مستمر.

على أساس القائم بعملية التدقيق :تدقيق داخلي وآخر خارجي

وعلى اعتبار أن موضوع بحثنا يتطرق إلى مهنتي محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية التي تشتركان في التدقيق الخارجي فارتأينا أن نستعرض التصنيف من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق فقط، وينقسم إلى:

➤ **تدقيق داخلي:** يعرف التدقيق الداخلي بأنه هو الذي يتم بواسطة موظف داخل الشركة ويكون تابع لإدارة هذه الأخيرة<sup>2</sup>، ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال نهج تنظيمي وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة وحوكمة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فاعليتها<sup>3</sup>.

وعرف أيضا من طرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكيين بأنه: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"<sup>4</sup>.

➤ **تدقيق خارجي:** هو عبارة عن مهمة يقوم بها مكتب أو مكاتب تدقيق مستقلة تعمل لحسابها الخاص بصفة تعاقدية ، مؤقتة وجزئية ، حيث أن تحديد فحوى المهمة وكذا شروطها يكون على عاتق مديرية الشركة وذلك بموافقة المكتب المختار لقيادة مهمة التدقيق<sup>5</sup>.

ويمكن التفريق بين ثلاث تقسيمات للتدقيق الخارجي كالآتي:

✓ **التدقيق التعاقدية (الاختياري):** وهو الذي يتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة<sup>6</sup> ، يكون موضوعه عموما شركات الأشخاص التي لا يلزمها القانون التجاري الجزائري على مسك المحاسبة ويكون التدقيق للمستندات فيها بشكل دوري<sup>7</sup> ، وواجبات المدقق

<sup>1</sup> مبسوط هوارية، مرجع سبق ذكره، ص: 89.

<sup>2</sup> د. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

<sup>3</sup> Pierre schick , **mémento d'audit intern**, dunod ,paris ;france,2007,p.5.

<sup>4</sup> فتحة أميرة، دور المراجعة الجبانية في تحقيق الأمن الجباني بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2018/2017، ص: 24.

<sup>5</sup> نصر الدين عيسوي ، "التدقيق المالي"، مؤسسة نوميدغراف للنشر والإشهار، الجزائر، ط 1، 2018، ص: 17.

<sup>6</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات —الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2006، ص: 21.

<sup>7</sup> نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

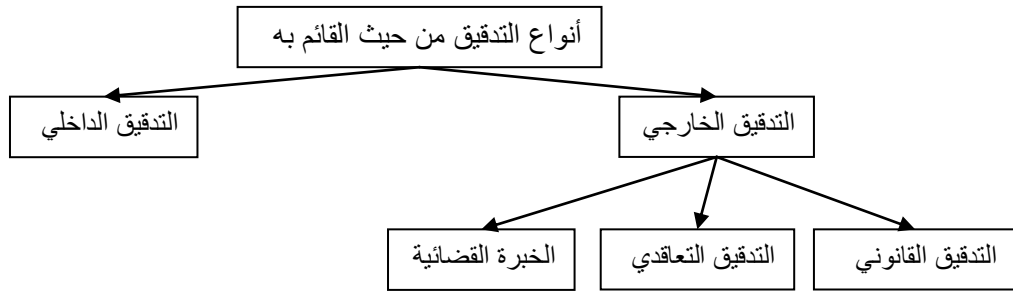
## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

في هذه الحالة محددة تبعا للاتفاق المعقد مسبقا مع الجهات الراغبة في خدماته، يخول القيام به للخبير المحاسبي.

✓ **التدقيق القانوني (الإجباري):** والذي غالبا يكون موضوعه شركات الأموال التي تمسك نظاما محاسبيا ومن ثم يحتم عليها القانون التجاري الجزائري تقييم معلوماتها المالية<sup>1</sup>، عن طريق تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها وفي حالة عدم القيام بالتدقيق يقع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة<sup>2</sup>، يخول القيام به للخبير المحاسبي ولحفاظ الحسابات.

✓ **الخبرة القضائية:** يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة<sup>3</sup>. وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها (عادة يكون في حالة التصفية)<sup>4</sup>، يخضع الخبير القضائي في عمله لجميع الأحكام التي تحكم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يجب أن يسلك في ذلك سلوك الخبير المحترف المستقل<sup>5</sup>، والشكل التالي يلخص انواع التدقيق من حيث القائم به:

الشكل رقم (01-02): أنواع التدقيق من حيث القائم به



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق

وللتفريق بين هذه الأنواع تم التطرق إليها في جدول كالآتي:

الجدول رقم (01-02): مقارنة بين أنواع التدقيق على أساس القائم بعملية التدقيق

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدى	التدقيق الداخلي	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	قانونية إلزامية	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة

<sup>1</sup> نفس المرجع أعلاه، ص: 17 .

<sup>2</sup> د. تاملر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 2008، ص: 27.

<sup>4</sup> مويسي مرو، عجيلة محمد، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر- رؤية مستقبلية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 3، العدد 1، جوان 2018، ص: 214.

<sup>5</sup> محمد أمين لونيصة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية-دراسة حالة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017، ص: 74.

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	مجلس الإدارة المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	تحسين الدورة الإدارية ، اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات للإدارة	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية ، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة تحددها المديرية العامة	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلميا ووظيفا إلا للإدارة العامة	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن يمكن له تقديم إرشادات في التسيير	تدخل مباشرة في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غ عادية)	المديرية العامة ، مجلس الإدارة	المديرية العامة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	أجير في المؤسسة	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالإعمال غ ش	نعم	لا	لا	غ.م
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج أو حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	حسب عقد العمل	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	تطبيق عقد العمل	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	أجرة	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقديم الإجراءات تقييم نظام المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات ، مراقبة قانونية	تقديم الإجراءات تقييم نظام المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات	تقديم الإجراءات تقييم نظام المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات	طريق تنمائي وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

### المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق المحاسبي

أولاً: أهمية التدقيق : تنبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وترتبطهم علاقة بها ، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها<sup>1</sup>، والجدير بالذكر أنه بسبب تعدد وتنوع المجموعات المستخدمة للتقارير المالية واختلاف طبيعة احتياجات كلا منها تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، ألزم المدقق بضرورة التعرف على طبيعة تلك الاحتياجات لكي يتسنى له فهم وتصوير دوره ومسؤولياته باعتبارها الجهة المحايدة التي تقرر مدى عدالة ومصداقية المعلومات الواردة في تلك التقارير<sup>2</sup>، ويمكن توضيح أهم فئات المستخدمين للقوائم المالية وطبيعة وغرض الاستخدام الرئيسي لتقرير المدقق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03-01): مستخدمو القوائم المالية وطبيعة وغرض الاستخدام الرئيسي لتقرير المدقق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط 3، 2011، ص: 12-14.

### ثانياً: أهداف التدقيق

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل النشر، الأردن، ط 1، 2015، ص: 39.

<sup>2</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

وفقا للمعيار الدولي للتدقيق رقم 200 الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ، فإن الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين للقوائم المالية ويتحقق ذلك من خلال إبداء رأي في محايد من قبل المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع النواحي وفقا للإطار المالي المطبق وإنها تعطي رؤية حقيقية وعادلة عن وضعية المؤسسة<sup>1</sup>.

وحسب التطورات التي شهدتها التدقيق فإن الهدف منه كذلك تغير بطبيعة الحال ولذا فإنه يمكن القول بان هناك أهداف تقليدية وأخرى معاصرة نجمها في ما يلي:

أ. الأهداف التقليدية: وتنقسم إلى<sup>2</sup>:

✓ أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

✓ أهداف فرعية:

- اكتشاف الأخطاء والغش في الدفاتر والسجلات

- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك

- اعتماد الإدارة على التدقيق في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا:

- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم:

- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة:

- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

ب. أهداف معاصرة: في الوقت الحالي توسعت أهداف التدقيق بتوسع أهداف المؤسسات وتشمل ما يلي

<sup>3</sup>:

-تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

<sup>1</sup> IFAC, Guide to Using ISAs in the audits of small and medium sized entities , International federation of accountants, New yourk, USA, 2018 , volum1. Publication for web site :

<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-I-4th-edition.pdf> .

<sup>2</sup> د. زاهرة عاطف سواد ،مراجعة الحسابات والتدقيق ،دار الرابية، عمان، ط 1 ،2009، ص ص: 19 ، 20.

<sup>3</sup> د. أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 11، 12.

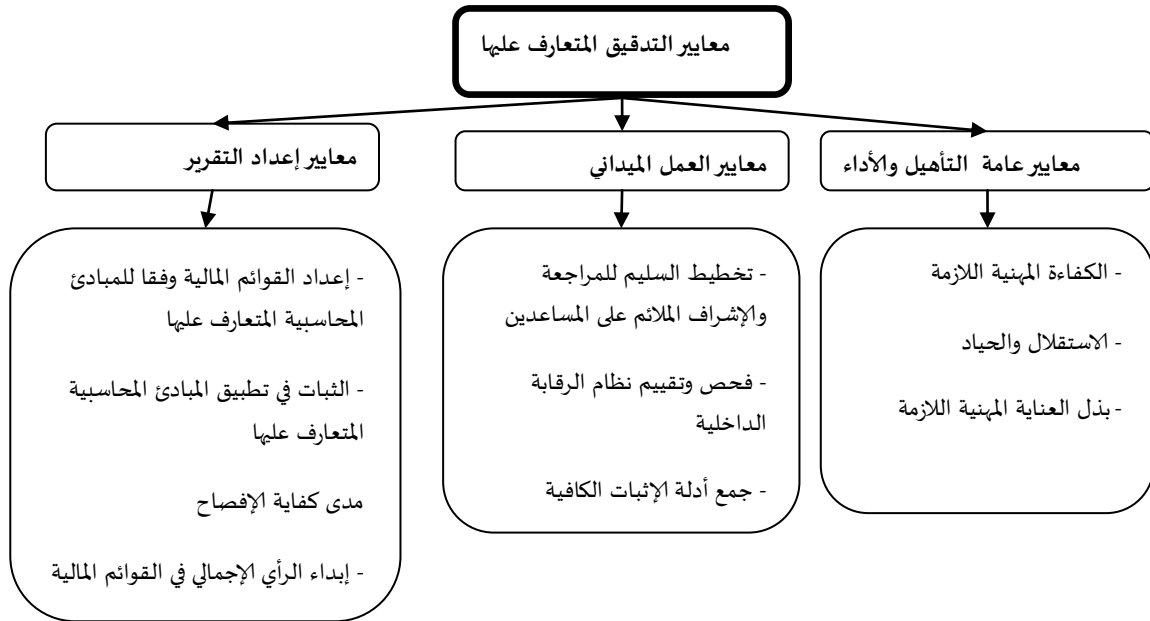
## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق.

### المطلب الرابع: معايير أو مستويات التدقيق المتعارف عليها GAAS

لمهنة التدقيق معايير متعارف عليها في أغلب بلدان العالم. والمعيار حسب قاموس أكسفورد « هو النمط أو المقياس الذي يتم به فحص النوعيات المطلوبة في شيء ما وتهدف إلى تحديد مستوى الجودة التي من الواجب توفرها في المدقق أثناء أدائه مهامه فهي ترتبط بالتدقيق ولكي تتم عملية التدقيق بكفاءة وفعالية لابد من الاهتمام بها ومراعاتها <sup>1</sup>، وكان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وإذ جاءت موجزة حيث تم في اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار 09 معايير وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954<sup>2</sup>، وتنقسم إلى 03 أقسام من المعايير على النحو التالي:

#### الشكل رقم (01-04): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 42.

### ❖ المعايير العامة أو الشخصية: تحتوي هذا القسم من المعايير على الصفات الشخصية لمُدقق الحسابات ويتكون من ثلاث معايير<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> خيرة زقيب، الإطار العملي والإجرائي لتنظيم وتنفيذ عملية التدقيق، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 2، العدد 1، جوان 2019، ص: 269.

<sup>2</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2011 ص: 18، 19.

<sup>3</sup> تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

- ✓ التأهيل العلمي والعملية للمدقق: ويتطلب المعيار توفر لدى مدقق الحسابات كل من التأهيل العلمي والدراسي، الخبرة المهنية، الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني، القدرة على استمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية
- ✓ معيار الاستقلال: ضرورة توفر استقلالية وحيادية المدقق في إبداء رأيه وتجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.
- ✓ معيار العناية المهنية الملائمة: تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وتتوقف على درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب فحصه بعناية مهنية مناسبة.
- ❖ معيار العمل الميداني: ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمربطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات<sup>1</sup>، وتشتمل هذه المعايير على ثلاث معايير:
  - ✓ يجب أن يكون العمل مخططا بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.
  - ✓ يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي نتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.
  - ✓ الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.
- ❖ معيار التقرير: هي المعايير أو القواعد التي يجب أن يتبعها المدقق عند إعداد تقرير المدقق، وتتضمن النقاط الأساسية التالية التي يجب أن يتضمنها التقرير، ويمكن تلخيصها كالآتي<sup>2</sup>:
  - ✓ يجب أن يبين تقرير المدقق ويشير بشكل واضح مدى اتفان التقارير المالية للتعامل مع المبادئ المحاسبية المقرر تطبيقها سواء كانت معايير المحاسبة الدولية أم الأمريكية أم المعايير المحلية.
  - ✓ يجب أن يبين التقرير مدى الثبات في استمرارية استخدام وتطبيق نفس المعايير والسياسات المحاسبية من سنة إلى أخرى وفي حال وجود اختلاف يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره وتحديد مدى تأثير ذلك على المركز المالي ونتائج أعمال الشركة.
  - ✓ يجب أن يبين التقرير فيما إذا كانت التقارير المالية تحتوي على الإفصاحات الضرورية والكافية وفيما عدا ذلك يجب أن يشير في تقريره إلى الجوانب التي يرى أن الإفصاح حولها غير كافي.

<sup>1</sup>د. أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

<sup>2</sup>د. تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 142، 143.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

✓ يجب أن يحتوي تقرير المدقق على رأيه بشكل واضح في التقارير المالية مأخوذة كوحدة واحدة وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق الذي قام بها، وفي حال انه لا يستطيع إبداء رأيه في هذه التقارير، يجب عليه أن يذكر أسباب عدم إبداء الرأي ويجب أن يذكر في تقريره أيضا الأسباب المهنية التي أدت إلى ذلك، والرأي الذي يبديه يمكن أن يكون<sup>1</sup>:

- رأي بالقبول: حيث يصادق المراجع على انتظام القوائم المالية واه تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة، وكذا أن الملاحق التوضيحية تتطابق مع تلك الواردة في القوائم المالية؛

رأي بتحفظ: التعبير من خلال المصادقة بتحفظ أي تبيان التحفظات في فقرة مستقلة وتبيان مدى تأثيرها على نتيجة المؤسسة؛

رأي بالرفض: يعني الرفض عدم المصادقة على القوائم المالية وذلك إعدادها وفق المبادئ المتعارف عليها في المحاسبة.

وعمل التشريع الجزائري على إصدار مجموعة معايير لتقارير محافظ الحسابات التي يحدد محتواها القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، ويمكن ذكرها كالاتي<sup>2</sup>:

- 1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية الذي احتوى جزأين: ج1: التقرير العام للتعبير عن الرأي و ج 2: المراجعات والمعلومات الخاصة
- 2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة
- 3- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة
- 4- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات
- 5- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين
- 6- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص في الشركة
- 7- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية
- 8- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال
- 9- معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان
- 10- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال
- 11- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال
- 12- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى
- 13- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

<sup>1</sup> سعدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية- دراسة نظرية تحليلية، مجلة الأفق للدراسات الاقتصادية المجلد 02، العدد 02، 2017، ص ص: 194، 195.

<sup>2</sup> قرار المؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، (ج ر ج رقم 24-2014).

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

14- معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم

15- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

- "التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 2013/06/24 يجب أن يسلمها محافظ الحسابات على الأقل قبل 15 يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة مقابل وصل الاستلام"، و "يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل 45 يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية ع ع أو هيئة التداول المؤهلة"<sup>1</sup>.

يمكن الاطلاع على 15 معيارا من خلال الرجوع الى القرار المؤرخ في 2013/06/24 (ج ج رقم 24 - 2014)

### المبحث الثاني: المعايير الدولية للتدقيق ISA

المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية وأسباب نشأتها وإجراءات إصدارها

#### أولا: تعريف المعايير الدولية للتدقيق ISA

لقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC international federation of accountants بإصدار مجموعة معايير دولية للتدقيق تمثل إطارا يضبط عمل المهنيين ويوجههم في أداء عملهم ، ويمكن تعريف هذه المعايير كما يلي:

**التعريف 1:** معايير التدقيق الدولية هي اطار 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 وطنية خاصة بها من جهة أخرى،<sup>2</sup>.

**التعريف 2:** تعرف المعايير في مجال التدقيق بأنها الأنماط التي يجب ان يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته فهي قاعدة مهمة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة ولذلك فإن معايير التدقيق تمثل مستويات للأداء المهني وإطار عام يعمل المدقق ضمنه.<sup>3</sup>

**التعريف 3:** معايير التدقيق هي عبارة عن "مقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجدوى منها"<sup>4</sup>. وهذه المقاييس تهتم بنوعية وجودة خطوات العمل وكذلك بالأهداف النوعية qualitative goals التي يجب تحقيقها كما تهتم بالصفات المهنية التي على المدقق التحلي بها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> المادة 2 و3 من القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 يحدد كليات تسليم تقارير محافظ الحسابات، (ج ج رقم 24 - 2014).

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، دار نشر الثقافة ، مصر، د، ط، 2002، ص: 156.

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص: 104.

<sup>4</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

<sup>5</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، د ط، 1998، ص: 5.

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

ومما سبق يمكن تقديم تعريف شامل للمعايير الدولية للتدقيق على أنها عبارة عن مقاييس التي يستند عليها المدقق أثناء أداء عمله والتي تقدم إرشادات توجهه أثناء تأدية مهامه وإعداد تقريره . وبالتالي فإنها تمثل إطارا عاما ينظم عملية التدقيق والذي يتميز بالقبول العام على المستوى الدولي.

### ثانيا: أسباب نشأة المعايير الدولية للتدقيق

من بين أهم الأسباب التي ساهمت في ظهورها كان:

-الهدف الأساسي من إصدار معايير التدقيق الدولية هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات وما يرتبط بها من خدمات تكون قابلة للتطبيق عالميا ، بمعنى أن هذه المعايير تمثل إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية والتي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ولا تحرم أي دولة من إصدار معايير وطنية خاصة بها<sup>1</sup>.

- الرغبة في توحيد إجراءات التدقيق وتوفير معلومة مالية ذات مصداقية كان من أهم أسباب ظهورها وتبنيها من قبل أكثر من 100 دولة حول العالم ، أبرزها دول الاتحاد الأوروبي باعتبارها قوة اقتصادية كبرى<sup>2</sup>.

- الطلب عليها من قبل الشركات المتعددة الجنسيات التي كانت ترغب في تدقيق ثابت في جميع أنحاء العالم، الأمر الذي سيزيد من ثقة المستثمرين الأجانب في البيانات المالية المعدة في بلد آخر .

- إن معظم الدول النامية تعتمد على الاستثمار الأجنبي وبتبنيها لمعايير تدقيق دولية فإنها ستشجع المستثمرين الأجانب على توجيه أموالهم إلى هذه الدول النامية من خلال ثقتهم في هذه المعايير بضمان الاستعمال الحريص لأموالهم<sup>3</sup>.

- ظهور العولمة وكذا تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات مما دعا إلى ضرورة توحيد معايير التدقيق وجعلها دولية<sup>4</sup>.

### ثالثا: إجراءات إصدار المعايير الدولية للتدقيق:

تتمثل إجراءات عمل لجنة التدقيق الدولية في اختيار المواضيع لدراستها بصورة تفصيلية من قبل لجنة فرعية تخصص لذلك الغرض، حيث تتم عملية إصدار المسودات والمعايير كالاتي:

✓ تقوم بتفويض مسؤوليتها للجنة الفرعية لدراسة معيار التدقيق وتجهيزه وكتابته؛

<sup>1</sup> د.محمد سمير الصبان،د.عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 156.

<sup>2</sup> د.بكيحل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (isa) في البيئة الاقتصادية الجزائرية،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا،المجلد 14،العدد 1،ص123.

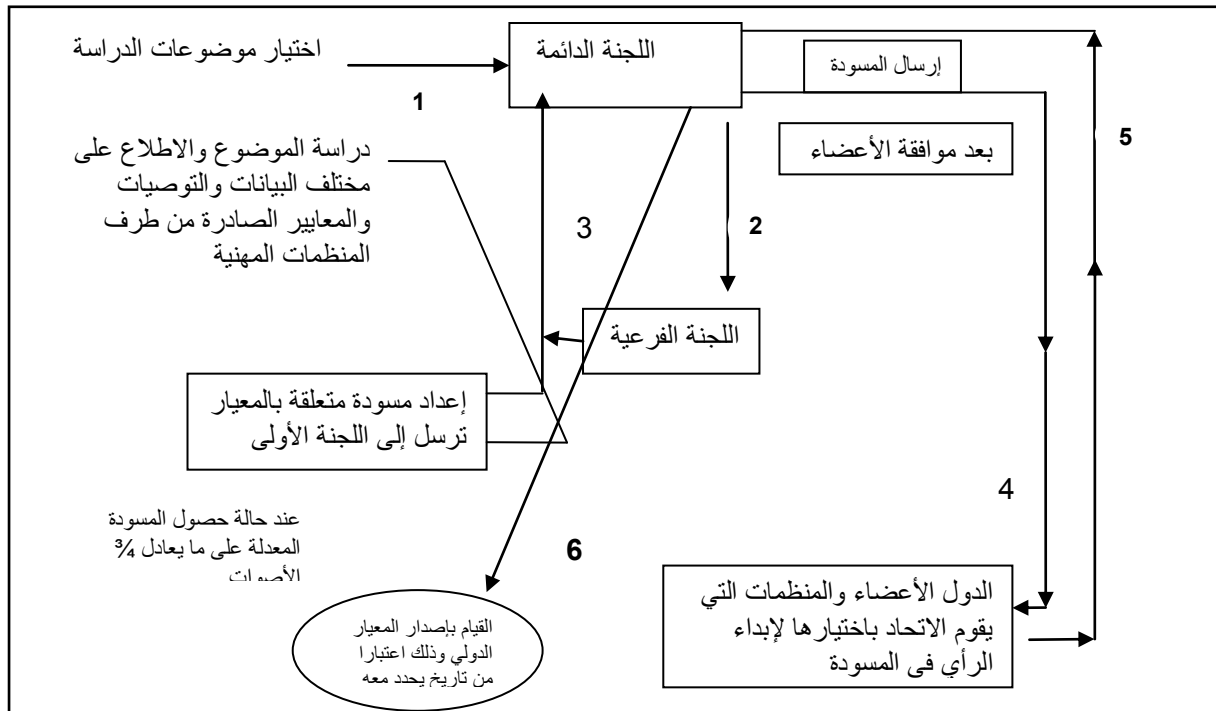
<sup>3</sup> Rick hayes ; roger dassen ; and others , principeles of auditing ,second ed,pears education limited,2005,p5

<sup>4</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ، 2010 -2011 ، ص :77.

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

- ✓ تتولى اللجنة الفرعية بعد دراسة خلفية الموضوع ، والاطلاع على البيانات، والتوصيات والدراسات والمعايير الصادرة عن المنظمات المحلية، أو الإقليمية للدول الأعضاء أو أية منظمات أخرى ومن ثم تقوم بإعداد "مسودة حول المعايير" تقدمها لأعضاء اللجنة للتصويت عليها؛
- ✓ إذا تمت الموافقة على المسودة من قبل ثلاثة أرباع الاتحاد كافة والمنظمات الدولية التي يختارها الاتحاد بعد أن يخصص لكل مسودة وقتا كافيا تتمكن فيه هذه المنظمات المختلفة من إبداء وجهات النظر والتعليق عليها؛
- ✓ تتولى اللجنة بعد ذلك دراسة الاقتراحات والتوصيات ووجهات النظر التي ترد إليها المنظمات المختلفة ويتم في ضوء ذلك إعادة صياغة المسودة ومن ثم يتم التصويت على المسودة المعدلة؛
- ✓ إذا ما حظيت المسودة المعدلة بموافقة ثلاثة أرباع  $\frac{3}{4}$  ممن لهم حق التصويت في اللجنة ، يتم اعتمادها وإصدارها "كمعيار تدقيق دولي" اعتبارا من تاريخ يتم ذكره ضمن الدليل الدولي<sup>1</sup>، والشكل التالي يلخص طريقة إصدار معايير التدقيق الدولية:

الشكل رقم (05-01): هيكل صياغة ووضع معايير التدقيق الدولية



المصدر: تونسسي نجاة، "مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)- دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم، 2016/ 2015، ص:116.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية وخصائص المعايير الدولية للتدقيق

أولا: أهداف معايير التدقيق الدولية ISA

<sup>1</sup> أ.ب.ن حواس كريمة، د.بنيية عمر، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد، العدد 40، 2016، ص 95.

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

-تسعى المعايير الدولية إلى تحقيق الأهداف الآتية<sup>1</sup>:

- تشجع انتقال الأموال وزيادة الاستثمار الدولي وذلك من خلال توفير تقارير مالية مدققة وفقا للمعايير الدولية تسهل إجراء مختلف المقارنات.

- تقليل الاختلافات في طرق إعداد وتدقيق القوائم المالية، خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات ويتحقق ذلك بتطبيق معايير التدقيق الدولية والتي يجب أن تكون مسبقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، من أجل استبعاد حدوث مشاكل ناتجة عن الاختلاف وبغية جعل قوائمها المالية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل في أكثر من دولة.

- مساعدة دول النامية في تطوير معاييرها الخاصة في ضوء الاسترشاد بالمعايير الدولية للتدقيق.

- وجود معايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

- تدويل مهنة التدقيق وتحويلها للعالمية.

كما يتضمن كل معيار من معايير التدقيق الدولية هدفا واحدا أو أهداف عدة تقدم في السياق الذي يتم ضمنه وضع شروط هذا المعيار ، ويهدف المدقق إلى تحقيق هذه الأهداف أخذا بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية ولهذا السبب يستخدم المدقق الأهداف ليقدر (بعد الالتزام بشروط معايير التدقيق الدولية) فيما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية في سياق الهدف الإجمالي للمدقق، وحيث لا يتم تحقيق أحد الأهداف أو ليس من الممكن تحقيقه يأخذ المدقق بعين الاعتبار إذا كان هذا الوضع يمنعه من تحقيق هدفه الإجمالي أم لا.

ثانيا: أهمية معايير التدقيق الدولية

أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل المدقق بحيث تمدد الإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة ، وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق كالاتي<sup>2</sup>:

- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛

- تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أداءه من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها؛

- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العمل (المنشأة) وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛

<sup>1</sup> مبسوط هوارية، مرجع سبق ذكره، ص: 140، 141.

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص: 103، 104.

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية ، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر؛

- تدويل تقارير المدققين عن طريق اعتماد معايير تدقيق دولية موحدة<sup>1</sup>؛

- تطوير مهنة التدقيق ودعمها ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة.

### ثالثاً: خصائص معايير التدقيق الدولية

يعد المعيار نمط يتم تأسيسه إما عن طريق العرف أو من خلال القبول العام أو بواسطة إصدارات الهيئة المهنية أو العملية أو بمجمل القرارات الحكومية أو عن طريق القوانين والتشريعات<sup>2</sup> ، وتمتص المعايير الدولية للتدقيق بعدة خصائص وتمثل في ما يلي<sup>3</sup> :

- تتميز بعدم تعارضها مع معايير التدقيق المتعارف عليهما من جهة، ومن جهة أخرى فهي لا تمنع أي دولة من إحداث معايير تدقيق خاصة بها؛

- تتميز بالعمومية والشمولية عن غيرها وهذا راجع لكونها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ، ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي ، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من طرف مزاوي المهنة عند حاجتهم إليها؛

- تتمتع بالتجانس بين الدول مقارنة بالمعايير الوطنية لكثير من الدول؛

- تتمتع بالمرونة بسبب عملية المراجعة والتحديث المستمر لهذه المعايير من طرف اللجان الفرعية في اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC) ، ويهدف التأكد من ملاءمتها للظروف الراهنة وما يدور من مجريات في العالم مما يجعلها صالحة للتطبيق في مختلف الدول؛

- أثناء إعداد معايير التدقيق يؤخذ بعين الاعتبار التمثيل النسبي للدول النامية بحيث تراعى خصوصيات الدول النامية البيئية والحضارية وجميع جوانب الحياة الاقتصادية ، السياسية والاجتماعية.

- يفرض فقط على الدول الأعضاء الالتزام بها وليس كل الدول حتى يتسع نطاقها.

- تواكب معايير التدقيق الدولية مختلف التطورات التكنولوجية المستحدثة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار أو تعديل المعايير السابقة إن أمكن.

<sup>1</sup> عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر-، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية – أدرار، الجزائر، 2017 / 2018، ص: 32.

<sup>2</sup> تونسي نجا، مرجع سبق ذكره، ص: 111.

<sup>3</sup> ميسوط هوارية، مرجع سبق ذكره، ص: 136 - 138.

# الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

المطلب الثالث: الهيئات المسؤولة عن إصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA

## 1. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

تأسس IFAC في 07 أكتوبر 1977 في ميونخ ألمانيا في المؤتمر العالمي ال 11 للمحاسبين ، وحاليا في سنة 2021 يشتمل الاتحاد الدولي للمحاسبين على 180 عضوا وشريكا من 135 دولة حول العالم بعدما كان مكونا في بدايته من 63 عضوا مؤسسا من 51 دولة سنة 1977، يعمل على تعزيز مهنة المحاسبة العالمية وخدمة الصالح العام من خلال تطوير معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكد ومحاسبة القطاع العام ، و دعم اعتمادها واستخدامها ، وكذلك يعمل على تسهيل التعاون بين الهيئات الأعضاء والتعاون مع المنظمات الدولية الأخرى<sup>1</sup>.

يتكون الاتحاد من أربعة 04 مجالس تتمثل في:

- مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB)؛

- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية ؛

- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين؛

-مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

## 1. لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC :

انبثقت هذه اللجنة عن الاتحاد IFAC في مارس 1978 لوضع المعايير والمبادئ التوجيهية الدولية ، وكذا كلفت بموضوع ونطاق مراجعة القوائم المالية ، رسائل الالتزام ، توجهات التدقيق العام.

وفي سنة 1991 تم ترميز المبادئ التوجيهية للجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC كمعايير تدقيق دولية ISA ، وفي سنة 2001 تم إعادة تشكيل هذه اللجنة لتصبح مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي IAASB ، وفي سنة 2004 بدأ مجلس معايير التدقيق الدولية IAASB في مشروع clarity وهو برنامج لتحسين وضوح معايير التدقيق الدولية، وإلى غاية يومنا هذا مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي IAASB هو المكلف بإصدار ، تعديل وتوضيح معايير التدقيق الدولية<sup>2</sup>.

المطلب الرابع: عرض معايير التدقيق الدولية ISA وأساليب تبنيها:

أولا: عرض معايير التدقيق الدولية ISA

تاريخ الاطلاع: 2021/03/28 – 15:12 <http://www.ifac.org><sup>1</sup>

<sup>2</sup> خلايفية إيمان ، جاوحدو رضا، "التدقيق الخارجي في الجزائر بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"، مجلة معارف، المجلد 14، العدد 1، 2019، ص: 464.

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

الجدول رقم (03-01): قائمة معايير التدقيق الدولية حسب إصدار 2014

عينات التدقيق	530	200-299 المبادئ والمسؤوليات
تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	540	200 الأهداف العامة للمدقق وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية
الأطراف ذات العلاقة	550	210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
الأحداث اللاحقة	560	220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
استمرارية المؤسسة	570	230 وثائق التدقيق
الإقرارات الخطية	580	240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيايل في عملية تدقيق القوائم المالية
<b>600-699 الاستفادة من عمل الآخرين</b>		250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدقي العنصر	600	260 الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
استخدام عمل المدققين الداخليين	610	265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
استخدام عمل المدقق الخبير	620	<b>300-499 تقييم الخطر</b>
<b>700-799 نتائج وتقارير التدقيق</b>		300 التخطيط لتدقيق القوائم المالية
تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية	700	315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
التعديلات عن الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705	320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	706	330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
المعلومات المقارنة –الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	710	402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة	720	450 تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
<b>800-899 الحالات الخاصة</b>		<b>500-599 أدلة التدقيق</b>
الاعتبارات الخاصة –عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة	800	500 أدلة التدقيق
		501 أدلة التدقيق- اعتبارات محددة لبنود مختارة
الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر من القوائم المالية	805	505 المصادقات الخارجية
		510 عمليات التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية
عمليات إعداد التقارير حول القوائم المالية الملخصة	810	520 الإجراءات التحليلية

Source : IAASB , Handbook of International Quality Control ,Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants, New York,USA , 2014, volume1, Publication for Web site :

يلاحظ من الجدول السابق أن معايير التدقيق الدولية ISA مقسمة إلى مجموعات تحاول كل واحدة منها جمع المعايير التي تهتم بمجال واحد من مهمة مدقق الحسابات ويمكن عرضها بشكل مختصر كالآتي<sup>1</sup>:

**200-299 المبادئ والمسؤوليات:** تشمل هذه المجموعة على 08 معايير تغطي الأهداف العامة التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي بشكل مستقل وكذا شروط قبول بعملية التدقيق وتوثيقها كما أن هذه المجموعة تقدم بعض المسؤوليات التي تقع على عاتق مدقق الحسابات كالكشف للأخطاء والغش ، التزامه بتطبيق القوانين واللوائح التنظيمية الرقابة على جودة التدقيق وكذا الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وإبلاغهم عن نواحي القصور في أنظمة الرقابة الداخلية.

**300-499 تقييم الخطر:** تشمل هذه المجموعة 06 معايير تضع الأساسيات التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها للتمكن من تحديد الأخطار الهامة التي تحيط بالمؤسسة محل التدقيق وتبدأ هذه الأساسيات بالتخطيط لعملية التدقيق وفهم المنشأة وبيئتها مع ضرورة مراعاة مدقق الحسابات للأهمية النسبية وكذا الأنشطة التي تقدمها المؤسسات الخدمية للمؤسسة محل التدقيق وفقا لهذه المجموعة على مدقق الحسابات تحديد وتقييم المخاطر خاصة منها الجوهرية وكذا الاستجابة لتلك المخاطر.

**500-599 أدلة التدقيق:** تتكون هذه المجموعة من 11 معيار تشمل إرشادات أساسية حول كمية ونوعية أدلة التدقيق الواجب الحصول عليها والتي تضمن استمرارية المؤسسة محل التدقيق إذ توفر هذه المعايير بعض المصادر والطرق التي يمكن أن يحصل عن طريقها مدقق الحسابات على أدلة تدقيق كافية وملائمة كالأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية وكذا توفر هذه المعايير الإجراءات والأساليب المناسبة التي تساعد مدقق الحسابات على الحصول على تلك الأدلة كالإجراءات التحليلية ، أسلوب العينات والإقرارات الخطية ، كما تقدم هذه المعايير الإرشادات المتعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات بتدقيق كلا من التقديرات المحاسبية ، العمليات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات.

**600-699 الاستفادة من عمل الآخرين:** تتكون هذه المجموعة من 03 معايير تغطي الإرشادات الواجب على مدقق الحسابات إتباعها عند استخدامه لعمل الآخرين (مدقق آخر، مدقق داخلي، خبير في مجال آخر).

**700-799 نتائج وتقارير التدقيق:** تتكون هذه المجموعة من 05 معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات كيف ومتى يتم تعديل رأيه، وكذا تحدد هذه المجموعة من المعايير مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه كلا من المعلومات المقارنة والمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة.

<sup>1</sup> بهلولي نور الهدى، أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي-دراسة حالة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 12، العدد 24، ديسمبر، 2018، ص: 251، 252.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

800-899 الحالات الخاصة: تتكون هذه المجموعة من 03 معايير توضح الإرشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة وكذا مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

ثانيا: أساليب تبني معايير التدقيق الدولية: هناك عدة أساليب لتبني معايير التدقيق الدولية نوجزها كما يلي:

1. التبنى الكامل للمعايير: تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير التدقيق الدولية كليا بنسبة 100 % وعدم إضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية لها وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير ، وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية التي ترغب في دخول الأسواق العالمية، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة كاملة ، منها الأردن ولبنان.
2. استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة: إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية ليكون بمثابة التزام بمعايير التدقيق الدولية.
3. استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة: في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار، تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع تفسير هذا الاختلاف، إن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق من الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقا لمعايير التدقيق الدولية ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي ، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.<sup>1</sup>

المبحث الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

المطلب الأول: نشأة وتعريف معايير جزائرية للتدقيق NAA

أولا: نشأة معايير التدقيق الجزائرية NAA

أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر (المجلس الوطني للمحاسبة) بخطوة هامة في مجال المحاسبة والتدقيق بداية من فيفري 2016، من خلال إصدار أربع مقررات تحمل ولأول مرة معايير جزائرية

<sup>1</sup> عبد الله أحمد عمر بامشموس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد9، مارس 2010، ص: 8 .

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

NAA مستمد بصفة كلية من المعايير الدولية ISA ، تدخل هذه الخطوة في إطار تحسين خدمات التدقيق في الجزائر وإكمال عمليات الإصلاح المحاسبي التي باشرت في سنة 2001.

حيث بدأ التفكير في إصدار معايير للتدقيق لم يكن وليد اليوم ، إنما كانت مندرجة في سياق الإصلاح المحاسبي لسنة 2001 مباشرة بعد إتمام عملية تصميم النظام المحاسبي، أين تم تشكيل لجنة أطلق عليها وفقا للقانون 07-11 بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وفي 2009 اقترح أعضاء هذه اللجنة بإنشاء معايير تدقيق وطنية إلا أن القانون 10-01 الصادر سنة 2010 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أبطأ هذا المشروع، كما تناول التقرير الصادر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار تقييم وتعيين القانون 10-01 إنشاء لجنة سميت AD HOC سنة 2014 متفرعة من CNC ، حيث كلفت بمهمة تعيين القانون 10-01 ، وقامت هذه اللجنة في جوان 2015 بتقديم مقترح يتضمن مجموعة من المواد ، وفي سنة 2016 تكمل ذلك العمل الذي امتد من 2011 إلى 2016 بتصميم معايير جزائرية للتدقيق، حيث تم اقتراح 36 معيار وطني ، وتم إصدار 16 معيار إلى غاية 2018 بالتدرج لتفادي مشكلة صعوبة فهمها والعمل بها وبالتالي تفادي تكرار الأخطاء المرتكبة عند إصدار النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>.

ثانيا: تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق:

تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها : "مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذو جودة عالية يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبق لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية"<sup>2</sup>.

وفي تعريف آخر: "إحدى الركائز الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والتدقيق"<sup>3</sup>.

المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الجزائرية NAA

تكمن أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في ما يلي<sup>4</sup>:

- رفع مستوى مهنة التدقيق بالجزائر؛

<sup>1</sup> د. ضويفي حمزة ، د. عنون فؤاد، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA -دراسة عينة من المراجعين-، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 2، العدد 01-2020، ص: 38 .  
<sup>2</sup> بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان ، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الاثبات يتسلط الضوء على المعيار رقم 505 المصادقات الخارجية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 6، العدد 3، 2019، ص: 118.

<sup>3</sup> د. ضويفي حمزة ، د. عنون فؤاد، مرجع سبق ذكره، ص: 39.  
<sup>4</sup> بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

## الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

- تعتبر دليلا يسترشد به محافظ الحسابات عند قيامه بتدقيق القوائم المالية ؛
  - توضح الالتزامات والمسؤوليات التي على عاتق المدقق الخارجي ؛
  - تساعد محافظي الحسابات على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق القوائم المالية؛
  - تحسين جودة تقارير التدقيق القائمة على المصدقية والموضوعية؛
  - تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف مهمة التدقيق .
- المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الجزائرية NAA:

قام المجلس الوطني للمحاسبة برعاية وزارة المالية بإصدار معايير جزائرية للتدقيق من خلال مقررات وعلى دفعات منذ فيفري 2016 والى غاية 2018، وتميزت كل دفعة بإصدار أربعة 04 معايير وعددها الحالي ستة عشرة 16 معيار، وتم استعراضها في جداول كما يلي:

### الجدول رقم (04-01): الإصدارات الأولى للمعايير الجزائرية للتدقيق

رقم واسم المعيار	مجال التطبيق	الهدف
Naa210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهنة التدقيق وكذا ما يخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية.	قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في حال الاتفاق على الشروط المجرى على أساسها التدقيق وهي: ضمان أن شروط التدقيق مجتمعة والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة ويجب على المدقق أن يطلب من الكيان أن يؤكد موافقته على الشروط المذكورة في "رسالة المهمة" وبالتالي فإن الهدف من هذا المعيار هو ضبط العلاقة بين المؤسسة والمدقق الخارجي.
Naa505 التأكيدات الخارجية	يستعمل المدقق إجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على العناصر المقنعة التي تساعده على إبداء رأيه	يهدف المدقق من اللجوء إلى إجراءات التأكيد الخارجي إلى تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية
Naa560 الأحداث اللاحقة	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق القوائم المالية	الحصول على العناصر الثابتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية أو المعلومة متضمنة فيها أنها قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق. المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.
Naa580 التصريحات	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار	يهدف المدقق إلى الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

الكتابية	مراجعة الكشوف المالية	على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق، ويلجأ المدقق إلى التصريح الكتابي لتعزيز العناصر المقنعة المجمععة ويستعمل هذه الأداة إذا اقتضى الأمر، الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.
----------	-----------------------	--

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016

### الجدول رقم (05-01): الإصدارات الثانية للمعايير الجزائرية للتدقيق

رقم واسم المعيار	مجال التطبيق	الهدف
Naa500 العناصر المقنعة	يبين هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق القوائم المالية ويعالج واجبات المدقق المتعلقة بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يركز عليها لتأسيس رأيه.	يهدف المدقق تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لاستخلاص نتائج معقولة يستند عليها المدقق لتأسيس رأيه.
Naa300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ويخص التدقيقات المتكررة.	يترتب على المدقق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة تستند إلى برنامج عمل يساعد المدقق في التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب، رفع فعالية وكفاءة مهمة التدقيق من خلال التنظيم والتسيير الصحيحين فالتخطيط الملائم يساعد كذلك في اختيار أعضاء فريق تدقيق أكفاء والإشراف عليهم. وتخطيط تدقيق الكشوف المالية هو عبارة عن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري.
Naa510 مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	يخص هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية	يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن الأرصدة لإقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية وأن الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الحالية. وأن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة.
Naa700 تأسيس الرأي وتقرير	يعالج التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية وكذا شكل ومضمون تقرير	تأسيس رأي حول القوائم المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمععة

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

التدقيق للكشوف المالية	المدقق الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد	والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف كيفية الوصول إلى ذلك الرأي.
------------------------	---	--

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016

### الجدول رقم (06-01): الإصدارات الثالثة للمعايير الجزائرية للتدقيق

رقم واسم المعيار	مجال التطبيق	الهدف
Naa520 الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية التي تعتبر تقنية مراقبة تسمح بالتعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث غير الاعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر	جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية للمادية وكذا تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وقوائمه المالية.
Naa570 استمرارية الاستغلال	يعمل هذا المعيار على معالجة التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الحسابات المالية .	جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال .
Naa610 استعمال أعمال المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أنها ذات دلالة للقيام بمهمته، ولا يعالج الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.	تحديد إمكانية وإلى أي مدى يمكن أن تستخدم أعمال المدقق الداخلي الخاصة ، وفي حال استخدامها يتم تحديد مدى ملائمتها لاحتياجات التدقيق.
Naa620 استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق لما يستعين بخبير ينتقيه للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان غير المحاسبة والتدقيق لمساعدته على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة ، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير	أهداف المدقق هي كالتالي: تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه ، وكذا تحديد ما إذا كانت أعمال الخبير المقرر استخدامها ملائمة لاحتياجات التدقيق.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017

# الفصل الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

الجدول رقم (01-07): الإصدارات الرابعة للمعايير الجزائرية للتدقيق

رقم واسم المعيار	مجال التطبيق	الهدف
Naa230 وثائق التدقيق	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.	تحضير الوثائق: التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، تسهيل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات ، وتؤكد أن التخطيط للتدقيق تم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA وملتطلبات النصوص القانونية المطبقة.
Naa501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة	يعالج مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500 وكذلك المعايير الجزائرية الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.	الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها، اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.
Naa530 السبر في التدقيق	يعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر . كما يعتبر المعيار 530 متمم للمعيار الجزائري 500 العناصر المقنعة الذي يضع في متناول المدقق كيفية التطبيق على الوسائل التي يعد السبر جزءا منها وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.	يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.
Naa540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بالقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة	يعالج واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.	الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن: التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، والتحقق من أن المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة. وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

## الفصل الأول — الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

- تجدر الإشارة إلى أنه باعتبار المعايير الجزائرية NAA مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق ISA فإن الاختلاف بينهما يعتبر شكليا فقط ، وأما فيما يخص المضمون فهناك توافق كبير بين معايير التدقيق الجزائرية وما تم تناوله في معايير التدقيق الدولية إما كما هو أو زيادة عليه في التفصيل أو التطرق إلى عناصر إضافية.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA والجزائرية NAA

خلاصة :

نستخلص من ما ورد في هذا الفصل أن الجزائر مرت بتطورات عديدة لمهنة التدقيق الخارجي وإصدار العديد من القوانين والقرارات بغية تحسين هذه المهنة، ولهذه الأخيرة هدف أساسي ألا وهو المصادقة على مدى مصداقية القوائم المالية التي تعدها المؤسسة وإبداء الرأي فيها بشكل محايد من قبل مدقق محترف ومستقل من خارج المؤسسة .

نستخلص أنه بفعل نشوء الشركات المتعددة الجنسيات والاستثمار الأجنبي ، ظهور العولمة وكذا تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات من أهم العوامل التي استوجبت إحداث معايير موحدة تحكم مزاولة مهنة التدقيق المحاسبي دوليا وتعمل كدليل يستند عليه القوائم بعملية التدقيق أثناء ممارسة عمله والحكم على أداءه، وهذه المعايير الدولية للتدقيق ISA ، والتي أصبحت تعمل كمحفز لتطوير معايير وطنية.

وما يمكن استنتاجه أيضا بأن المعايير الجزائرية للتدقيق NAA هي مستوحاة كليا من نظيرتها الدولية ISA وما الاختلاف بينهما إلا شكليا، والعمل بهذه الأخيرة يرفع ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي.

## الفصل الثاني:

التنظيم المهني لمهنة محافظ

الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في

الجزائر

تمهيد:

في ظل الإصلاحات التي طالت الجانب المحاسبي في الجزائر في سنة 2010 بفعل تبني النظام المحاسبي المالي SCF وحلوله محل المخطط الوطني للمحاسبة التي جاءت نتيجة التطورات في المحاسبة دوليا ، كان لابد من إحداث إصلاحات في الجانب المقابل وهو جانب التدقيق المحاسبي وذلك من خلال إصدار القانون 01-10 وإلغاء أحكام القانون 08-91 الأمر الذي أعتبر كقفزة نوعية في هذا المجال بعدما جعل من مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مهن مستقلة عن بعضها بعدما كانت تنطوي تحت نفس الهيئة وهي المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد المحدثه بفعل القانون 01-91 آنذاك، وقد تم إتباعه بعدة مراسيم تنفيذية منها 11-24 إلى 11-32 و 13-10 وغيرها لإعادة هيكلة الهيئات المشرفة على هذه المهن وتشكيلتها وتنظيمها وتحديد قواعد سيرها وكذا شروط الالتحاق والتعيين الخاصة بمهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمسؤوليات المرتبطة والعقوبات المنوطة بها.

وسيتم التطرق في هذا الفصل المعنون بالتنظيم المهني لمهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية في الجزائر إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

المبحث الثاني: كيفية سير مهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية

المبحث الثالث: استقلالية مهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية

المبحث الأول: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في

الجزائر

للسهر على رفع مستوى أداء كل من مهنتي محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية عمد المشرع الجزائري على استحداث عدد من الهيئات التي تشرف على تنظيم هذه المهن والتي سيتم التطرق إليها كما يلي:

### المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة CNC

لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بصدور المرسوم التنفيذي 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1996 تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، والذي عمل على تحديد كل من مهام وصلاحيات المجلس وكذا تشكيلته وكل الأحكام التي تسيره، والجدير بالذكر أن سابقا كان عمل المجلس بعيدا كل البعد عن تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، ولكن اثر الإصلاحات التي طالت مهنتي المحاسبة والتدقيق<sup>1</sup>، والمتجسدة في تبني النظام المحاسبي المالي SCF المستنبط من المعايير الدولية للمحاسبة ISA هذا من ناحية الإصلاحات المحاسبية<sup>2</sup>، وأما بخصوص التدقيق فكان من خلال إصدار القانون 01-10 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وفي سياق ذلك تم سن المرسوم التنفيذي 24-11 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الذي جاء ليُلغى المرسوم التنفيذي 318-96 السابق الذكر وفق ما جاء في نص المادة 25 منه " تلغى كل الأحكام المخالفة لهذا المرسوم، لا سيما المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1996 والمتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه"<sup>3</sup>.

#### 1. التشكيلة:

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يترأسه أو ممثل عنه، والذي يتشكل من 13 عضو ممثلين لبعض الوزارات، الذين يجب أن تتوفر فيهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي، وهم كالاتي:

-ممثل الوزير المكلف بالطاقة

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء

- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية

- ممثل الوزير المكلف بالتجارة

<sup>1</sup> بهلولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر-دراسة استقصائية لعينة محافظي الحسابات والخبير المحاسبين"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، الجزائر، 2016/2017، ص: 125.

<sup>2</sup> زيادي سامي، أسعدي يحيى، "أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر -دراسة ميدانية لآراء عينة مدققي حسابات"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 11، العدد 2، جانفي 2018، ص: 118.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، (ج ر ج رقم 07-2011)، المادة 25.

- 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 بنك الجزائر

- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة .

وكذلك ثلاثة 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وثلاثة 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وثلاثة 03 أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وثلاثة 03 أشخاص آخرين يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية واختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي<sup>1</sup>.

يتم تعيين الأعضاء بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست 06 سنوات وتجدد التشكيلة بالثلث (3/1) كل سنتين<sup>2</sup>.

2. مهامه:

لرئيس المجلس مهام منوطة به متمثلة في<sup>3</sup>:

- ✓ تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهني المحاسبية ؛
- ✓ انجاز أو العمل على انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.
- ✓ ويتولى المجلس طبق للمادة 4 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهني المحاسبية، ويجتمع المجلس في السنة مرتين على الأقل في جمعية عامة وذلك باستدعاء من الرئيس<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سبق ذكره، المادة 2.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 3

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 7.

<sup>4</sup> نفس المرجع أعلاه، المواد 9 و15 .

❖ مهام المجلس بعنوان الاعتماد<sup>1</sup> :

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول ؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها ؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة .

❖ مهام المجلس بعنوان التقييس المحاسبي<sup>2</sup> :

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- القيام بكل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستخدام الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبة؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الرأي والتوصيات؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- تنظيم التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

❖ مهام المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية<sup>3</sup> :

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير برامج تكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور مناهج وأدوات التكوين دوليا ؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال الدعائم البيداغوجية؛
- تنظيم والمساهمة في تنظيم ورشات التكوين.

3. لجان المجلس المتساوية الأعضاء:

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء المتمثلة في كل من لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية ، وتحدد تشكيلة اللجان بقرار من الوزير المكلف بالمالية<sup>4</sup> ، وكل لجنة معنية بمهام مرتبطة بها سيتم توضيحها في الجدول الموالي:

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 24-11، مرجع سبق ذكره، المادة 10.

<sup>2</sup> نفس المرجع أعلاه ، المادة 11.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 12 .

<sup>4</sup> نفس المرجع أعلاه، المواد 5 و 17 .

الجدول رقم (01-02): لجان المجلس الوطني للمحاسبة المتساوية الأعضاء ومهامها

اللجان	مهامها
لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية	- وضع طرق العمل فيما يخص الممارسات المحاسبية والعناية المهنية - تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية المطبقة وطنيا على كل شخص سواء طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة - انجاز الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستخدام الأدوات والمسارات المحاسبية - القيام بدراسة لمشاريع النصوص القانونية بخصوص المحاسبة وإبداء الآراء والتوصيات بشأنها - ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف مجالات المحاسبة - تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة مع المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية
لجنة الاعتماد	- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد - تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات - ضمان تسيير طلبات الاعتماد - تحضير ملفات الاعتماد - ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين
لجنة التكوين	- إعداد طرق العمل في مجال التكوين - دراسة ملفات المشاركة في التربصات - ضمان المتابعة الدائمة للتربصات وتوجيه المترشحين إلى مكاتب المهنة المعتمدة - تسليم شهادات نهاية التبرص - وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين المهنيين - تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين التدقيق
لجنة الانضباط والتحكيم	- إعداد طرق للعمل تتعلق بمجال الانضباط والتحكيم - دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة في حق المهني - ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن - ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين
لجنة مراقبة النوعية	- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات - إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية - إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها - ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات - إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المواد 18-19-20-21-22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره (ج ر ج رقم 07-2011).

- ينبغي الإشارة إلى أنه مع مجيء القانون 10-01 تم حل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي أحدثت بموجب القانون 91-01 بثلاث هيئات جديدة وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

المعتمدين<sup>1</sup>، ويسير كل منها مجلس وطني خاص بها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وإشراف من وزارة المالية وكل مجلس معني بتنظيم المهنة المتعلقة به من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الجزائر<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين CN-ONEC

ينشأ مصنف وطني للخبراء المحاسبين يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لمزاولة مهنة الخبير المحاسب حسب الشروط التي يحددها القانون 01-10، والذي يقوم على تسيير هذا المصنف مجلس وطني ينتخبه مهنيون<sup>3</sup>.

ويعتبر المصنف الوطني للخبراء المحاسبين جهاز مهني مكلف باسم القانون بالسهرة على تنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وحسن ممارستها، الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم، السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها وكذا إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها وإعداد مدونة لأخلاقيات المهنة وإبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها<sup>4</sup>.

#### 1. التشكيلة:

حسب نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره فإن المجلس يتضمن تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني، ويتم تعيين ثلاثة (03) أعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين. ينظم المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثل عنه.

• ووفقا للمادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-25 المذكور أعلاه فإن: "الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنزلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة"

#### 2. الصلاحيات: من أهم صلاحياته ما يلي<sup>5</sup>:

➤ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف وتسييرها؛

<sup>1</sup> بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص: 129.  
<sup>2</sup> لمايسي سارة، "تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية-دراسة ميدانية"-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس-الجزائر، 2015-2016، ص: 100.  
<sup>3</sup> القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (ج ر ج ج رقم 42-2010)، المادة 14.  
<sup>4</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 15.  
<sup>5</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، (ج ر ج ج رقم 07-2011)، المادة 4.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات 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 وزير المالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف.

وعلى غرار صلاحيات المجلس فلا يجب تجاهل صلاحيات الرئيس الذي يرأس المجلس حيث يمثله في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة، يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة ويرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به قبل خمسة عشر (15) يوم من انعقاد المجلس ، وفي حالة ما إذا غاب الرئيس أو حدث مانع له يقوم عضو المجلس صاحب الأقدمية بتولي مهامه<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحايظي الحسابات CN-CNCC

تنشأ غرفة وطنية لمحايظي الحسابات تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لمزاولة مهنة محافظة الحسابات حسب الشروط التي يحددها القانون ، تسيير من قبل مجلس وطني ينتخبه مهنيين، والمرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحايظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره .

#### 1. التشكيلة:

حسب نص المادة 03 من فإن يتشكل المجلس من تسعة 09 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحايظي الحسابات ، يتم بقرار من الوزير المكلف بالمالية وبناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحايظي الحسابات بتعيين ثلاثة 03 أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة ، وينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

- ووفقا للمادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-26 المذكور أعلاه فإن: "الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميننا عاما وأميننا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها ، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة"
2. الصلاحيات: يكلف المجلس بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحايظي الحسابات وتسييرها ؛

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-25 ، مرجع سبق ذكره، المادة 5.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تجميع الاشتراكات 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 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

يمثل الرئيس المجلس في جميع أعمال الحياة الميدانية وكذا أمام العدالة، ويضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس، يرسل لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به قبل خمسة عشر (15) يوم من تاريخ انعقاد اجتماع المجلس. وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له يتولى مهامه عضو من المجلس الذي له أقدمية في المهنة.

✚ تنويه: من خلال الإطلاع على كل من المرسوم التنفيذي رقم 25-11 و 26-11 المؤرخين في 27 من يناير 2011 الذين يحددان تشكيلة، صلاحيات وقواعد سير المجلسين الوطنيين للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يلاحظ جليا بأن نفس الأحكام تنطبق عليهما ومتطابقين بدرجة كبيرة.

### المبحث الثاني: كيفية سير مهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية

لممارسة كل من المهنتين يجب أن يتم اعتمادهما وتسجيلهما في الجدول الخاص بكل مهنة الأمر الذي يقتضي وجود شروط، للتمكن من القيام بمهامهما بعد أن يتم تعيينهما في الشركة أو الهيئة للاستفادة من خدماتهما في مقابل أتعاب عن كل عهدة أو مدة محددة في العقد مع الشركة .

### المطلب الأول: مزاوي المهنتين الطبيعيين والمعنويين

يقصد بالمهنتين هنا كل من مهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية التي سيتم التطرق إليها كما يلي:

#### أولاً: مهنة محافظة الحسابات

##### 1. تعريف مهنة محافظة الحسابات:

**التعريف 1:** هي المراقبة التي تمارس من طرف حرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظامية ومصداقية الحسابات السنوية للشركة ويسمى محافظ الحسابات<sup>1</sup>،

<sup>1</sup> معيزي خالدية، "مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، 2011-2012، ص: 11.

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

التعريف 2: تتمثل محافظة الحسابات في عملية مراقبة يقوم بها شخص محترف وله درجة عالية من الكفاءة والتي تمكنه من تقييم احترام المعايير ومصداقية القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة (عمليات الجرد، القوائم المالية الأساسية والقوائم الملحقه) <sup>1</sup>.

التعريف 3: تمثل محافظة الحسابات تدقيق خارجي قانوني، ولذا فرض المشرع على اغلب الشركات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة مكلفة أساسا بالتصديق على صحة ودقة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات الموجودة في تقارير التسيير لمجلس الإدارة دون التدخل في تسيير المؤسسة <sup>2</sup>.

ومما سبق يمكن القول بأن محافظة الحسابات هي مهنة تقوم على المراقبة من قبل شخص محترف قانوني يصادق على صحة وصدق القوائم المالية ومدى احترام المعايير المعمول بها يطلق عليه محافظ الحسابات وهذه المهنة تمثل في نفس الوقت تدقيق خارجي قانوني.

### 2. تعريف محافظ الحسابات:

أ. كشخص طبيعي: حسب المادة 27 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل سنة 1991 فإن محافظ الحسابات يعرف بنص المادة كالآتي: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات..." <sup>3</sup>.

وحسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 كالآتي: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" <sup>4</sup>.

### ب. كشخص معنوي:

شركة محافظة حسابات: يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة بشرط أن يحمل الشركاء الجنسية الجزائرية <sup>5</sup>.

### ثانيا: مهنة الخبرة المحاسبية:

1. تعريف مهنة الخبرة المحاسبية: تمثل مهنة الخبرة المحاسبية مراجعة مالية تعاقدية فهي محتكرة من طرف خبراء المحاسبة <sup>6</sup>، والهدف منها هو تقييم صحة ومصداقية القوائم المالية المعدة في نهاية السنة <sup>7</sup>.

<sup>1</sup> نصر الدين عيساوي ، مرجع سبق ذكره،ص:15.

<sup>2</sup> أحمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره،ص: 82، 83.

<sup>3</sup> القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،(ج ر ج ج رقم 20-1991)،المادة 27.

<sup>4</sup> القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره ، المادة 22.

<sup>5</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 46.

<sup>6</sup> محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص:34.

<sup>7</sup> نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

2. تعريف الخبير المحاسب:

ولقد أوكل القانون 01-10 القيام بهذه المهنة إلى أشخاص يزاولون هذه المهنة سواء بصفتهم أشخاص طبيعيين أو كأشخاص معنويون:

أ. كشخص طبيعي:

الخبير المحاسب: أورد القانون 08-91 تعريف للخبير المحاسب في نص المادة 19 منه كالآتي: "يعد خبير محاسبي في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب".

وحسب المادة 18 من القانون رقم 01-10: "يعد خبيرا محاسبي في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"

ب. كشخص معنوي:

شركات الخبرة المحاسبية: يشير القانون 01-10 الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الى أن شركات الخبرة المحاسبية تمثل الأشخاص المعنويين المعنيين بأداء مهمة الخبير المحاسب بالجزائر حيث يمكنهم أن يشكلوا فيما بينهم شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم كل على حدة بشرط امتلاك كل الشركاء الجنسية الجزائرية<sup>1</sup>.

المطلب الثاني: شروط الالتحاق بالمهنتين

حتى يكون كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات على درجة من الكفاءة ألزم التشريع كل من يرغب بممارسة المهنتين أن تتوفر فيه بعض الشروط فخص من يزاول هذه المهن بشروط معينة لكونه شخص طبيعي وشروط أخرى إن كان الشخص معنوي<sup>2</sup>:

1. شروط التحاق الشخص الطبيعي :

حسب المادة 08 من القانون رقم 01-10: "لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

<sup>1</sup>د.قادري عبد القادر، واقع مهنة الخبير المحاسب في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المجلة المغربية للاقتصاد والمناجمنت، المجلد 7، العدد 1، 2020، ص: 91.  
<sup>2</sup> طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 5، العدد 9، 2013، ص: 40.

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

- ✓ أن يكون حامل للجنسية الجزائرية
  - ✓ أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة يتحصل عليها من معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب و إتمام التكوين المتخصص على مدار ثلاث 03 سنوات (انظر إلى الجدول رقم(02-02):شروط الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب)على النحو الآتي:
  - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بها؛
  - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
  - ✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية
  - ✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة
  - ✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون(الجدول رقم (03-02) شروط وكيفيات الاعتماد للمتشحين لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات).
  - ✓ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل ، أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد"<sup>1</sup>.
- الجدول رقم (02-02): شروط الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والتدقيق

الاختبارات		الشهادات المطلوبة	
تشمل الاختبارات اختبارات كتابية واختبارات شفوية للقبول النهائي حيث يتم حساب لكل مترشح 240 نقطة بالنسبة للاختبارات الكتابية و 80 نقطة بالنسبة للاختبارات الشفوية		شهادة ليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها ، تم الحصول عليها على الأقل ببيكالوريا +03 سنوات في:	
الاختبارات الشفهية للقبول النهائي	الاختبارات الكتابية للقبول	بالنسبة لنظام LMD	بالنسبة للنظام الكلاسيكي
ينتقل لهذه الاختبارات المترشحون الذين تحصلوا على معدل يعادل أو يفوق 10 من 20 في الاختبارات الكتابية ، تتمثل هذه الاختبارات في شكل	- مالية ومحاسبة - تدقيق - قانون وجباية - تكنولوجيا الإعلام والإحصاء - لغات .	ليسانس في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وتدقيق أو محاسبة ومالية أو محاسبة وجباية	- ليسانس في العلوم التجارية تخصص: محاسبة أو مالية أو محاسبة ومالية - ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة أو مالية؛ - ليسانس في العلوم

<sup>1</sup> القانون رقم 10-01 ، مرجع سبق ذكره، المادة 6.

الاقتصادية تخصص علوم مالية أو اقتصاد مالي	مقابلة.
---	---------

المصدر: خلايفية إيمان، جاوحدورضا، مرجع سبق ذكره، ص: 459.

ووفقا للمادة الأولى من القرار الوزاري المشترك: "تطبيقا لأحكام المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات"<sup>1</sup>.

وكما أن هناك تربص ميداني يخضع له محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب ومدته تقدر بأربعة (04) أسابيع في السنة، في شركة أو مكتب الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، المصالح المحاسبية والمالية لكيان اقتصادي عمومي أو خاص ينشط في القطاع الاقتصادي.

يجب التنويه إلى أن الحصول على شهادة الخبير المحاسب بالجزائر تمر بوضع خاص في الوقت الراهن بحيث يتم الحصول عليها دون التكوين في المعهد المتخصص لمهنة المحاسب بل بشكل انتقالي عن طريق امتحان نهائي بشقيه الكتابي والشفهي مسموح به فقط لمحافظي الحسابات الحاصلين على شهادة نهاية التربص لدى خبير محاسب، ويجب النجاح في الشق الكتابي بمعدل 10 من 20 ثم الانتقال للشق الشفهي للامتحان والذي يكمل بعد النجاح فيه بشهادة خبير محاسب التي بموجبها يمكنه طلب الاعتماد لممارسة المهنة كخبير محاسب<sup>2</sup>.

## 2. شروط التحاق الشخص المعنوي:

لقد فصل القانون رقم 10-01 في شروط اعتماد الشركات لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر بحيث أنه يشترط لخلق شركات خبرة محاسبية أو شركات محافظة حسابات في شكل شركات أسهم SPA أو ذات مسؤولية محدودة SARL أو تجمعات ما يلي:

- ✓ أن يكون ثلثي (3/2) الشركاء فيها مسجلين فرديا في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويمتلكون ثلثي (3/2) رأس المال على الأقل ويشترط في الثلث (3/1) غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون ذو جنسية جزائرية ومتحصل على شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة<sup>3</sup>.

بالإضافة إلى شروط أخرى نذكرها كالاتي:

- ✓ أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ حسابات

<sup>1</sup> قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017، يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، (ج ر ج رقم 45-2017)، المادة 1.

<sup>2</sup> خلايفية إيمان، جاوحدورضا، مرجع سبق ذكره، ص: 459، 460.

<sup>3</sup> شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة سطيف 1، 2013، ص121.

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

- ✓ 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 وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف
- ✓ أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة
- ✓ أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، إلا في حالة ارتباط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

وفي حالة اختيار الخبراء المحاسبين أو محافظي الحسابات شكل الشركة المدنية فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني والغرفة الوطنية، إلا أنه يمكن للقانونين والاقتصاديين أو أي شخص غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول ولكن حاملين لشهادة التعليم العالي ومؤهلين لتحقيق هدف هذه الشركة المدنية أن يشاركوا في حدود (4/1) ربع الشركاء وبشرط أن يكونوا جزائري الجنسية<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أنه بصدر القانون 01-10 فقد اقتصر ممارسة المهنة في الجزائر فقط لحاملي الجنسية الجزائرية وإقصاء الأجانب من ذلك الذين كان لديهم حق في مزاولة المهنة وفق ما جاء في المادة 08 من القانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: "يمكن الترخيص للأشخاص الطبيعيين والمعنويين ذوي الجنسية الأجنبية بممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات في الجزائر إذا أبرمت اتفاقية أو اتفاق لهذا الغرض مع البلد الذي ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل وإذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة"<sup>2</sup>.

الجدول رقم (02-03): شروط وكيفيات الاعتماد للمتشحين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

الشخص الطبيعي	الشخص المعنوي	
يلتزم الشخص الطبيعي والمعنوي المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات بإرسال طلب الاعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق التالية		للحصول على الاعتماد
- شهادة الجنسية الجزائرية - مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12 - نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة - مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03	- نسخة من التصريح بالاككتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين - نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد - نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروض - نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.	

<sup>1</sup> القانون رقم 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 52.  
<sup>2</sup> القانون رقم 08-91، مرجع سبق ذكره، المادة 8.

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

<p>- تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.</p> <p>- تفصل لجنة الاعتماد بعد دراسة ملفات الطالبين وتحرر محضر بذلك يتضمن الآراء بالموافقة أو رفض منح الاعتماد حيث يتم إمضاء هذه الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية بناء على محضر اجتماع لجنة الاعتماد</p> <p>- يمنح الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة</p>	
<p>- نسخة مصادق عليها من الاعتماد</p> <p>- نسخة من الاعتماد لكل شريك</p> <p>- نسخة من التصريح بالاكنتاب ودفع رأس مال الشركة قيد التكوين</p> <p>- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد</p> <p>- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول</p> <p>- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛</p> <p>- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك</p> <p>- ست 06 صور شمسية لكل شريك بخلفية بيضاء</p> <p>- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين 02 بعد تاريخ التسجيل في الجدول</p> <p>- نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين 2 بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛</p> <p>- نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛</p> <p>- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء</p>	<p>للتسجيل في الجدول</p> <p>الوثائق السابقة الذكر مضافا إليها :</p> <p>- نسخة مصادق عليها من الاعتماد</p> <p>- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني</p> <p>- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة</p> <p>- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشيه الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول</p> <p>- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين</p> <p>- ست 06 صور شمسية على خلفية بيضاء</p> <p>- تصريح شرقي بعدم تلقي أجر تحت أي صفة كانت</p> <p>- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.</p>
<p>يسجل المترشح سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا في الجدول وتمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب والاسم أو عنوان الشركة والمهنة أو المهنة التي رخص بممارستها.</p>	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المواد 02-03-05-06-07-08 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (ج ر ج رقم 07-2011).

المطلب الثالث: التعيين وإنهاء المهام والعهددة والأتعاب

أولاً: التعيين

تجدر الإشارة في هذا الخصوص إلى أن هناك تباين فيما يتعلق بتعيين كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الشركات والهيئات ، ففي حالة ما إذا كان التدقيق تعاقدي المزاولة من طرف الخبير المحاسب فإن المشرع الجزائري لم يضع أي شروط وهذا راجع إلى العقد أو الاتفاق المبرم بين المدقق وبين الشركة التي تنشده خدماته ، وأما إذا كان التدقيق قانوني المزاولة من قبل محافظ الحسابات فإن الوضع يختلف هنا لكون تعيينه يكون طبقاً لأحكام القانون المنظم للمهنة والقانون التجاري<sup>1</sup>.

لذا سيتم التطرق فقط إلى تعيين محافظ الحسابات :

تبعاً للمادة 27 من القانون رقم 10-01 فإنه: "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مرور ثلاث سنوات".

1. التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية:

وقد وضع القانون التجاري أنه يمكن تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة، وذلك في نص المواد 600 و609 من القانون التجاري كما يلي:

طبقاً لأحكام المادة 600 من القانون التجاري: "يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاكتمال والدفعات باستدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية، تثبت هذه الجمعية أن رأس المال مكتتب به تماماً. وأن مبلغ الأسهم مستحق الدفع وتبدي رأبها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع آراء جميع المكتتبين وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ، كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات ووظائفهم".

والمادة 609: "يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية".

2. التعيين عن طريق دفتر الشروط:

بحيث تم إصدار من قبل المشرع الجزائري مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27/01/2011 والذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، والذي يهدف إلى تحديد كفاءات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط،

<sup>1</sup> شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 137.

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

وقد جاء في نص المادة 26 من القانون رقم 01-10: "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"

وفي ما يتعلق بدفتر الشروط فإنه يتم إعداده في فترة لا تتجاوز شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ الحسابات من قبل مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة بغية تعيين محافظ أو محافظي حسابات من طرف الجمعية العامة، ويجب أن يتوفر دفتر الشروط على<sup>1</sup>:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛  
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداهها محافظ الحسابات المنتهية عهدته؛

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة التدقيق والتقارير التي يجب إعدادها؛

- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛

- نموذج رسالة الترشح؛

- نموذج التصريح الشرقي الذي يبين الوضعية الاستقلالية تجاه الكيان وفقا للأحكام التشريعية؛

- نموذج التصريح الشرقي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛

- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية؛

ويظفر محافظ الحسابات المترشح بترخيص مكتوب من الكيان يمكنه من تقييم المهمة ويسمح له بالإطلاع في عين المكان دون نقل أو نسخ الوثائق خلال مدة محددة في دفتر الشروط على:

- تنظيم الكيان وفروعه

- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة ومعلومات أخرى ضرورية لتقييم المهمة.

واستنادا على هذه العناصر يوضح محافظ الحسابات في عرضه كل من:

- الموارد المرصودة؛

- المؤهلات المهنية للمتدخلين؛

- برنامج عمل مفصل؛

- التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها؛

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، (ج ر ج رقم 07-2011)، المادة 4.

- آجال إيداع التقارير.

- تقوم الهيئات والمؤسسات بتشكيل لجنة تقييم العروض التي تعمل على عرض نتائج تقييم العروض وفق الترتيب التنزلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة بغية الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الذين تم انتقاءهم مسبقا، ويجب أن يكون عدد محافظي الحسابات المزمع استشارتهم يساوي على الأقل ثلاث 3 مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم<sup>1</sup>.
- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية 08 أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه<sup>2</sup>.
- 3. التعيين من قبل المحكمة:

وفقا للمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ، إذا لم تعين الجمعية العامة مندوبي الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على عريضة من المسئول الأول للكيان<sup>3</sup>.

ثانيا: إنهاء المهام

#### الحالات العادية:

✓ بالنسبة للخبير المحاسب تنتهي مهامه بانتهاء المدة المحددة في العقد المبرم مع الشركة أو الهيئة التي قامت بتعيينه في بداية مهمته كون مهمته ظرفية، وبخصوص محافظ الحسابات فالأمر سيان فهو يعين لعهدة قدرها ثلاث سنوات وتنتهي مهامه بانتهاءها ما لم يتم تجديد هذه العهدة لأخرى ثانية مرة واحدة فقط ، وقد ورد هذا في نص المادة 715 مكرر 7 ب: "يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة"<sup>4</sup>.

#### الحالات الاستثنائية:

✓ وحسب ما ورد في المادة 38 من القانون 10-01 فان محافظ الحسابات يمكنه الاستقالة من مهمته وبدون التخلص من التزاماته القانونية فهو ملزم بتقديم إشعار مسبقا مدته 3 أشهر وكذا تقديم تقرير للمراقبات والإثباتات الحاصلة.

✓ وكذا تنتهي مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في حالة وفاتها أو شطهما من الجدول بسبب ارتكابهما أخطاء تأديبية من الدرجة الرابعة أو تم إيقافهما لاقترافهما أخطاء تأديبية من الدرجة الثالثة. أو في حالة ما تم حل الشركة أو أنها قامت هذه الأخيرة بشهر إفلاسها ، ويقوم جراء ذلك

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-32، مرجع سبق ذكره، المادة 13 .

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-32، مرجع سبق ذكره، المادة 14.

<sup>3</sup> الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1975، يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، 2007، المادة 715 مكرر 4.

<sup>4</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 715 مكرر 7 .

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصنف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية مهني يكون مؤهل لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع<sup>1</sup>.

✓ يجوز ولسبب مبرر رفض محافظ الحسابات المعينون من قبل الجمعية العامة، بطلب من مساهم أو عدة مساهمين من العدالة، والذين يمثلون عشر (10/1) من رأس مال الشركات التي تلجأ إلى علنية الادخار<sup>2</sup>.

✓ وكذا في حالة وقوع خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة إنهاء مهام محافظي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة<sup>3</sup>.

### ثالثا: العهدة والأتعاب

يمكن توضيح عهدة وأتعاب كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب من خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم (04-02): عهدة وأتعاب محافظ الحسابات والخبير المحاسب

العهدة	الأتعاب
محافظ الحسابات	تقدر عهدة محافظ الحسابات بثلاث 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين إلا بعد مرور ما يعادل عهدة واحدة أي ثلاث 03 سنوات
الخبير المحاسب	مهمة الخبير هي في أساسها مهمة ظرفية أو مؤقتة
	يتم تحديد الأتعاب في بداية المهمة من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوات، ولا يمكن تلقيه أي أجر أو امتياز مهما كان شكله ويستثنى من ذلك الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا تحسب على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة
	يتم تحديد الأتعاب في إطار العقد المبرم مع الشركة في بداية مهامه ولا تحسب على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المواد 20-22-27-37 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (ج ر ج رقم 42 - 2010).

• يجب مراعاة بعض الجوانب الهامة عند تحديد الأتعاب :

<sup>1</sup> القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 76.

<sup>2</sup> الأمر رقم 59-75، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 8.

<sup>3</sup> الأمر رقم 59-75، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 9.

- عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لطرف سيخضع عمله للتدقيق وذلك لتجنب تأثيره على المدقق أو مساومته بشأن الأتعاب مما يفقد المدقق مصداقيته وحياده؛
- تساوي الأتعاب مع الجهد المبذول من طرف المدقق؛
- عدم المبالغة في زيادة الأتعاب وكذا تخفيض الأتعاب لكي لا يتهاون المدقق في عمله.
- أشكال الأتعاب : تحدد الأتعاب كما يلي:
- أتعاب مشروطة: بمعنى أنها ترتبط بشروط محددة من قبل (بمعنى تصل إلى نتائج معينة) وهذا النوع مخالف للأداب وسلوك المهني والأخلاقية المهنية إلا في حالة الضرائب؛
- أتعاب ثابتة ومحددة مسبقا: وهو مبلغ محدد مسبقا وغير قابل للزيادة ولا للنقصان؛
- أتعاب متغيرة: وهي أتعاب مرتبطة بفترة زمنية من عملية التدقيق.
- هناك اعتبارات هامة في تحديد الأتعاب وهي: الوقت المخصص لعملية التدقيق، طبيعة ونوع العملية المدقق فيها، الخبرة المطلوبة للعملية، برنامج العمل والخطة المرسومة للعملية، قدرة المدقق في تحقيق أهداف العملية من وجهة نظر العميل، بالنسبة للمشاريع الجديدة ومدى قدرة عملائها على دفع فاتورة المدقق<sup>1</sup>.

### المطلب الرابع: مهام مزاوي المهنتين

- أولا: مهام محافظ الحسابات: إن مهمة محافظ الحسابات الأساسية مبلورة في المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات ومدى انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، فهو كذلك يضطلع بتأدية مهام دائمة وأخرى خاصة:
1. المهام الدائمة<sup>2</sup>:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير المقدم من قبل المسيرين إلى المساهمين
- إبداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير

<sup>1</sup> تمار خديجة، "تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2016/2017، ص ص: 51، 52.

<sup>2</sup> القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 23 .

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة
- إعلام الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه قد يعرقل استمرارية نشاط المؤسسة .

### 2. المهام الخاصة<sup>1</sup>:

- في حالة تحويل شركات المساهمة يشهد محافظ الحسابات في تقرير قام بإعداده بأن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة الذي على أساسه يتخذ قرار التحويل.
- في حالة الانفصال أو الاندماج يقدم مجلس الإدارة هذا المشروع وملحقاته إلى محافظي الحسابات لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية قبل 45 يوم على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء المساهمين أو المدعويين للنظر في هذا المشروع حيث يقدم محافظو الحسابات تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة .

### ثانيا: مهام الخبير المحاسب

وتتمثل في ما يلي<sup>2</sup>:

- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي تربطه بها عقد عمل.
- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات.
- يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- وحسب التشريع الجزائري فإن الخبير المحاسب مؤهل لمزاولة وظيفة محافظ الحسابات مما يعني أنه مخول بالقيام بمهامه السابقة الذكر.

### المبحث الثالث: استقلالية مهنتي محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية

في إطار استقلالية كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب يلزمهما التشريع الجزائري بمسؤوليات في حالة ارتكابه مخالفات وقام بسن عقوبات ، كما أن هناك حالات تمنع وأخرى تتنافى مع مهنة كل منهما كما يتمتعان بحقوق وملزمين باحترام واجبات على غرار الاختلافات التي تطال كلاهما ، وهذا ما سيتم توضيحه في ما يلي :

<sup>1</sup> تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 4، العدد 8، 2017، ص:182.

<sup>2</sup> القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 18، 19 .

### المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات والخبير المحاسبي

عموماً يعتبر كل من المدقق الخارجي مسئولاً مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، وهو مسئول مسؤولية مدنية، جنائية وتأديبية<sup>1</sup>:

#### ❖ المسؤولية المدنية:

يعد الخبير المحاسب مسئولاً مسؤولية مدنية تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية أثناء قيامه بمهامه<sup>2</sup>.  
يعتبر محافظ الحسابات مسئولاً مسؤولية مدنية تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء المرتكبة خلال تأديته لمهامه ويعد متضامناً تجاه الكيان أو الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.  
وعليه إثبات أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات حتى يتبرأ من مسؤولية المتعلقة بالمخالفات التي لم يشترك فيها. وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معارضة مخالفة يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

ويتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤولياتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم<sup>3</sup>.

ولا يعتبر مسئولاً مدنياً عن المخالفات المرتكبة من قبل القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو الوكيل الجمهوري رغم اطلاعهم عليها<sup>4</sup>.

#### ❖ المسؤولية الجزائية:

يتحمل وفقاً للمادة 62 من القانون 01-10 كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات للمسؤولية الجزائية عن كل تقصير وتقصير في القيام بالتزام قانوني.

ويتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المسائلة الجنائية للمدقق الخارجي والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، وتعتبر المسؤولية الجزائية مسؤولية شخصية لكون العقوبة يتحملها مقترف الفعل المعاقب عليه قانوناً بشكل شخصي<sup>5</sup>.  
وبالنسبة للعقوبات المقررة بهذه المسؤولية فهي موضحة في الجدول الآتي:

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

<sup>2</sup> القانون رقم 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 60.

<sup>3</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 75.

<sup>4</sup> الأمر رقم 59-75، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 14.

<sup>5</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص137.

الجدول رقم (02-05): المخالفات الجزائية والعقوبات المقررة لها

المخالفات الجزائية		العقوبة	
		القانون	فترة السجن
- ممارسة مهنة الخبير المحاسب /محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية	- العود *	القانون 10-01	-غرامة من 500000 دج إلى 2000000 دج - مضاعفة الغرامة
- المنح العمد والموافقة على البيانات غير الصحيحة الواردة في التقارير المقدمة للجمعية العامة		القانون التجاري	غرامة مالية من 20000 دج إلى 500000 دج
- ممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية			غرامة مالية من 20000 دج إلى 200000 دج
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن وضعية الشركة /عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها إلى وكيل الجمهورية			غرامة من 20000 دج إلى 500000 دج
- إفشاء السر المهني في غير الحالات التي يوجبها القانون		قانون العقوبات	غرامة من 500 دج إلى 5000 دج
- إفشاء أسرار المؤسسة إلى أجنب أو إلى جزائريين يقومون في بلد أجنبية			غرامة من 500 دج إلى 10000 دج
- إفشاء أسرار المؤسسة إلى جزائريين يقيمون في الجزائر			غرامة مالية من 500 دج إلى 10000 دج

\* العود في القانون هو تكرار الجريمة أي تكرار الجاني لجريمة أو عدة جرائم بعد معاقبته من أجل الجريمة السابقة، ويشمل العود كافة الجرائم دون استثناء ويعتبر عاملا للتشديد على الجاني وهو تعبير عن عدم توبة الأخير وتماديته في الجرم وتحديه للقانون والنظام العام.

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المادة 73 من القانون 01-10 والمواد 825-829-830 من القانون التجاري والمواد 301-302 من قانون العقوبات

تنويه: تجدر الإشارة إلى أن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لا يتقيد بالسر المهني في الحالات التالية<sup>1</sup>:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي ؛
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إرادة موكلهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم .

### ❖ المسؤولية التأديبية:

وفقا للمادة 63 من القانون رقم 01-10 فإن كل خبير محاسب أو محافظ حسابات يتحمل لمسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند مزاوله وظائفهم.

ولا شك من أن الهدف من هذه المساءلة هو تقويم تصرفات مزاولي المهنة والحفاظ على مستوى الأداء وزيادة الثقة فيما يقومون به من أعمال وما يبدونه من أحكام<sup>2</sup>.

"وتعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات خلال مزاولتهم لوظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية"<sup>3</sup>، والشكل التالي يبين تصنيف العقوبات التأديبية كما يلي:

<sup>1</sup> القانون رقم 01-10 ، مرجع سبق ذكره، المادة 72.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 137.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 2013/01/13، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، (ج ر ج رقم 03-2013)، المادة 4.

الشكل رقم (01-02): درجة الأخطاء التأديبية والعقوبات المقررة لها



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المواد 5-6-7-8-9 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها (ج ج ج رقم 03-2013).

## المطلب الثاني: التنافي والموانع

### أولاً: حالات التنافي:

لتحقيق استقلالية فكرية وأخلاقية غداة ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحافظ حسابات فإنه يعتبر متنافيا مع هذه المهن كل من:

- كل نشاط تجاري في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس المراقبة بالمؤسسات التجارية؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على محافظ الحسابات المنتخب لعضوية البرلمان أو الهيئة التنفيذية لمجلس محلي إبلاغ الغرفة الوطنية في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده ؛
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحافظ مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقا للتشريع المعمول به.<sup>1</sup>

### ثانياً: حالات الموانع:

#### الغير المشتركة بين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

- القيام مهنيًا بتدقيق حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات ؛
- القيام بأعمال التسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في شركة راقبها بعد أقل من ثلاث 03 سنوات من انتهاء عهده؛

<sup>1</sup> القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره، المادة 64.

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

كما نص القانون التجاري في مادته 715 مكررة 6 بموانع أخرى بحيث لا يجوز تعيين مندوب للحسابات في شركة المساهمة في الحالات التالية:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة؛

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات التي تملك عشر 10/1 رأس مال الشركة؛

- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتب إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

- الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس 05 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

الموانع المشتركة: يشترك كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في الموانع التالية<sup>1</sup>:

- القيام بأية مهام في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛

- إذا استقدمت شركة محافظين للحسابات أو أكثر فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛

- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا للمهنة مؤقتا وجب عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر 1 من تاريخ بداية نشاطه؛

- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من السعي بصفة مباشرة كانت أو غير مباشرة لدى زبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصه القانوني؛

- يمنع عليه كذلك البحث عن زبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبق هذه الموانع أيضا على الأشخاص المعنويين من الشركات والتجمعات الممارسة لمهنة الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات.

<sup>1</sup> القانون 10-01 ، مرجع سبق ذكره، المواد من 67 إلى 70 .

### المطلب الثالث: الحقوق والواجبات

لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات حقوق وفي نفس الوقت تترتب عليه واجبات هو ملزم بالتقيد بها وهي كالآتي:

#### أولاً: الحقوق

والتي تشمل ما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ الحق في الإطلاع على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وكل الوثائق والكتابات التابعة للشركة في أي وقت وفي عين المكان؛
- ✓ الحق في طلب كل التوضيحات والمعلومات من قبل المسيرين والأعوان التابعين للشركة وكذا لديه الحق في القيام بالتفتيش اللازم؛
- ✓ الحق في إعلام هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة مزاولته لمهمته وذلك بغية تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- ✓ الحق في حضور الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته،
- ✓ الحق في الحصول على أتعاب لقاء عمله والتي تحدد في بداية مهمته من قبل الجمعية العامة أو المؤهلة المكلفة بالمداولات ؛
- ✓ الحق في معرفة أسباب عزله من مهمته ومناقشة الجهة التي قامت بإصدار قراره في هذا الخصوص والإعراب عن وجهة نظره للمستولين ؛
- ✓ الحق في الاستعانة بالخبراء والمتخصصين والاستنجااد بهم عند الحاجة العمل إلى ذلك في رسالة الارتباط (رسالة المهمة) بعملية التدقيق<sup>2</sup>.

ثانياً: الواجبات : وتتمثل في ما يلي:

- ✓ نصت المادة 30 من القانون رقم 10-01 على وجوب إبلاغ لجنة مراقبة النوعية في غضون 15 يوم كحد أقصى عن طريق رسالة موصى عليها بتعيينه بصفة محافظ حسابات كشخص طبيعي أو كشخص معنوي ؛
- ✓ التقيد بمعايير التدقيق والمحاسبة المعتمدة للمهنة وقواعد السلوك المهني ؛
- ✓ تخطيط إجراءات التدقيق وتأديتها للحصول على تأكيدات معقولة حول خلو البيانات المالية من أية أخطاء جوهرية ؛
- ✓ فحص الأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية للجهة المعنية بالتدقيق والتأكد من مدى كفايتها لحسن سير العمل بغية تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق؛

<sup>1</sup> القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد 31-34-36-37.

<sup>2</sup> رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره، ص71.

## الفصل الثاني — التنظيم المهني لمهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في الجزائر

- ✓ التأكد من أن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة متطابقة مع الحسابات ؛
- ✓ إبلاغ الجهات المختصة عن الاختلاسات التي اكتشفت والتلاعب والتزوير في حسابات الجهة محل التدقيق؛
- ✓ تقرير إلى الهيئة العامة أو الجهة التي عينت المدقق لمزاولة أعمال التدقيق معتمدا في ذلك على معايير التدقيق المعمول بها<sup>1</sup>؛
- ✓ ونصت المادة 40 من القانون رقم 01-10 بوجوب الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة موالية للعهد؛
- ✓ الالتزام بعدم إفشاء السر المهني.

### المطلب الرابع: التمييز بين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

ينتمي كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لمهنة المحاسبة والتدقيق وبياشرا مهنة حرة منظمة تخضع لعدة شروط من بينها الحصول على الشهادة المتخصصة من معهد وطني للمحاسبة والاعتماد من قبل وزير المالية وأداء اليمين<sup>2</sup>، ويعملان كلاهما على تدقيق حسابات المؤسسات باختلاف حجمها ونوعها بطلب من الجمعية العامة للمساهمين أو بطلب من الإدارة أو من طرف متعاملين آخرين بغية تقديم رأي فني محايد حول مدى صدق القوائم المالية<sup>3</sup>، ويمكن التمييز بينها كما هو مبين في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (06-02): التمييز بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات

معايير التمييز	مهنة الخبير المحاسب	مهنة محافظ الحسابات
نوع العلاقة	خارجية	خارجية
طبيعة العلاقة	تعاقدية واختيارية	إجبارية
الدورية	ظرفية أو مؤقتة	سنوية
مدتها	تحدد في العقد	3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة
التسجيل في	المصنف الوطني للخبراء المحاسبين	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
المهمة	تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات	المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به
الجهة المكلفة بتعيينه	المديرية العامة أو مجلس الإدارة	الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات
عدم التدخل في التسيير	احترام عدم التدخل في التسيير لكن مع إمكانية تقديم إرشادات	احترام عدم التدخل في التسيير
ممارسة المهنة الأخرى	مؤهل لممارسة مهنة محافظ الحسابات	غير مسموح له بممارسة مهنة الخبير المحاسب
الأتعاب	تحتسب وتحدد في العقد	تحدد من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات

المصدر: بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص:140

<sup>1</sup> رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص: 82، 81  
<sup>2</sup> حفيزة مركب، "النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2017-2018، ص: 38.  
<sup>3</sup> بهلولي نور الهدى، مرجع سبق ذكره، ص: 140.



- يتضح من الشكل السابق أنه من بين الأعضاء المنتخبة المكونة للمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين من جهة والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من جهة أخرى يشاركون في هيكلية المجلس الوطني للمحاسبة باعتبار هذا الأخير هو الذي يقوم بالإشراف على الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، ويتبين كذلك بأن تشكيلة الهيئات الثلاث تتم تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ناهيك عن رئاسته للمجلس الوطني للمحاسبة، مما يجعلنا نخلص إلى أن هناك علاقة في عضوية الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل بأن الظروف الاقتصادية والإصلاحات المحاسبية هي التي أدت إلى تطور المهن المتعلقة بالتدقيق المحاسبي وخلق هيئات مستقلة تعمل على حسن تسيير هذه المهن والقيام عليها وتوجيهها الى الأفضل وفي نفس الوقت هذه الهيئات تخضع لسلطة المجلس الوطني للمحاسبة الخاضع كذلك لسلطة وزارة المالية .

تهدف هذه المهن حاليا إلى المصادقة على مدى صدق وصحة القوائم المالية المعدة من قبل الشركات والهيئات الخاضعة للتدقيق وتبيين مدى مطابقتها للقوانين المعمول بها بعدما كانت تهدف إلى مراقبة تسيير هذه الشركات ، وتشمل مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر صورتين واحدة تتمثل في التدقيق القانوني الإجباري ويعنى به محافظ الحسابات والآخر هو تدقيق اختياري يعنى به الخبير المحاسب ويمكن لهذا الأخير مزاولة المهنتين معا حسب التشريع المعمول به، الأمر الذي يوضح وجود أحكام مشتركة بين المهنتين رغم الاختلافات.

خاتمة عامة

خاتمة:

تناول موضوع بحثنا " العلاقة التكاملية بين مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسبي بالجزائر في إطار الممارسات الدولية والوطنية" دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق NAA التي بدورها مستوحاة من المعايير الدولية ، وكذا التطرق إلى التنظيم المهني لمهنة كل من محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب بهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة عن إذا كانت علاقة تكاملية تربط بين محافظ الحسابات والخبير المحاسب في ظل المعايير الدولية والوطنية للتدقيق، ولقد تم من خلال ذلك الخلوص إلى جملة من النتائج والاقتراحات وإلى آفاق لدراستنا والتي يمكن استظهارها كما يلي:

النتائج:

من خلال دراستنا للموضوع تم الخلوص إلى النتائج التالية:

- ✓ اعتبر إصدار القانون 10-01 كقفزة نوعية في مجال التدقيق بحيث عمل على جعل مزاوي مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسبي مستقلة عن بعضها ، وكان بمثابة الإصلاح الذي مس مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؛
- ✓ الهيئات المنظمة والمشرفة على مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب بالجزائر هي ثلاث وهي المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ✓ عمد المجلس الوطني للمحاسبة CNC منذ فيفري 2016 إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA وبلغت ستة عشرة معيار 16 معيار لغاية سبتمبر 2018؛
- ✓ يتمثل هدف تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في توحيد طريقة العمل بين ممارسي المهنة (محافظي الحسابات/ الخبراء المحاسبين)؛
- ✓ المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق حيث قامت الهيئة القائمة على مهنة التدقيق بدراسة المعايير الدولية وتكييفها حسب البيئة الاقتصادية الجزائرية والخروج بمعايير محلية تتوافق مع التي استنبطت منها ؛
- ✓ يعد ظهور العولمة والشركات المتعددة الجنسيات وتطور أسواق رؤوس الأموال من أبرز أسباب الطلب على المعايير الدولية للتدقيق وهي صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ؛
- ✓ تتسم معايير التدقيق الدولية بالمرونة والموضوعية الأمر الذي يخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية، و تتميز بعدم تعارضها مع معايير التدقيق المتعارف عليها US GAAS من جهة، ومن جهة أخرى فهي لا تمنع أي دولة من إحداث معايير تدقيق خاصة بها؛
- ✓ توفر معايير التدقيق الدولية إطار مرجعي دولي يستند عليه كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب أثناء ممارسة مهنتهم والحكم على أداءها؛

## خاتمة عامة

- ✓ يؤهل الخبير المحاسب لأن يزاول مهنة محافظ الحسابات ذلك أن شهادة الخبرة تخول لحاملها أن يكون محافظ حسابات بمجرد طلبه لذلك .
- ✓ يعتمد كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب على معايير تعمل كمرشد يجب أن يحتذي بها أثناء أداء مهمته فهي قاعدة مهمة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة المطلوبة ولذلك فإن معايير التدقيق تمثل مستويات للأداء المهني وإطار عام يعمل المدقق ضمنه ففي إطار الممارسات الدولية يستند على المعايير الدولية للتدقيق ISA وفي إطار الممارسات الوطنية يستند على المعايير الجزائرية للتدقيق NAA؛
- ✓ في إطار المعيار ISA 620 (استعمال أعمال الخبير) والمعيار NAA 620 (استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق) فإنه بدراستهما يظهر بأن الخبير المقصود هنا تكون خبرته في ميدان غير المحاسبة والتدقيق لمساعدته على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة وبالتالي فإن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي لا تربطهما علاقة تكاملية من خلال هذا المعيار؛
- ✓ كنتيجة أساسية يمكن القول بأنه بالرغم من النقاط المشتركة والنقاط المختلفة بين محافظ الحسابات والخبير المحاسب فإنه لا يوجد بينهما علاقة تكمل بينهما في إطار المعايير سواء الدولية ISA أو الوطنية NAA، ولكن من حيث الممارسة العملية فإنه يمكن لمحافظ الحسابات أثناء أداء مهمته الاستعانة بتقارير الخبير المحاسب التي تم إعدادها في إطار المهمة التعاقدية مع المؤسسة الزبون سواء في شكل استشارات محاسبية أو جبائية أو ما يخص الجانب الاجتماعي للعمال، فمحافظ الحسابات وحتى يقتصد من الوقت والجهد يمكنه الاعتماد على هذه التقارير والاستناد عليها في إبداء رأيه.
- كما يمكن للخبير المحاسب أثناء أداء مهمته التعاقدية الاطلاع على تقارير محافظ الحسابات المتكونة من معايير التقرير التي نص عليها القانون والاستفادة منها عند إعداد تقريره الخاص.
- فهذه العلاقة بين محافظ الحسابات والخبير المحاسب لم يتم النص عليها قانونيا ولكن يمكن استنتاجها من خلال الممارسة.

## الاقتراحات:

- انطلاقا من النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض المقترحات كما يلي:
- ✓ دراسة إمكانية إحداث تغييرات جوهرية فيما يخص جهة القائم بالتدقيق في الجزائر من خلال اعتماد محاسب قانوني معتمد بدل خبير محاسب ومحافظ الحسابات ، وإخضاع المهنيين إلى امتحان للحصول على شهادة CPA والمعترف بها دوليا، وإلغاء التبعية لفرنسا؛
- ✓ القيام باستكمال إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية حتى يكون لمزاوي مهنة محافظة الحسابات ومهنة الخبرة المحاسبية إطار مرجعي محلي كامل ومحدد يتم الاعتماد عليه؛

## خاتمة عامة

- ✓ ضرورة اعتماد معايير التدقيق الدولية والجزائرية كمواد أساسية في مناهج التدقيق في المعاهد والجامعات الجزائرية وفي مناهج تكوين محافظي الحسابات في المراكز المعتمدة من قبل وزارة المالية؛
- ✓ الاستفادة من تجربة كل من الأردن ومصر اللتان قامتا بتبني كافة المعايير الدولية للتدقيق، والتعاون في إطار التدقيق الدولي والاستفادة من الخبرات من خلال تعزيز الندوات واللقاءات مع هذه البلدان.

### آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا للموضوع وتحليل جوانبه، يمكن اقتراح جملة من المواضيع التي يمكن الأخذ بها وهي كالاتي:

- ✓ واقع مهنة التدقيق الخارجي في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية؛
- ✓ واقع مهنة الخبير المحاسبي في الجزائر؛
- ✓ دور معايير التدقيق الجزائرية في فعالية أداء محافظ الحسابات؛
- ✓ أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تطوير مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.

# المصادر والمراجع

## المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً- الكتب:

1. أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان، ط 1 ، 2015.
2. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ت:محمد عبد القادر الديسطى، أحمد حجاج ، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، د ط، 2009، ج 1.
3. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، د ط، 1998.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، ط ، 2006.
5. تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة ، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، د ط، 2017.
6. رزق أبو زيد الشحنة ، "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل النشر، الأردن، ط 1، 2015.
7. زاهرة عاطف سواد ،مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار الراية، عمان، ط 1 ، 2009، ص ص: 19، 20.
8. عبید سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، ط 3، 2011.
9. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات -الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2006.
10. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2016.
11. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 2008.
12. محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، دار نشر الثقافة ، مصر، د ط، 2002.
13. نصر الدين عيساوي ، "التدقيق المالي" ، مؤسسة نوميديغراف للنشر والإشهار، الجزائر، ط 1 ، 2018.
14. وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ت:د.أحمد حامد حجاج، د.كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، د ط، 1989.

## المصادر والمراجع

ثانيا: الرسائل الجامعية:

15. بهلولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر- دراسة استقصائية لعينة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين-"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف1، الجزائر، 2017/2016.
16. تمار خديجة، "تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية-دراسة حالة الجزائر"-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017 /2016.
17. تونسي نجا، "مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)- دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم، 2016 /2015.
18. حفيزة مركب، "النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2018-2017.
19. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة سطيف1، 2013.
20. عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر-، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية –أدرار، الجزائر، 2017 / 2018.
21. فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس باتنة-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، 2018/2017.
22. لمايسي سارة، "تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية-دراسة ميدانية"-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس-الجزائر، 2016-2015.
23. محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية-دراسة حالة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-، أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017 ، ص:74.
24. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2011/2010.
25. معيزي خالدية، "مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة"، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، 2012-2011.

## المصادر والمراجع

ثالثا- الأوراق البحثية:

26. بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان ،مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الاثبات يتسلط الضوء على المعيار رقم 505 المصادقات الخارجية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد6، العدد3، 2019.
27. بكيجل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق(isa) في البيئة الاقتصادية الجزائرية،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد14، العدد1.
28. بن حواس كريمة، د.بنية عمر، دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد، العدد 40، 2016.
29. بهلولي نور الهدى، أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي- دراسة حالة،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، المجلد 12، العدد24 ديسمبر، 2018.
30. تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، المجلد 4، العدد8 ، 2017.
31. خلايفية إيمان ، جاوحدورضا، "التدقيق الخارجي في الجزائر بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية"،مجلة معارف، المجلد14، العدد1، 2019.
32. خيرة زقيب، الإطار العملي والإجرائي لتنظيم وتنفيذ عملية التدقيق،مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد2، العدد1، جوان 2019.
33. زوهري جليلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد3 ، العدد4، ديسمبر2015.
34. زيادي سامي، أسعيدي يحيى ، "أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر-دراسة ميدانية لأراء عينة مدققي حسابات"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 11، العدد2، جانفي 2018.
35. سعبيدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية- دراسة نظرية تحليلية-، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية المجلد 02، العدد 02، 2017، ص ص: 194، 195.
36. ضويفي حمزة ، د.عنون فؤاد، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA – دراسة عينة من المراجعين-،مجلة المحاسبة التدقيق والمالية ، المجلد2، العدد01-2020، ص: 38 .
37. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 5، العدد 9، 2013.

## المصادر والمراجع

38. عبد الله أحمد عمر بامشموس ، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد9، مارس 2010.
39. قادري عبد القادر، واقع مهنة الخبير المحاسب في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المجلة المغربية للاقتصاد والمناجمنت، المجلد7، العدد1، 2020.
40. مويسي مروة ، عجيلة محمد، ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر-رؤية مستقبلية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 3، العدد1، جوان 2018.
41. هامل عبد المالك، واقع وأفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد12 ، العدد25، 2018.

### رابعا- القوانين والمراسيم:

42. الأمر 59-75 المؤرخ في 1975/09/26، يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، 2007.
43. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (ج ر ج رقم 20-1991).
44. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (ج ر ج رقم 42-2010).
45. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، (ج ر ج رقم 07-2011).
46. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، (ج ر ج رقم 07-2011).
47. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، (ج ر ج رقم 07-2011).
48. المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، (ج ر ج رقم 07-2011).
49. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات ، (ج ر ج رقم 07-2011).
50. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 يناير 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، (ج ر ج رقم 03-2013).
51. قرار المؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، (ج ر ج رقم 24-2014).
52. قرار المؤرخ في 12 يناير 2014 يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، (ج ر ج رقم 24-2014).

## المصادر والمراجع

53. قرار وزري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017، يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، (ج ر ج رقم 45-2017).
54. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
55. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
56. المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
57. المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- خامسا- مواقع الانترنت:

58. تاريخ الاطلاع: 2021/03/28 -بتوقيت 15:12 <http://www.ifac.org> المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

59. IAASB , Handbook of International Quality Control ,Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants, New York,USA , 2014, volume1, Publication for Web site : [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1\\_0.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf)
60. IFAC,Guide to Using ISAs in the audits of small and medium sized entities , International federation of accountants, New yourk, USA, 2018 , volum1. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-I-4th-edition.pdf>
61. Pierre schick ,mémento d'audit intern, dunod ,paris ;france,2007.
62. Rick hayes ;roger dassen ; and others , principeles of auditing ,second ed,pears education limited,2005.

## ملخص:

جاء القانون 01-10 كخطوة لإصلاح وتحسين مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة إلى عدة مراسيم تنفيذية أخرى، تبعها إصدار 16 معيار وطني للتدقيق من سنة 2016-2018 مستوحاة من المعايير الدولية ISA .

تهدف الدراسة إلى تحديد ما إذا هناك علاقة تكاملية تجمع بين مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي في إطار معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، معتمدين في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي ، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات والخبير المحاسب يعتمدان في مهمة التدقيق على المعايير الوطنية NAA الصادرة إلى الآن وعلى نظيرتها الدولية التي لم تصدر بعد هذا من جهة، وإلى عدم وجود علاقة تكاملية تجمع بين مهنة محافظ الحسابات ومهنة الخبير المحاسب في إطار المعايير سواء الدولية ISA أو الوطنية NAA ولم يتم النص على ذلك قانونيا، ولكن من حيث الممارسة العملية يمكن أن يستفيدا من تقارب بعض المعايير لاعتقادنا أن مقتضى العمل

**الكلمات المفتاحية:** محافظ الحسابات، الخبير المحاسب ، معايير التدقيق الدولية، معايير التدقيق الجزائرية .

## Abstract :

Law 10-01 came as a step to reform and improves the profession of external audit in Algeria , which is related to the professions of expert-accountant, governor of accounts and chartered accountant, who supported by successive executive decrees , following the publication of 16th of standards called "Algerian auditing standards" in february 2016 to 2018 , which are adopted from international auditing standards.

The study aims to determine if there is an integrative relationship between practitioners of the external audit profession in Algeria ,represented in expert-accountant and governor of accounts, in the context of international auditing standards and Algerian auditing standards, relying in our study on the descriptive-analytical approach.

This research concludes that both legal auditor and contractual auditor are depending during their mission on the national audit standards NAA and on the International Standards of Auditing ISA on the one hand ؛

And on the other hand, it can be concluded that there is no complementary relationship between the expert- accountant and governor of accounts profession in the context of the standards (ISA/ NAA), but in the terms of practice they can benefit from each other's reports to save time and effort.

**Keywords:** Governor of accounts, Expert- accountant ,ISA, NAA.