جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه

تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي

# تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية

## "دراسة حالة الجزائر"

إعداد الطالبة:

تمار خديجة

إشراف :

البروفيسور العيد محمد

لجنة المناقشة

| | | | |
|---|---|---|---|
| أ /د بابا عبد القادر | أستاذ | جامعة مستغانم | رئيسا |
| أ /د العيد محمد | أستاذ | جامعة مستغانم | مقررا |
| أ /د برينيس عبد القادر | أستاذ | جامعة مستغانم | مناقشا |
| أ /د باشوندة رفيق | أستاذ | جامعة سيدي بلعباس | مناقشا |
| د غريسي العربي | أستاذ محاضر –أ– | جامعة معسكر | مناقشا |
| د رمضاني محمد | أستاذ محاضر –أ– | جامعة مستغانم | مناقشا |

السنة الجامعية:2017/2016

# شكر وتقدير

بعد جهد و إجتهاد لإنجاز هذا البحث ، نحمد الله عز وجل على نعمه التي من بها علينا فهو العلي القدير ، كما لا يسعنا إلا أن نخص بأسمى عبارات الشكر و التقدير إلي مشرفي البروفيسور

" العيد محمد " لما قدمه لي من جهد و نصح و معرفة طيلة إنجاز هذا البحث .

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم في تقديم يد العون لإنجاز هذا البحث من بعيد أو من قريب ، و نخص بالذكر أستاذتنا الكرام على تفضلهم لمناقشة هذه الأطروحة .

# إهداء

أهدي هذا العمل للوالدين الكريمين

أطال الله في عمرهما

و أسأل الله العظيم أن يشفي أمي .

كما اهدي هذا العمل

كل أفراد عائلتي الكريمة .

**جدول المحتويات:**


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| جدول المحتويات | I |
| قائمة الجداول | V |
| قائمة الأشكال | VII |
| قائمة الملاحق | IX |
| قائمة المختصرات | X |
| **مقدمة عامة** | (أ-خ ) |
| **الفصل الأول: الإطار النظري لتقارير التدقيق الخارجي** | 20 |
| **تمهيد** | 21 |
| **المبحث الأول: التطور التاريخي للتدقيق .** | 21 |
| المطلب الأول: نبذة تاريخية | 21 |
| المطلب الثاني: تعريف التدقيق | 25 |
| المطلب الثالث:أهداف وأنواع التدقيق | 29 |
| المطلب الرابع: فروض ومعايير التدقيق وإلتزامات المدقق | 36 |
| **المبحث الثاني: التدقيق الخارجي** | 44 |
| المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي | 44 |
| المطلب الثاني: أهمية التدقيق الخارجي | 46 |
| المطلب الثالث: أهداف التدقيق الخارجي | 47 |
| المطلب الرابع: صفات وأخلاقيات المدقق الخارجي | 48 |
| **المبحث الثالث: تقارير التدقيق الخارجي** | 53 |
| المطلب الأول: تعريف تقارير التدقيق الخارجي | 53 |
| المطلب الثاني:خصائص تقارير التدقيق الخارجي | 54 |
| المطلب الثالث:عناصر تقارير التدقيق الخارجي | 55 |
| المطلب الرابع: أنواع تقارير التدقيق الخارجي | 56 |

| | |
|---|---|
| **خلاصة الفصل** | 60 |
| **الفصل الثاني: تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر** | 61 |
| **تمهيد** | 62 |
| **المبحث الأول: الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي** | 63 |
| المطلب الأول: نشأة و تطور التدقيق الخارجي في الجزائر | 63 |
| المطلب الثاني: الهيئات و المنظمات المسيرة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر | 69 |
| المطلب الثالث:مهام ممارسي المهن المحاسبية والتدقيق الخارجي في الجزائر | 80 |
| المطلب الرابع: الشروط اللازمة لممارسة مهنة تدقيق الخارجي في المؤسسة الجزائرية | 90 |
| **المبحث الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الجزائر** | 95 |
| المطلب الأول: كيفيات الاعتماد لممارسة المهنة | 95 |
| المطلب الثاني: معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر | 97 |
| المطلب الثالث: مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر | 98 |
| المطلب الرابع: تعيين وإنهاء مهام مدقق الحسابات في الجزائر | 104 |
| **المبحث الثالث: المنهجية المتبعة لإصدار تقرير مدقق الحسابات** | 117 |
| المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة المدققة | 117 |
| المطلب الثاني:فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة | 121 |
| المطلب الثالث: فحص القوائم المالية للمؤسسة | 125 |
| المطلب الرابع: إصدار تقرير نهائي | 127 |
| المطلب الخامس: نماذج لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في بعض الدول العربية | 129 |
| **خلاصة الفصل** | 147 |
| **الفصل الثالث: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر** | 148 |
| **تمهيد** | 149 |
| **المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية** | 150 |
| المطلب الأول:تعريف المعايير الدولية للتدقيق | 150 |
| المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية | 153 |
| المطلب الثالث: أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية | 157 |
| المطلب الرابع: خطوات إعداد المعايير الدولية للتدقيق | 159 |

| | |
|---|---|
| **المبحث الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية** | 162 |
| المطلب الأول: لجنة التدقيق الدولية | 162 |
| المطلب الثاني: تاريخ إصدار معايير التدقيق الدولية | 163 |
| المطلب الثالث: تصنيفات معايير التدقيق الدولية | 167 |
| المطلب الرابع: عرض معايير التدقيق الدولية | 170 |
| **المبحث الثالث: تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر** | 181 |
| المطلب الأول: تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر | 181 |
| المطلب الثاني: متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بالبيئة الجزائرية | 208 |
| المطلب الثالث:تلائم القوانين والمراسيم التشريعية المنظمة للمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق | 211 |
| المطلب الرابع:تكييف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع البيئة الدولية للمعايير التدقيق | 212 |
| **خلاصة الفصل** | 214 |
| **الفصل الرابع:إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر** | 215 |
| **تمهيد** | 216 |
| **المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية** | 217 |
| المطلب الأول: أدوات الدراسة | 217 |
| المطلب الثاني: الإستبيان | 218 |
| المطلب الثالث: حدود الدراسة والصعوبات التي واجهاتها | 219 |
| المطلب الرابع: مجتمع وعينة الدراسة | 220 |
| **المبحث الثاني: دراسة كيفية إعداد وتحضير الاستمارة** | 223 |
| المطلب الأول: إعداد إستمارة الإستبيان | 223 |
| المطلب الثاني:ديباجة وبناء الإستمارة | 224 |
| المطلب الثالث: تفريغ الإستبيان وتحليل النتائج | 226 |
| المطلب الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ومقاييسها | 230 |
| **المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان** | 232 |
| المطلب الأول:تحليل نتائج المحور الأول :متطلبات تقارير التدقيق الخارجي | 232 |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني: إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد | 247 |
| المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث : إلزامية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ISA بالجزائر. | 259 |
| المطلب الرابع: نتائج المحور الخامس تكاليف تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر | 266 |
| **خلاصة الفصل** | 271 |
| **الخاتمة** | 273 |
| **قائمة المراجع** | 278 |
| **قائمة الملاحق** | 290 |

**قائمة الجداول :**


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | التطور التاريخي عبر العصور للمهنة التدقيق | 24 |
| 2 | الفرق بين المحاسبة وتدقيق الحسابات | 32 |
| 3 | الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي | 35 |
| 4 | أنواع التدقيق الحسابات | 81 |
| 5 | الاختلاف بين المهن المحاسبية الثلاثة | 88 |
| 6 | المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عليها مسؤولية جزائية | 115 |
| 7 | المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات التونسي | 143 |
| 8 | المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات المغربي | 146 |
| 9 | أهم مكاتب التدقيق العالمية | 160 |
| 10 | تاريخ إصدار معايير التدقيق الدولية | 163 |
| 11 | الاستمارات الموزعة والمسترجعة ونسبة الاسترجاع | 121 |
| 12 | النسبة المئوية للاستمارات المعتمدة | 122 |
| 13 | توزيع العينة حسب الجنس | 226 |
| 14 | تمثيل أفراد العينة حسب العمر | 227 |
| 15 | تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 228 |
| 16 | تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي | 229 |
| 17 | تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية | 230 |
| 18 | مقياس ليكارت الخماسي | 231 |
| 19 | مقياس ليكارت الثلاثي | 232 |
| 20 | نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول متطلبات تقارير التدقيق الخارجي | 232 |
| 21 | تقرير المدقق الخارجي هو وسيلة يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية | 235 |
| 22 | تقرير مدقق الحسابات وسيلة اتصال رئيسية | 236 |
| 23 | إعداد التقارير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها | 237 |
| 24 | يعتبر عنوان التقرير والفقرة الافتتاحية من أهم العناصر إعداد التقرير | 237 |
| 25 | رأي المدقق عن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صحيحة عن الوضعية | 238 |

| | | |
|---|---|---|
| | المالية للمؤسسة | |
| 26 | عدم وجود تحفظات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية | 239 |
| 27 | إعداد التقرير وفقا لمعايير المحاسبية | 240 |
| 28 | إعداد التقرير برأي متحفظ | 241 |
| 29 | إعداد التقرير وفق معايير التدقيق الدولية | 242 |
| 30 | عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلي إعطاء رأي سالب | 243 |
| 31 | يبدي المدقق رأي غير نظيف في حالة عدم كفاية الإفصاح | 244 |
| 32 | يمتنع عن إبداء رأيه في حالة وجود أحداث مستقبلية | 245 |
| 33 | نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد | 274 |
| 34 | هل أنت مع القانون 10_01 المتعلق بالمهن المحاسبية | 249 |
| 35 | المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من أهم الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق | 250 |
| 36 | مهنة الخبير المحاسبي | 251 |
| 37 | ابرز مهام الخبير المحاسبي | 252 |
| 38 | هل يمكن للخبير المحاسبي القيام بمهام محافظ الحسابات | 253 |
| 39 | حول مهنة محافظ الحسابات | 254 |
| 40 | مهام محافظ الحسابات | 255 |
| 41 | عهدات محافظ الحسابات | 256 |
| 42 | شروط ممارسة مهنة التدقيق | 257 |
| 43 | معرفة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق | 258 |
| 44 | نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور المحور الثالث : إلزامية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ISA بالجزائر. | 259 |
| 45 | إلزامية تبني معايير التدقيق الدولية ISA | 261 |
| 46 | قابلية التقارير التي تعتمد على معايير التدقيق الدولية ISA | 262 |
| 47 | معايير التدقيق الدولية تساعد المستفيدين من المعلومة | 263 |
| 48 | معايير التدقيق الدولية تساعد من رفع كفاءة المهنة | 264 |

| | | |
|---|---|---|
| 49 | معايير التدقيق الدولية تشجع التعاون بين التدقيق الدولية والمحلية | 265 |
| 50 | نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الخامس : تكاليف تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر | 266 |
| 51 | هل يتوفر للمدقق الخارجي الجزائري الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق | 267 |
| 52 | هل تبني معايير الدولية للتدقيق يمكن أن يواجه صعوبات | 268 |

## قائمة الأشكال:


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | المفاهيم المرتبطة بمهنة التدقيق | 27 |
| 2 | أهم المعايير وطريقة تقسيمها | 38 |
| 3 | هيكل التقرير النمطي : حالة الرأي النظيف | 57 |
| 4 | هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف | 59 |
| 5 | الفرق بين مسؤوليات محافظ الحسابات | 117 |
| 6 | الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة المدققة | 118 |
| 7 | مراحل عملية تدقيق الحسابات | 129 |
| 8 | تمثيل أفراد العينة حسب الجنس | 226 |
| 9 | تمثيل أفراد العينة حسب العمر | 227 |
| 10 | تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 228 |
| 11 | تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي | 229 |
| 12 | تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية | 230 |

## قائمة الملاحق


| رقم الملحق | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | استمارة الاستبيان باللغة العربية | 289 |
| 2 | استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية | 297 |
| 3 | مخرجات برنامج SPSS | 303 |
| 4 | عرض نتائج الاستبيان | 308 |

## قائمة المختصرات

| الاختصار | الترجمة | الدلالة |
|---|---|---|
| SCF | نظام محاسبي مالي | Systeme Comptable Financier |
| IAS – IAFRS | معايير المحاسبة الدولية<br>التقارير المالية الدولية | *International Accounting Standards*<br>International Financial Reporting Standards |
| ISA | معايير التدقيق الدولي | International Standards Auditing |
| AAA | جمعية المحاسبة الأمريكية | American Accounting Association. |
| AICPA | مجمع المحاسبين القانونيين | American Institute of Certified Public Accountants. |
| IAASB | مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية | International Auditing and Assurance Standards Board |
| IIA | معهد المدققين الداخليين | The Institute of Internal Auditors |
| IFAC | الاتحاد الدولي للمحاسبيين | International Federation of Accountants. |

# المقدمة العامة

**المقدمة**

للمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومات كاملة و قانونية وموضوعية و شفافة وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين،وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم ، فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الإقتصادية والمالية،وتقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ،وفي العولمة الجارفة التي لم تستثنى أي مجال من المجالات المحيطة بالإنسان و المؤسسات ، أدت إلى عولمة المحاسبة ، فتوسع نطاق نشاطات المؤسسات وزيادة الإنتاج كنتيجة لهذا التطور الهائل .

تزايدت في وقتنا الراهن أهمية مهنة المحاسبة فهي لم تعد تهم المالكين والمساهمين الحاليين بل تعدت أكثر من ذلك و أمست تهم عدة جهات في مقدمتهم المستثمرين الجدد أو المتوقعين لأن المعلومة المحاسبية التي تتمتع بدقة و الوضوح والموضوعية تمثل الطريق للراغبين بالإستفادة من معلومات يثق فيها متخذو القرار من أصحاب المصلحة للمؤسسة، كذلك يجب أن تعبر تعبيرا صادقا عن الواقع الفعلي للمؤسسة .

بحيث تعتمد تطوير مهنة المحاسبة ورفع كفاءة ممارسيها على التعرف على نظرية التدقيق والفروض التي يقوم عليها ، إلي جانب المزج بين تلك المعرفة ومجالات المعرفة أخرى التي تستطيع المهنة أن تستفيد من بعض جوانبها،فعلى الرغم من العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والتدقيق فان طبيعة كل منهما لها مايميزها عن الأخرى ، فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية تقوم علي التجميع وتصنيف وتلخيص البيانات بطريقة مفهومة حتى يمكن إيصالها إلي الأطراف المعنية ، أما التدقيق يتصف بطبيعة انتقاديه تحليلية حيث أنها تختص بفحص وقياس ما أعدته المحاسبة ،ومن ثم الإلمام بالأفكار الأساسية للتدقيق لا يتم التوصل إليها عن طريق دراسة نظرية المحاسبة وأفكارها بل يتطلب ذلك لطبيعة التدقيق ذاته ،ولعل ضخامة الدور الذي يلعبه المدقق في الاقتصاد المعاصر ،تملي عليه ضرورة معرفته العميقة في فروع المحاسبة المختلفة، بالإضافة إلى إلمامه بالعينات الإحصائية وكيفية استخدامها من قبله ، نظرا لعدم تمكنه من التدقيق الشامل لعمليات المشروع كافة،و لا تقل معرفته ، بالقوانين التي تحدد مسؤوليته ، كما أن إبداء الرأي في القوائم المالية يعتمد على المنطق في قبول المدقق لهذه القضايا أو نفيها بناءا على منهج علمي يعتمد عليه منذ بداية عمله الميداني حتى إعداد تقريره مبينا في هذا التقرير رأيا يقبل بعدالة القياس والإفصاح في القوائم المالية التي تقوم بتدقيقها .

حيث شهدت السنوات الأخيرة ازدياد مضطرد في كمية المعلومات المتاحة لمتخذ القرار من خلال القوائم المالية المنشورة ،وغالبا ماتحتفظ المؤسسة بقاعدة بيانات كبيرة توفر معلومات متنوعة تتعلق بأسعار الأسهم ،والعملاء و الموردين ،وفي كل هذه الظروف هناك حاجة للتحقق من مدى مصداقية المعلومات وإمكانية الوثوق فيها .

يمكن لمهنة التدقيق أن تقدم تأكيد عن ما إذا كانت المعلومات المتوافرة يمكن الوثوق فيها ،أي أن دور المدقق هو زيادة درجة وثوق القارئ في المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، بحيث تنال مهنة التدقيق الخارجي اهتماما متزايدا في كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة ، نظرا لما لرأي مدقق من أهمية أساسية عند اتخاذ القرارات من الأطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية المنشورة ، ومن الجهات الحكومية المختصة في وحدات المحاسبية الحكومية أو شركات القطاع العام ،ينبع تزايد الاهتمام بخدمات مهنة المدقق من طبيعة دور المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) و المتمثل في النظرة الانتقادية للمفردات والعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، فزيادة الطلب على المنتج النهائي للمدقق ألا وهو الرأي الفني المحايد نتيجة لما يواجه مستخدمي المعلومات المحاسبية من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليهم وتحديد درجة الاعتماد عليها ، وذلك نتيجة للعديد من العوامل أهمها تضارب المصالح بين معدي المعلومات ومستخدميها ،والأهمية النسبية للمفردات محل الدراسة و الفصل بين مستخدم المعلومات وبين من يقوم بإعدادها ،ولقد تعددت تلك العوامل بصورة واضحة بعد ظهور شركات المساهمة والتي تتميز بالفصل بين الملكية والإدارة مما تطلب معه ضرورة إيجاد الوسائل لحماية وجود طرف محايد يتمتع بالخبرة المهنية اللازمة .

لقد أظهرت الممارسة المهنية إمكانية تطوير إجراءات التدقيق واستفادة المدقق من مجالات المعرفة الأخرى بما يحافظ على مستوى أداء متميز لمزاولي المهنة وتدعيم وتحسين الإجراءات المطبقة في مجالات الفحص وإعداد التقرير ،إلا انه بصدور المعايير التدقيق الدولية وإلزامية تطبيقها في جميع الدول عامة وفي الجزائر خاصة ، أصبح المدقق الخارجي ملزم بتطبيق هذه المعايير والاعتماد عليها عند الوقوف على مدى سلامة وصدق القوائم المالية محل التدقيق .

في ظل هذا الزخم الذي شهدته صناعات المعايير على المستوى الدولي كانت الجزائر تعرف تغيرا جوهريا في نظام المحاسبة المالية والذي شهد تبني نظام محاسبي مالي (SCF) متوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية – IAS IAFRS )، بالإضافة إلى التوجه الذي تبنته من أجل إصلاح الأساليب المعتمدة في عملية الإعداد والتسيير والرقابة على ميزانيتها الحكومية من أجل زيادة الشفافية والمساءلة وهذا وفق إستراتجية طويلة الأمد.

بناء على النهج الإقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثا ، كان عليها الإنخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الإقتصادية ومحاولة التكيف مع إنعكاساتها ، ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام

المحاسبي المالي ، إلا أنه فيما خص مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا ، وطغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الإقتصادي.

إن هذه الخيارات التي سلكتها الجزائر ضمن التوجه العالمي نحو هذه المعايير كان هدفه الاندماج بشكل أكبر في الاقتصاد العالمي وتحقيق فعالية أكبر لأنظمتها على المستوى الجزئي بنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والمؤسسة الاقتصادية العمومية وعلى المستوى الكلي بالنسبة للمؤسسات والمرافق العمومية والإدارات الحكومية.

01- **الإشكالية** : من خلال ما تم ذكره نطرح إشكالية البحث التالية :

**– مدى إمكانية تأثير معايير التدقيق الدولية على تقارير المدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر؟**

**02–الأسئلة الفرعية** :ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية :

– ماهي المفاهيم الأساسية التي تحكم بيئة عمل المدقق الخارجي ؟

– ماهي أهم متطلبات إعداد تقرير المدقق الخارجي ؟

– ماهي معايير الأداء المهني للمهن المحاسبية ( خبير محاسبي و محافظ الحسابات ومحاسب معتمد ) في الجزائر ؟

– فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية ؟

– فيما تكمن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية وما مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر؟

**03– الفرضيات**:في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر، بالإمكان الإنطلاق من الفرضيات التالية:

– التدقيق الخارجي هو عبارة عن عملية فحص الذي ينفذه شخص مهني ،ومستقل وخارجي عن المؤسسة من اجل التصريح برأيه حول صحة القوائم المالية ؛

– يحكم مهنة التدقيق الخارجي وإعداد تقاريره القانون 10–01رقم المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؛

– تتطلب مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من الشروط العامة ،كما تحكم تطبيقها هيئات مهنية منظمة لها في الجزائر ؛

– توحيد نماذج القوائم المالية علي المستوي العالمي يستوجب بالضرورة توحيد نماذج تقارير المدقق الخارجي في الجزائر،و الاخيرة ملزمة بمواكب التطور الحاصل على الصعيد الدولي فهي ملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولي ISA .

**04– أسباب اختيار الموضوع** :لعل إختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

**4–1– الأسباب الموضوعية** :

– يعتبر هذا الموضوع مرتبط بمجال دراستنا ؛

– التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل إنتقالها للنظام المحاسبي المالي ، وبالتالي قصدنا إبراز مدى ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية ؛

– شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر؛كون الكثير من الدول من ذوي الواقع الإقتصادي المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير التدقيق الدولية .

**4–2– الأسباب الذاتية** :

– الرغبة في إثراء المكتبات العربية والوطنية بمعلومات جديدة تساهم في الارتقاء بمهنة المدقق الخارجي ؛

– فتح المجال أمامنا في المستقبل كباحثين في مجال التدقيق الخارجي ؛

–باعتبار أن موضوع البحث يعتبر من المواضيع الهامة التي تواكب التطور الجديد لمعايير التدقيق الدولية ؛

– خلو الدراسات السابقة من مثل هذه المواضيع ؛

– الميول الشخصي لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد .

05– **أهداف البحث** :من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة:

– التعرف على مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها في المؤسسات الجزائرية ؛

– مدى تطبيق المدقق الخارجي في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها ؛

– محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق اوما مدى تطبيقها في الجزائر؛

– معرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق ؛

– الإطلاع على آراء المختصين في مدى إنعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر وعلى انفتاحها من جهة أخرى .

**06– منهج الدراسة :**

**1–6 منهجية البحث من الناحية النظرية** :سيتم دراسة هذا البحث من جانبه النظري بالاعتماد على المنهج التاريخي من خلال دراسة التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ، وكذا الاعتماد على المنهج الوصفي لدراسة ماجاءت به الكتب والمراجع الأجنبية والعربية والمجالات والبحوث والمقالات العلمية وكذلك لسرد الحقائق التي جاءت به مهنة التدقيق وتطورها من خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوعات تدقيق الحسابات ، كما نعتمد كذلك على المنهج التحليلي في باقي أطوار النظرية للدراسة .

**2–6 منهجية البحث من الناحية التطبيقية** :يعتمد هذا البحث من الناحية التطبيقية على المنهج التحليلي لتحليل النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية التي قمنا بها ،وبما أن هذا البحث له بعد تصوري، فسيتم استعمال استبيان كأداة لجمع البيانات لاستقراء أهمية تطبيق المعايير الدولية مع واقع البيئة الجزائرية ، وقد تم الاستفادة من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية للتحليل لما يتميز به من السهولة والشمولية (spss) .

**1–7 حدود المكانية** :تطرقنا في هذه الدراسة إلي حالة الجزائر ، حيث اعتمدنا على طريقة الاستبيان، وشملت هذه الدراسة مختلف أنحاء القطر الجزائري .

**2–7 حدود الزمانية** :تتمثل الحدود الزمانية في :

دراسة نشأة وتطور مهنة التدقيق الخارجي من سنة 1986 إلى غاية سنة 2010 صدور قانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،أما الجانب التطبيقي من الدراسة امتدت للفترة ما بين شهر سبتمبر 2016 إلى ديسمبر من نفس السنة.

**3–7 حدود البشرية** : شملت هذه الدراسة عينة من ذوي الاختصاص في المجال وهم مجموعة من المهنيين ومجموعة من الأكاديميين ( الأساتذة الجامعيين والخبراء محاسبيين والمحاسبين المعتمدين ) من ذوي تخصص في المحاسبة وتدقيق بهدف دراسة أهمية تقارير المدقق الخارجي في الجزائر في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA .

**08-صعوبات الدراسة:**

لعل أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية في جميع أرجاء الوطن خاصة فيم يتعلق بمعايير التدقيق الدولية لحداثة الموضوع ؛
- قلة الدراسات السابقة وخصوصا في موضوع معايير التدقيق ، والتي لو توفرت لكانت بمثابة إنطلاقة علمية مفيدة لموضوع البحث ؛
- التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير التدقيق الدولية بصفة متكررة، ما حتم على الباحث إعتماد مراجع حديثة والإستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبيا، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص ؛
- عدم التجاوب أو التجاوب السلبي من بعض أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم من خلال الرفض للإجابة أو التماطل في الرد .

**09-الدراسات السابقة :**

احتواء الدراسة على جملة من المعايير المتعلقة بمجال التدقيق، فإن الدراسات التي اعتمدنا عليها فمنها من اعتمدت على مهنة التدقيق الخارجي ومنها من اعتمدت على المعايير الدولية للتدقيق وهي عبارة عن مواضيع منفصلة من أطروحات وأبحاث علمية في دوريات وملتقيات علمية، أهمها :

- صديقي مسعود ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب الدولية ،رسالة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2004؛
- شرقي عمار،التنظيم المهني للمراجعة ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف ،نوقشت يوم 2013/01/12 ؛
- سايح فايز ، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي ،رسالة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة بليدة 2 ،2015/2014 ؛
- أشرف عبد الحليم محمود كراجة ،مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها ،رسالة الدكتوراه ،جامعة عمان ،الأردن 2004/ 2005.

**10- هيكل البحث** :بغرض تحصيل الهدف من الدراسة بالإجابة على التساؤلات المطروحة ومن خلال محاولة الإحاطة بجميع جوانب البحث ، إعتمدنا خطة هيكلها : أربع فصول وكل فصل من ثلاث مباحث

الفصل الأول: الإطار النظري لتقارير التدقيق الخارجي؛

الفصل الثاني: تنظيم مهنة تدقيق الخارجي وتطوره في الجزائر ؛

الفصل الثالث: الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر ؛

أخيرا في الفصل الرابع :سنتطرق إلى أهمية إعداد تقارير التدقيق الخارجي في ظل حتمية تطبيق المعايير التدقيق الدولية في الجزائر دراسة ميدانية .

# الفصل الأول:

# الإطار النظري لتقارير التدقيق الخارجي

**تمهيد :** مع

تعقد بيئة الأعمال وزيادة الحاجة إلى معلومات ذات مصداقية للحكم على أداء ونتائج المؤسسات تلعب مهنة التدقيق دورا حيويا في إضفاء صفة المصداقية على المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية فضلا عن دورها في تقديم خدمات أخرى كالاستشارات الإدارية في مجالات مختلفة ،ولا شك أن مصداقية المعلومات يعد أمرا ضروريا سواء للمديرين أو الاستشاريين أو الدائنين أو غيرهم من الفئات عند اتخاذ القرارات تتعلق بتخصيص الموارد ، وهي قرارات تحتاج إلى تأكيدات وضمانات من طرف مستقل حول مدى مصداقية المعلومات والاعتماد عليها .

من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية ، وكل مبحث إلى أربعة مطالب ، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلي دراسة التطور التاريخي لمهنة التدقيق من خلال، النبذة التاريخية، تعريف التدقيق أهداف التدقيق، أنواع التدقيق،فروض ومعايير التدقيق .

أما المبحث الثاني سنتناول فيه التدقيق الخارجي من خلال تعريف التدقيق الخارجي، أنواع المدققين الخارجيين ، أهمية التدقيق الخارجي ،الأهداف التدقيق الخارجي، صفات وأخلاقيات مدقق الخارجي .

أما المبحث الثالث سنقوم بدراسة : تقارير التدقيق الخارجي من خلال تعريفها وصفاتها وخصائصها وأنواع هذه التقارير .

**المبحث الأول: التطور التاريخي للتدقيق .** **المطلب الأول: نبذة تاريخية :**

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات، و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن الحكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات .

إن الطلب على مهنة التدقيق شهد تطورا تاريخيا ، فقد نشأ هذا الطلب في الأصل نتيجة ما تفرضه العلاقة التعاقدية بين المساهمين والمديرين ولكن مع تطور وتغير بيئة الأعمال أدى إلي توسع دور المدقق إلي ماهو أبعد من التدقيق التقليدي للقوائم المالية [1].

مع ظهور التدقيق وتطور مفهومه مع تطور النشاط الاقتصادي وتعقده ،حيث كان الإنسان يزاول ويدير نشاطه الاقتصادي والتجاري بنفسه ، وبكبر حجم أعماله لجا إلى تفويض إدارتها إلي أشخاص آخرين بما فيها تسجيل العمليات المالية ، وبذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة من وكلت لهم إدارة نشاطاته .

كما لوحظ مع مرور الزمن ومع تطور المستمر للنشاط الاقتصادي وظهور الشركات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية ، ظهرت الحاجة إلي رؤوس أموال كبيرة لمسايرة هذا التطور ،فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض عن المخاطرة ، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال ،وهذا بدوره أدى إلي انفصال الملكية عن الإدارة تدريجيا .

مع ظهور شركات الأموال وتطورها لوحظ انه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير وحتى تفويض البعض منهم للقيام بإدارة مختلف وظائف المؤسسة غير ممكن في الغالب ، وهنا ظهرت الحاجة إلي كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل للقيام بتلك المهام ،وهكذا فان انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سببا في ظهور التدقيق الذي يقوم به شخص محترف محايد ومستقل . كوسيلة يطمئن بها أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعدم التلاعب فيه [2].

المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة ، وذلك لحاجة ملاك المؤسسات إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إداراتها في استخدام مواردها المتاحة[3].

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ،حسن احمد عبيد ، شريفة على حسن ،**أسس المراجعة الخارجية** ، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية مصر ،2007 ، ص 10 .

[2] محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق** ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ،الجزائر ، 2008 ، ص 08 .

[3] احمد حلمي جمعة ، **مدخل للتدقيق الحديث**، الطبعة الثانية ، دار الصفاء للطباعة والنشر ، عمان الأردن ، 2005، ص 5 0 .

تتضح ابرز ملامح هذا التطور في التعريف الحديث لتدقيق الحسابات من قبل لجنة مفاهيم التدقيق المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA بأنه[1] :" عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية ،وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة ، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق " .

كما نشر مجلس معايير التدقيق المنبثق عن المعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA مسودة بحث تتضمن مقترحات لتطوير معايير أداء التدقيق ، وإتصالات المدققين ، وقد أشار إلى أن مستخدمي المعلومات المهتمون بالمعلومات المالية التي تم مراجعتها يرغبون في أن يكون إيصالها لهم أكثر وضوحا .

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية فإن هدف التدقيق أضحى أعم و أوسع مما استدعى معه التطور في إجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين ، بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحث وينحصر في إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب .

كما تم في تلك الفترة تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى وإن لم تكون بالتطور التي هي عليه حاليا [2].

خلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف التدقيق إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة و عادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها ،وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

بناءا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق وإجراءاته لتحقيق التوازن بين مسؤولية مدقق الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي تقارير المالية ، وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف "بالتقرير النمطي" ، ولقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل .

ففي عام 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بان القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال ، وفي عام 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مدقق الحسابات،وفي عام 1993 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات وتضمن التقرير مسؤولية مدقق الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال ولا يزال هذا التطور مستمر حتى الآن[3] .

[1] AAA , **Committee on basic Auditing concepts**, **A Statement of basic Auditing Concepts**, American Accounting Association ,1973,p,2.

[2] L COLLINS ,G VALIN , Audit et control interne **, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4ème édition Dallos, Paris 1992, p, 17

[3] Holmes, Arthur W. and Burns, David C, **Auditing Standard Procedures**, 9th Edition. Homewood Illinois. Irwin, Richard D, Inc.,1975,p904.

أما في العالم العربي ، فقد كانت مصر هي السباقة في هذا المضمار ، وفي بداية القرن العشرين وتحديدا في عام 1909 أصدر قانون رقم ( 1) الذي نظم مهنة تدقيق الحسابات ، وفي عام 1946 تم إنشاء **جمعية المحاسبيين و المراجعين** وكان من أهم أهدافها تنظيم مهنة التدقيق ، وبعدها حولت الجمعية إلى نقابة عام 1955 ، إلا أنه تحديدا بين 1950 و 1955 قامت مصر بعدة خطوات جديدة في ذلك الوقت من أهمها :

**– الخطوة الأولى:** إصدار قانون التدقيق سنة 1952 والذي قنن مهنة التدقيق وأشترط لدخول مهنة التدقيق حد أدنى من المؤهلات .

**الخطوة الثانية:** 1953 تم تعديل قانون ضريبة الدخل لينص على إشتراط مصادقة مدقق مستقل على معظم إقرارات ضريبة الدخل .

**الخطوة الثالثة:** 1958 إصدار دستور لهذه المهنة ينظم أعمال وواجبات وحقوق هذه المهنة ،في العراق أيضا شأنها شأن مصر – تقع تحت الحكم البريطاني– فقد كان لديها تشريعات مستمدة من التشريعات البريطانية ، وقد بينت الكثير من حقوق وواجبات مدققي الحسابات ،وكان الترخيص لهذه المهنة يعطى من قبل الحكومة أو هيئة معترف بها ، وقد نصت تلك التشريعات بعدم مزاولة موظفي الشركات لمهنة التدقيق .

أما في الجزائر وسوريا فقد كان الأمر مختلفا حيث وقع البلدان تحت الحكم الفرنسي – أثناء فترة الإستعمار – ولم تكن فرنسا كسلطة إستعمار توافق لإجراء أي تغييرات في القانون التجاري الذي كان سائدا – القانون العثماني– منذ عام 1850 ،وفي الحقيقة أن هذا القانون لم يكن أكثر من ترجمة عن القانون الفرنسي الذي كان سائدا في بداية القرن التاسع عشر ولم يكن هناك ذكر لمهنة التدقيق .

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتها التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام ، والتي شهدتها المؤسسات الإقتصادية على وجه الخصوص[1] .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر، 2006،ص 07 .

الجدول رقم (01): التطور التاريخي عبر العصور للمهنة التدقيق:

| المدة | الأمر بالتدقيق | المدقق | أهداف المدقق |
|---|---|---|---|
| **من 2000قبل الميلاد إلي 1700ميلادي .** | ملك، الإمبراطور ، الكنيسة، الحكومة . | رجل الدين ،المحاسب . | معاقبة السارق على إختلاس الأموال، حماية الأموال . |
| **من 1700 إلي 1850** | الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين . | المحاسب . | منع الغش، ومعاقبة فاعليه، حماية الأصول . |
| **من 1850 إلي 1900** | الحكومة و المساهمين . | شخص مهني في المحاسبة أو القانوني . | تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية الكشوفات المالية |
| **من 1900إلي 1940** | الحكومة و المساهمين . | شخص مهني في المحاسبة أو القانوني . | الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية . |
| **من 1940إلي 1970** | الحكومة، البنوك المساهمين . | شخص مهني في المراجعة و المحاسبة . | الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية . |
| **من 1970إلي 1990** | الحكومة، هيئات أخرى المساهمين . | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة . | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و إحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة . |
| **ابتدأ من 1990** | الحكومة، هيئات أخرى المساهمين . | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة . | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعاير ضد الغش العالمي . |

المصدر محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر، 2006،ص 07 ،08.

من خلال الجدول نلاحظ التطور التاريخي للتدقيق ، حيث كان الحاكم أو الإمبراطور هو الآمر لعملية التدقيق ، حيث كان رجال الدين والمحاسبون هما المسؤولين عن العملية لكن مع تطور أصبح يفوض به من طرف الحكومة و هيئات أخرى والمساهمين في المؤسسة، ويقوم به شخص مؤهل ومهني في التدقيق والمحاسبة .

أما الهدف منه قديماً معاقبة السارق على الإختلاس وحماية الأصول، في حين أصبح الدور الذي يقدمه المدقق تقديم صورة صادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير الدولية للتدقيق .

**المطلب الثاني: تعريف التدقيق**

نجد أن كلمة "تدقيق « auditing » "مشتقة من كلمة يونانية « audire » ومعناها يستمع ،لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق.

اصطلاحا : التدقيق – وفقا للجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق – بجمعية المحاسبة الأمريكية ، والتي لا يختلف تعريفها عن التعاريف العديدة للتدقيق ،" التدقيق هي عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة إثبات – بموضوعية – تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعة ، وتوصيل إلى مستخدمي المعلومة المعنيين[1] " .

لعل من أهم عناصر التدقيق التي تتضح في التعريف السابق تشمل مايلي :

– **أنها عملية منظمة:** يعنى أنها نشاط مستمر يقوم على التخطيط المسبق للوصول إلى نتائج ، ولعل صفة" **الإستمرار**" هنا تؤكد أن عمل المدقق قد يستدعى فحص ودراسة بعض الأحداث التي قد تقع قبل أو أثناء وحتى إبداء رأيه[2] ؛

– **أنها تتعلق بجمع وتقييم أدلة إثبات بموضوعية:** إن الأدلة ( و القرائن)وكذلك الأهمية النسبية لكل دليل قد يختلف من عملية لأخرى ؛

إن المدقق في محاولته للحصول على العدد الكافي من أدلة الإثبات ،فإنه ينبغي عليه إختيار هذه الأدلة بموضوعية و تقويمها أيضا بموضوعية بما يؤكد إحتفاظه برأي فني محايد ودون التأثر بأي إعتبارات أخرى .

– **يتعلق الأمر بحقائق حول وقائع وأحداث إقتصادية:** وعلى ذلك فإن عماليات التدقيق هي الحقائق و الأحداث والوقائع والعماليات الإقتصادية ، بما يمكن ترجمته في شكل معلومات محاسبية ، وعلى أن يراعى مايلي :

– إن هذه المعلومات المحاسبية قد تقدم في شكل حسابات أو قوائم وتقارير مالية ،كما قد تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسات .

– **التأكد من درجة تطابق الحقائق مع المعايير الموضوعية:**

– مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إنتاج وعرض المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية محل التدقيق ؛
– مدى إلتزام بالقواعد القانونية المختصة ،مدى توافر الخصائص التالية في هذه المعلومات : الصدق العدالة و الملائمة... ؛

[1] خالد أمين عبد الله ، **التدقيق و المراقبة في البنوك**، دار وائل للنشر، الأردن، 1998 ، ص 13.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة ، **أصول المراجعة**، الطبعة الأولى ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان الأردن ، 2011، ص13 .

للمعنيين بها في شكل تقرير إنما يمثل الناتج النهائي لعملية التدقيق وبما يوضح مدى تعبير المعلومة المحاسبية بالقوائم المالية عما أعدت من أجله .

**بعض التعاريف الأخرى:**

– تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعنى ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق و المتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق .

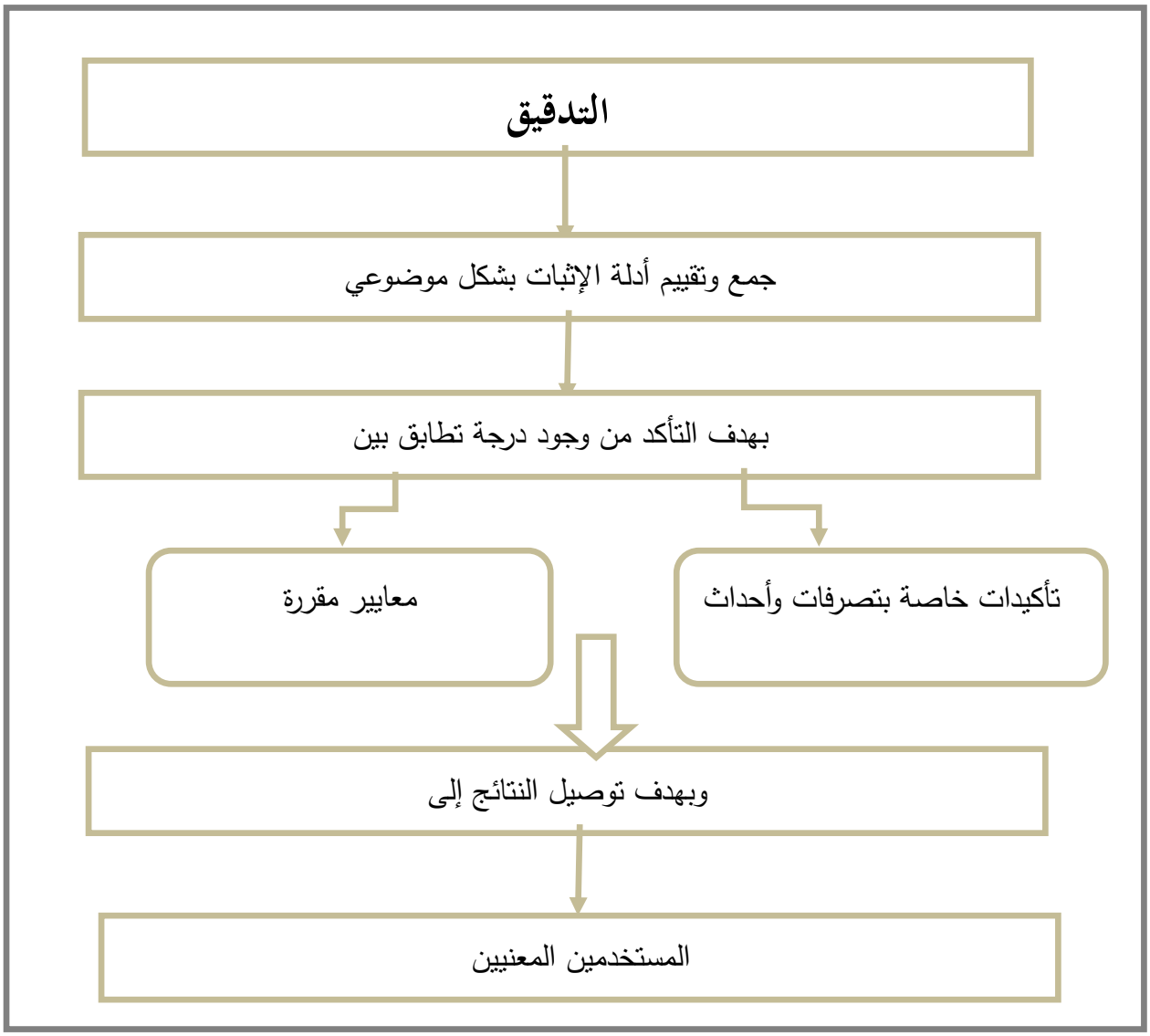
– أما التدقيق بمعناه المهني يعنى عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا إنتقاديا محايد للتحقق من صحة العماليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية [1].

– التدقيق هو فحص إنتقادي يسمح بمراجعة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك العمليات [2] .

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 11 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعي الإسكندرية ، مصر، 2004، ص18.

**الشكل رقم (01) : المفاهيم المرتبطة بمهنة التدقيق:**




المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، 2004، ص 20.

من خلال الشكل الموضح أعلاه نجد أن عملية التدقيق تقوم بجمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة موضوعية و المرتبطة بالأحداث الإقتصادية قصد التأكيد على مطابقتها مع المعايير المتعارف عليها وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية .

عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل ، إستنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ، ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق و أضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعاً لأهداف المتوخاة منها[1] :

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق،ص 10 .

- تقدير نوعية المعلومات : أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛
- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي و التنظيم .

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التدقيق يرتكز على النقاط التالية :

- **الفحص**: أي فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها و تبويبها؛
- **التحقيق**: وهو الحكم على صلاحية الكشوفات المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، و مدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها؛
- **التقرير**: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

يمكن إستنتاج تعريف للتدقيق بالإستناد إلى التعاريف السابقة على أنه : التدقيق هو عملية أو طريقة منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علمياً وعملياً، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص السجلات والمستندات المحاسبية و إعطاء رأي فني محايد و الكشوفات المالية للتأكد من صحة و سلامة العمليات المنجزة لأحداث الاقتصادية ، و حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير، وتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية خال فترة زمنية معينة .

**المطلب الثالث:أهداف وأنواع التدقيق .**

**الفرع الأول: أهداف التدقيق** : (المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 )

يقودنا التطور التاريخي لتدقيق الحسابات إلى التغير الكبير الذي أتى على مهنة تدقيق الحسابات من حيث الأهداف والمضمون ، فخلال مسيرة هذه المهنة على مر السنين تبين أن التدقيق كان عملية حسابات تقتصر على إكتشاف ما قد يكون موجودا في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة من غش أو أخطاء أو عمليات تزوير[1].

– قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق إكتشاف التلاعب والإختلاس والأخطاء ،لذلك كان التدقيق تفصيلي،و لا يوجد نظام رقابة داخلية [2] .

– قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق إكتشاف التلاعب والإختلاس والأخطاء ،ولذلك كان التدقيق تفصيلي، ولا يوجد نظام الرقابة الداخلية .

– من 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى إكتشاف التلاعب والأخطاء ، وبدء الاهتمام بالرقابة الداخلية .

– من 1940 حتى 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي ،وثم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية .

– من عام 1960 حتى الآن أضيف أهداف عديدة للتدقيق منها :

– مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة [3]؛

– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها ؛

– القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط ؛

– تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع ؛

– تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق ؛

– التأكد من أن المؤسسة تقوم بمسك الدفاتر المحاسبية التي نص عليها المشرع[4] ؛

---

[1] زهير الحدرب، **"علم تدقيق الحسابات "**، الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون ،عمان ، الأردن ، 2010 ص.14

[2] R .G BROWN, **Changing objectives and Techniques** , **Independent Auditing Standards** , Ed , J , C . ROY , HOLT , Rinehart & Winston Inc . N . Y .,1964,p 2-18.

[3] متولى محمد الجمل ، عبد المنعم محمود ،**المراجعة** ، دار النهضة العربية ، القاهرة مصر ، 1973 ص19 .

[4] زهير الحدرب، مرجع سابق ، 2010 ص 15.

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي بحوزة المؤسسة ؛
- إكتشاف ماقد يوجد في الدفاتر المحاسبية من أخطاء محاسبية أو تزوير أو غش في الأرقام المدونة ؛
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة ومطابقتها للأهداف المرسومة سابقا من قبل مالكين أو مجلس الإدارة ؛
- التأكد من الكفاية الإنتاجية وذلك من خلال الإقلال من المصروفات الغير المبررة .

من خلال ما تقدم يمكن أن نلخص الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق ونتائج أعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة .

لقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبيين على ماتقدم في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 على أن هدف التدقيق للقوائم المالية يكون[1]:- أن يتمكن المدقق من إعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية .

من خلال ماسبق يمكن القول أن أهداف التدقيق قد تطورت نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة ، ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى مجموعتين :

- **الأهداف التقليدية[2]:**
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الإعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني إستنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية؛
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش ؛
- التقليل من فرص إرتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات و إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الإقتصاد الوطني .

[1] معيار التدقيق(ISA200) ، "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق "، طبقاً لمعايير التدقيق حسب الموقع الالكتروني ، تاريخ الاطلاع 2014/11/03 ،ص 45.

http://www.archive.org/download/Isas2000/200.PDF

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان-الأردن، 1999،ص 15.

- **الأهداف الحديثة[1]:**
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات و أسبابها وطرق معالجتها ؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً لأهداف المرسومة ؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد.
- إبداء رأي فني محايد في إطار القيام بالفحص والتحقيق في العناصر أصول وخصوم المؤسسة والتحقق من الإجراءات والطرق المطبقة[2] .

**الفرع الثاني: أهمية التدقيق:**

ترجع أهمية التدقيق إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لإستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الإقتصادية، ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الإقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة و الثقة. ،وتكمن أهمية تدقيق في مايلي :

- تزويد مستخدمي المعلومة بالمعلومات الكافية التي يحتاجونها وذلك بتخفيض مقدار عدم التأكد لديهم ، وبالتالي تجنبهم مخاطر إتخاذ القرارات؛
- يساهم تقرير التدقيق في إتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من خلاله ؛
- تكون باعثاً ودافعاً في إتخاذ موقف مناسب يؤدي لتجنب النتائج غير المرغوب فيها.

**الفرع الثالث: الفرق بين التدقيق والمحاسبة** :يعتبر التدقيق احد العلوم المنبثقة عن علم المحاسبة ، ولكنه مستقل عنها ، ويعتبر درجة متقدمة عن علم المحاسبة ، حيث يعنى بقياس مدى الثقة في البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة لمستخدمي هذه المعلومات والبيانات . فالتدقيق كعلم منبثق من علم المحاسبة يضفي على بياناتها المصداقية و الثقة لا لشيء إلا لكونه يقدم من جهة محايدة ،صحيح أن التدقيق والمحاسبة كلاهما معني بالمستندات والوثائق التي تحمل في طياتها الأرقام المحاسبية.والجدول التالي يبين الفرق بين المحاسبة وتدقيق الحسابات :

[1] رأفت سلامة ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، **علم تدقيق الحسابات العملي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2011، ص 26.

[2] M Belaiboud, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, La maison Des livres, Alger, 1982, p, 22,23.

الجدول رقم (02): **الفرق بين المحاسبة وتدقيق الحسابات** :

| المحاسبة ومسك الدفاتر | تدقيق الحسابات |
|---|---|
| – يقوم المحاسب بالتسجيل في دفتر اليومية ومن ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ . | – مراجعة الأعمال التي قام بها المحاسب . |
| – يقوم المحاسب بعملية الترصيد وعمل الموازنة اللازمة لكل حساب . | –جمع المعلومات ومن ثم تنظيمها لمراجعتها . |
| –إعداد ميزان المراجعة وإعداد جدول حسابات النتائج. | –إبداء رأي فني محايد . |
| –عمل قيود التسوية . | – العمل بموضوعية. |
| –تنظيم حساب نتيجة الأعمال . | –العمل بحيادية. |
| –تنظيم الميزانية العمومية . | – العمل باستقلالية. |

**المصدر** : رأفت سلامة ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، **علم تدقيق الحسابات العملي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2011، ص 26.

## الفرع الرابع: أنواع التدقيق (المعيار الدولي للتدقيق رقم 530 )

يمكن تصنيف عملية التدقيق إلى عدة أنواع وكل نوع يتضمن عدة أجزاء ، حيث أن مفهوم التدقيق ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ننظر منها إلى عملية التدقيق ، وبناء على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق إلى مايلى :

- **من حيث الحدود** :التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي ؛
- **من حيث مدى الفحص** : التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري؛
- **من حيث التوقيت** : التدقيق النهائي والتدقيق المستمر ؛
- **من حيث الإلزام** : التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري ؛
- **من حيث الاستقلال** : التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ؛

**أولا: التدقيق من حيث الحدود:**

**التدقيق الكامل:** وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ،ولا يعنى فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة ،وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها ،ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته ، حيث أن مسؤولياته تغطى جميع مفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ

في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته ،ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشات الصغيرة أو تلك التي لا تعتمد نظامها على الرقابة الداخلية ،ولا يجوز الحد من سلطة التدقيق بتحديد حجم نطاق التدقيق في كل من التدقيق الكامل والكامل الاختياري .[1]

- **التدقيق الجزئي** : وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العماليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق ،أو المجال ،ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العماليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر ، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق المكلف به ،ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود إتفاق كتابي بين حدود التدقيق والهدف منه ، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي إتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه الإتفاق ، ويتعين على المدقق إبراز في تقريره تفاصيل ماقام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك القرار[2] .

من أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي :

- الإتفاق على تدقيق العماليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ؛
- الإتفاق على تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن؛
- الإتفاق على تدقيق العماليات الآجلة خلال فترة معينة ؛
- الإتفاق على تدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط؛
- الإتفاق على دراسة قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها .

**ثانيا: التدقيق من حيث الفحص**

**– التدقيق التفصيلي** :وهو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بفحص جميع قيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العماليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة ،كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب .

– **التدقيق الاختباري**:وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأساليب :

التقدير الشخصي ؛

العينات الإحصائية .

[1] سلامة محمود ، أاحمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات ، مرجع سابق ، ص 37 .

[2] كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا ،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، مصر ،2006، ص 188.

**ثالثا: التدقيق من حيث التوقيت :**

**– التدقيق النهائي** : يعد التدقيق النهائي مناسبا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ، وذلك لإن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات ، وهذا لضمان عدم حدوث تلاعبات أو أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها،كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث إرتباك في العمل داخل المؤسسة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المؤسسة ،بالإضافة إلى أنه يؤدى إلى تخفيض إحتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق ،ويعين المدقق عادة في مثل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات [1].

**–التدقيق المستمر** :يعد التدقيق المستمر الذي يقوم به مدقق الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت إلى أخر أو على فترات دورية أوغير دورية للقيام بفحص العماليات المحاسبية إلي تمت ،وبمعنى آخر يعد التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية .

**رابعا : التدقيق من حيث الإلزام :**

**–التدقيق الإلزامي** : وهو التدقيق الذي تلتزم به المؤسسة وفقا لقانون السائد ، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه ،وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولون بالتضامن ،ويجب أن يعين مالكي المؤسسة المدقق الأول ،ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كاملا( إختباريا) .

**–التدقيق غير الإلزامي** :الأصل في التدقيق أن يكون إختياري ، ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المؤسسة و غيرهم ممن لهم المصلحة ، لذلك فإن هذا التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية لأنه يزيد من الثقة و الإطمئنان إلى حسابات المعتمدة من المدقق،وكذلك إطمئنان الشريك الموصى في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة ،بالإضافة إلى إطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب القروض .

**خامسا:التدقيق من حيث الإستقلال :**

**التدقيق الداخلي** : وهو الفحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها من قبل الإدارة ، أو قسم من داخل المؤسسة ، وهي تمثل جزء من الرقابة الداخلية .

**– التدقيق الخارجي** : وهو الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر والسجلات ومستندات المؤسسة من طرف شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه ، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن سلامة وصدق وعدالة التقارير المالية المقدمة في فترة معينة ،وعلى الرغم من التشابه والتعاون والتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازها فيما يلي :

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق،ص 27 .

- من حيث الهدف .
- من حيث العلاقة بالمؤسسة .
- من حيث نطاق وحدود العمل .
- من حيث التوقيت المناسب للأداء .
- من حيث المستفدين . وذلك كما يوضح الجدول التالي:
- **الجدول رقم (03 ):الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**

| بيان | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|---|---|---|
| **الهدف** | -تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف وإكتشاف التلاعب الأخطاء والتلاعبات .<br>-التأكد من صحة المعلوماتالمقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها. | -إبداء رأي فني محايد عن سلامة وصدق وعدالة التقارير المالية المقدمة في فترة معينة وتوصيل النتائج إلي الفئات المستفيدة منها . |
| **علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة** | موظف من داخل المؤسسة ( تابع لها) | شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل) |
| **نطاق وحدود التدقيق** | الإدارة تحدد نطاق عمل المدقق ،كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي تسمح له بتوسيع عماليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على عملية التدقيق. | يتحدد نطاق وحدود عمل المدقق وفقا لعقد مبرم بين المؤسسة والمدقق الخارجي ، والعرف السائد ، معايير التدقيق المتعارف عليها . |
| **التوقيت المناسب للأداء** | -يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية .<br>-اختيارية وفقا لحجم المؤسسة . | -يتم الفحص مرة واحدة(نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية ( مستمرة) . |
| **المستفيدين** | إدارة المؤسسة . | -إلزامية وفقا للقانون السائد.<br>-قراء التقارير المالية . |

**المصدر** : محمد الفيومي/ عوض فهمي، المكتب الجامعي الحديث ازراويط، الإسكندرية، 1998،ص43.

**المطلب الرابع : فروض ومعايير التدقيق وإلتزامات المدقق .**

**الفرع الأول : فروض التدقيق:** يعرف الفرض أنه قاعدة تحظى بقبول عام ،وتعبر عن التطبيق العملي ،وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك ، وهو عبارة عن معتقدات مسبقة ، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة و مبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق ، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الإفتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها وفي ما يلي أهم فروض التدقيق وهي[1] :

**– فرض عدم التأكد** :ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم تأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية :

- الإستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية ؛
- عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند إتخاذ القرارات ؛
- عدم وجود نظام جيد للإتصال في التنظيم .

- **فرض إستقلال المدقق** :بإعتبار أن المدقق عندما يمارس عمله يصبح مسؤولا على رأيه فيما كلف به من أعمال ،ويعتمد فرض الإستقلال على نوعين أساسين من المقومات :

- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية ؛
- المقومات الموضوعية :وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات الحكومية من أحكام وقواعد وضمانات.

**–فرض توافر تأهيل خاص للمدقق** :أي أن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وضيفته وفي ظل غياب إطار متكامل لنظريات الإثبات في التدقيق ،فان المدقق يتعرض لمشاكل محاسبية وضريبية عند قيامه بالفحص ، وكل هذا يتطلب قدر عملي وعلمي كاف لأداء مهمته .

**–فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية** :الرقابة الداخلية هي عبارة عن نظام يتضمن مجموعة من عماليات مراقبة مختلفة إدارية أو محاسبية سنتها الإدارة لضمان حسن سير العمل داخل المؤسسة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

**–الرقابة الإدارية** : وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة و وسائلها (الموازنات– التكاليف المعيارية– دراسة الوقت –التقارير –التدريب ) ؛

**–الرقابة المحاسبية** : وهدفها إختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الإعتماد عليها، ومن وسائلها (حسابات المراقبة – الجرد المستمر– التدقيق الداخلي) ؛

[1] عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان ، وآخرون ، **أسس المراجعة (لأسس العلمية والعملية)** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2004 ، ص ، 25 ،26 .

**–ضبط داخلي** : وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي إختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء إستعمال ،ومن وسائلها ( تقسيم العمل –تحديد الاختصاصات والمسؤوليات ).

–**فرض الصدق في محتويات التدقيق** :يعني أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي ،كما أن عبئ الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة ،وينشا فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة من داخلها أو خارجها .

**الفرع الثاني :معايير التدقيق** : بواسطة مجلس معايير التدقيق (AICPA) لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين قائمة بمعايير التدقيق ، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات وهي :

–المجموعة الأولى : المعايير الشخصية
–المجموعة الثانية : المعايير العمل الميداني
–المجموعة الأولى : المعايير التقرير

– **أولا** : **المعايير الشخصية** : توصف هذه المعايير بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي [1] .

– **ثانيا: معايير العمل الميداني** :

ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق ، والإجراءات الفنية ،كما تبرز لنا أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات .

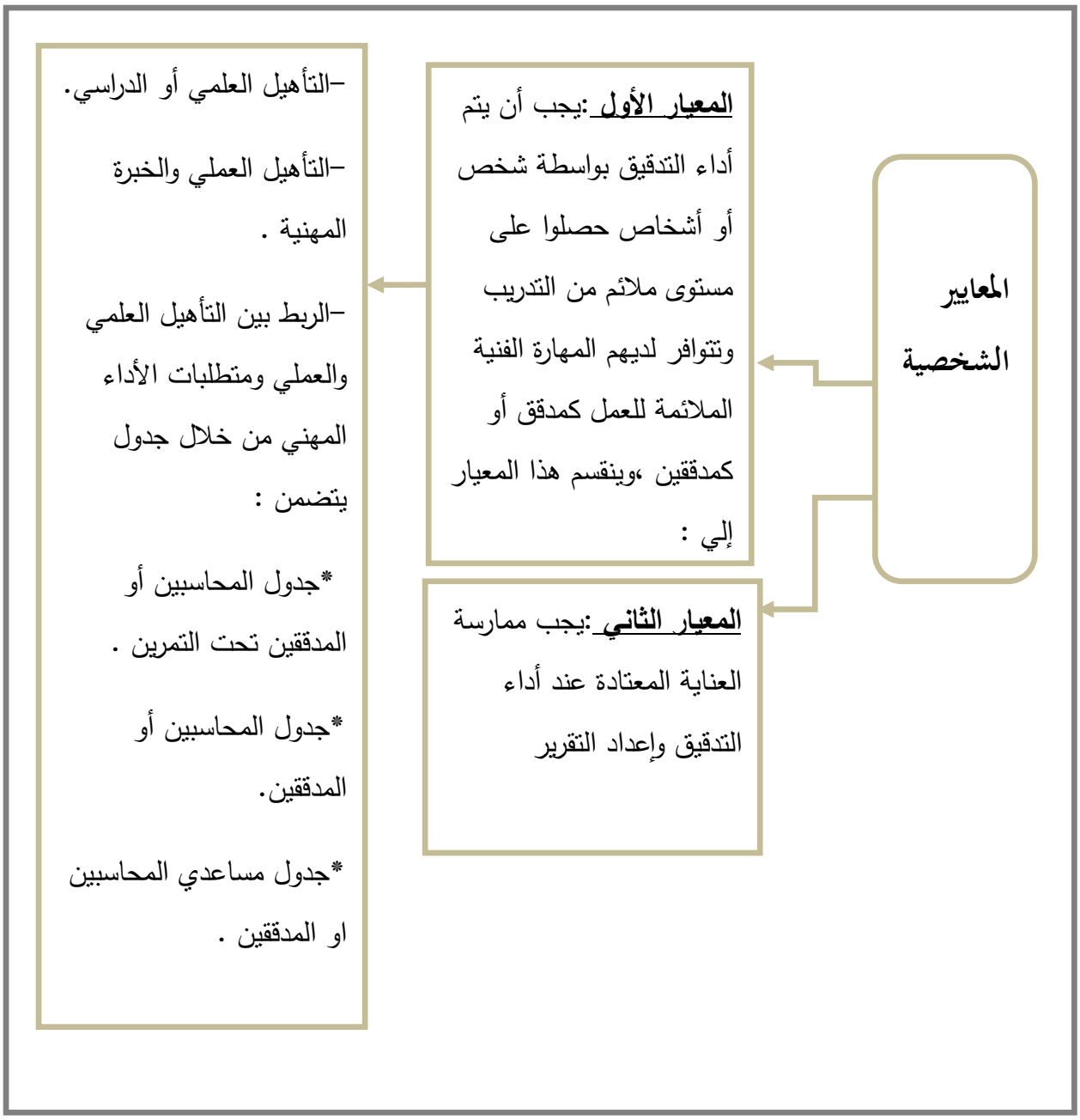
– **ثالثا: المعايير التقرير( تقرير المدقق)**:

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات ،والشكل التالي يوضح أهم المعايير وطريقة تقسيمها[2] :

[1] احمد حلمي جمعة ، **مرجع سابق** ، ص 26.

[2] حلمي محمود نمر ، **نظرية المحاسبة المالية ،المراجعة ، دار النهضة العربية**، القاهرة ، 2007 ، ص 252-264 .

**الشكل رقم (02) : أهم المعايير وطريقة تقسيمها :**



المعايير الشخصية
المعيار الثالث :يجب أن تتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني ويتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية:
–إعداد برنامج التدقيق
–الفحص .
–إعداد التقرير
معايير العمل الميداني
المعيار الرابع : يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم . ويرتكز هذا المعيار على عنصر الوقت من حيث :
– توقيت تعيين المدقق الخارجي.
–توقيت القيام بالتدقيق
–توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق .
المعيار الخامس :يجب التوصل الى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها
– الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية .
–استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
–إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية .
–وبعد الدراسة السابقة يقوم بإعداد ورقة بحث تتضمن :
–نقاط قوة قي نظام الرقابة الداخلية
المعيار السادس يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل لرأي في القوائم المالية محل التدقيق .

**المصدر** : حلمي محمود نمر ، **نظرية المحاسبة المالية** ،المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بالتصرف ص 252-264 .

**الفرع الثالث: حقوق وواجبات المدقق**

مع توافر المهارات والصفات سابقة الذكر على المدقق أن يكون على دراية كافية بحقوقه وواجباته التي تتعلق بعملية التدقيق ، إذ أن عدم استمتاعه بحقوقه أو عدم قيامه بواجباته إنما يمكن أن يعرضه لمسؤولية قانونية .

-**حقوق المدقق** :لتحديد أهم حقوق التدقيق يجب التفرقة بين حالتين :

**-الحالة الأولى** :أن يكون التدقيق إختياري كما يحدث في المؤسسات الفردية والشركات الأشخاص ، ففي هذه الحالة تزداد الضرورة الاهتمام بعقود التدقيق أو عقود التعاقد ،حيث يجب تحديد في عقد التدقيق جميع الحقوق والواجبات بكل دقة[1].

**-الحالة الثانية** : أن يكون التدقيق إلزامي كما هو في شركات الأموال كشركات المساهمة مثلا ،حيث أن الإطار العام لحقوق وواجبات المدقق محددة بحكم قوانين ولوائح تنفيذية لها ،ومن أهمها مايلي :

**-حق الإطلاع** على جميع المستندات في المؤسسة والدفاتر المحاسبية في أي وقت لإبداء رأي محايد[2] ؛

-**حق طلب البيانات والإيضاحات** التي يرى ضرورة الحصول عليها في مهمته ؛

**-حق في تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها ؛**

-**الحق في دعوة الجمعية العامة** :دعوة الهيئة العامة للانعقاد في حالات الضرورة القصوى ؛

-**حق حضور إجتماع الهيئة العامة**: وإعتبار الإجتماع باطل إذ لم يحضره؛

**-حقه في حصوله على أتعاب نظير قيامه بعملية التدقيق ؛**

**-حق الإعتذار والإمتناع عن العمل بعد إنتخابه .**

**- واجبات التدقيق** :ومن أهم الواجبات التي ألقاها القانون على عاتق المدقق :

- **مراعاة أصول المهنة** : بمعنى يجب عليه مراعاة جميع مبادئ التدقيق .

- وضع تقرير سنوي خطي عن حالة المؤسسة وميزانيتها موضحا ما يلي :

- مطابقة الحسابات الختامية والمركز المالي المعروضة على الهيئة العامة للقوانين ولدفاتر المؤسسة .

---

[1] حامد طلبة محمد ابو هيبة ، مرجع سابق ،ص 184 .

[2] زهير الحدرب، مرجع سابق ، 2010 ص 104 .

– موقف المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من حيث تقديمهم للمدققين جميع البيانات التي طلبوها للقيام بمهمتهم .

– **الرقابة على صحة إجراء تأسيس المؤسسة** : ويقوم المدقق بهذه العملية تلقائيا ما لم يعين لرفع أية مسؤولية قد تتحقق عليه .

–**رقابة سير أعمال المؤسسة وتدقيق حساباتها** :وذلك دون التدخل في الإدارة وأن يبحثوا في تنظيم الدفاتر وأصولها.

–**حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين** : وذلك ليتمكن من مناقشة تقريره ،والتأكد من صحة النصاب القانوني لعقد الإجتماع .

–**التدقيق والتحقيق في موجودات المؤسسة وإلتزامها**: إن المدققين مسؤولين عن إقتطاع المبالغ المخصصة للإحتياطي الإجباري والإحتياطات الأخرى والإستهلاكات حسب النسب الواردة في النظام .

**الفرع الرابع: مسؤولية المدقق** :تتكون هذه المسؤوليات من ثلاث أنواع أو أفرع تكون معا المسؤولية القانونية ، والتي يمكن أن يتعرض لها المهنيون عموما ( ومنهم المحاسبون والمراجعون ) عند ممارستهم لمهنهم ،وهذه الأنواع هي :

- المسؤولية الجنائية .
- المسؤولية المدنية.
- المسؤولية التأديبية .

– قد يصبح المدقق عرضة لمسؤولية جنائية في حالة ما إذا اقترف إحدى جرائم المنصوص عليها قانونا باعتبارها تلحق أضرارا بالمجتمع ككل .

–كما قد يتعرض للمسؤولية المدنية بإعتبار أن هناك ضررا قد أصاب شخصا لخطأ أو إهمال من المدقق سواء كان لهذا الشخص علاقة تعاقدية معه أم لا .

– قد يكون في إخلال بقواعد وأداب وسلوك المهني أساسا لتعرضه لمسؤولية تأديبية أمام التنظيمات النقابية التي ينتمي إليها .

- **المسؤولية الجنائية** :تنعقد هذه المسؤولية متى إقترف المدقق فعلا جرما وذلك محدد بنص قانوني وكان ذلك عن إدراك وحرية إختيار ، ومن هذه الجرائم نشير إلى ما يلي :

**– جرائم التهرب الضريبي[1]:**

– الاشتراك في جريمة التهرب من أداء الضريبة ؛
– إخفاء وقائع جوهرية عند إعتماد الإقرار الضريبي للممولين .

**– جريمة إفشاء أسرار المهنة:**

المدقق مطالب بالإلتزام بالمحافظة على أسرار المهنية لعملائهم نتيجة للضرر الذي يقع على الطرف الأخر نتيجة لإفشاء السر المهني .

- **جريمة التوقيع على بيانات كاذبة:**في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في أثناء ممارسته المهنة .
- **جريمة مصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير قانونية .**

- **المسؤولية المدنية** :يتعرض المدقق للمسؤولية المدنية إذا توافرت الشروط اللازمة لذلك وتعد هذه الشروط بمثابة أركان تلزم لإنعقاد هذه المسؤولية وهي :

- **صدور خطأ من المدقق** :وقوع المدقق في الخطأ أو إخلاله بالواجبات المحددة في العقد .
- **وقوع ضرر على الغير .**
- **رابطة سببية بين الخطأ والضرر** : بمعنى أن تتوافر علاقة سببية بين خطا المدقق والضرر الذي أصاب المدعى .

-**المسؤولية التأديبية** :إذا خالف مدقق الحسابات الواجبات المحددة له فيعرض نفسه للمسؤولية التأديبية ومن أهم المخالفات مايلي:

- العمل موظف حكومة أو أي مؤسسة حكومية ؛
- عدم التفرغ للمهنة ؛
- مزاولة تدقيق حسابات مؤسسة وهو شريك فيها ؛

[1] حامد طلبة محمد ، "الخدمات الضريبية ،ومدى مسؤولية المحاسب القانوني عنها " ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،كلية التجارة بنها ، مصر ، العدد (1)، 1990 ، ص208- 312 .

- الدعاية لنفسه بأي وسيلة إعلان تخل بكرامة المهنة ؛
- إبداء رأي يخالف حقيقة ماتحتويه الدفاتر والسجلات ؛
- إرتكاب أي خطأ أو إهمال مهني جسيم ألحق الضرر بالغير ؛
- عدم تبليغ الجهات المختصة عن الإختلاس والتلاعب ؛
- التوقيع على تقارير وبيانات لا تعكس الواقع ؛
- التوقيع على تقارير عن حسابات لم يدققها ؛
- مخالفة الأنظمة وقوانين مهنة التدقيق الصادرة بمقتضى القانون.

**المبحث الثاني: التدقيق الخارجي :**

ينظر إلى وظيفة التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة الضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع ، بما تقوم به من تلبية تلك الحاجات ، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة .

**المطلب الأول : تعريف التدقيق الخارجي :**

رغم تعدد صيغ تعاريف التدقيق الخارجي إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها التدقيق من أهمها ما يلي:

-يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة[1] .

أما Porter عرفه "على أنه عملية فحص حيادي مستقل والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي [2] .

-كما تم تعريفه " بأنه نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق [3]" .

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية** ،الطبعة الثانية ،دار وائل للطباعة والنشر ، عمان الأردن ،2001، ص 13

[2] B PORTER , "**Principles of External Auditing**", John Wiley and sons, 1997,p.19.

[3] محمد السيد سرايا ، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ،المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ، مصر،2007، ص 39.

– وعرفها آخرون "بأنها فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ،وعمل إنتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية ،والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ،والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأي فني محايد على صدق وسلامة القوائم المالية [1]" .

من خلال إستعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص إلى أن التدقيق الخارجي يعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعماليات المؤسسة ، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق .

**الفرع الأول : أنواع التدقيق الخارجي :**

سوف نوضح بشكل خاص أنواع التدقيق الخارجي كما هي في الواقع ،والتي تتمثل في ثلاث أنواع أساسية والتي تتمثل في :التدقيق القانوني، التدقيق التعاقدي ، الخبرة القضائية [2].

-**التدقيق القانوني** : وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها وإعتماد القوائم المالية الختامية لها ويترتب على عدم القيام بعملية التدقيق وقوع مخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة ولابد أن يكون هذا الأخير كامل بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمله من قبل الإدارة ومن أمثلة ذلك تدقيق حسابات شركات المساهمة ، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات(Commissaire aux comptes) ؛

-**التدقيق التعاقدي (الاختياري )** : هو تدقيق تطلبه المؤسسة أو أصاحبها بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود إلتزام قانوني يحتم القيام به ، ويسمى في بعض الأحيان التدقيق الخاص وقد يكون كامل أو جزئي حسب ظروف المؤسسة و هي ليست إجبارية ، ففي شركات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الإستعانة بخدمات المدقق الخارجي لتدقيق حسابات المؤسسة ، وإعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة لفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث إطمئنان الشركاء خاصة في حالات الإفصاح عن صحة المعلومات المحاسبية .

-**الخبرة القضائية**:وهو التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي بطلب من المحكمة للحكم في نزاع وإن كل هذا النزاع يتطلب تدقيق القوائم المالية لإصدار حكم على مصداقيتها .

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق للنشر ،عمان الأردن،2008، ص 07.

[2] محمد بوتين، **مرجع سابق** ، ص 72.

**المطلب الثاني :أهمية التدقيق الخارجي :**

يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة تدعم وتخدم العديد من الأطراف في المؤسسة وخارجها ، التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف نذكر :

- **الفرع الأول :إدارة المؤسسة :**

يعتبر التدقيق الخارجي مهم لإدارة المشروع ، حيث أن إعتماد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية والرقابة على التخطيط يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام هذه المهام ، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلي توجيه الإستثمار لمثل هذه المؤسسة .

**–المؤسسات المالية والتجارية** :يعتبر التدقيق الخارجي ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات حيث أنها تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل .

**–الجهات الحكومية** :تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب ،منح القروض والدعم لبعض النشاطات بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف أخر ، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي "أن أهمية التدقيق تكمن في مراجعة الحسابات المستقلون يساعدون في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية وكذلك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي، كما انه يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة [1]".

**الفرع الثاني :أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني :**

يخدم التدقيق الخارجي للإقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدمتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر،من خلال مساهمتها الكبيرة والفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات ويعتبر المدقق خير عون للدولة لتنفيذ خططها والكشف عن أي إنحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتنمية الإقتصاد .

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر** ،دار المسيرة ، الأردن ،2006، ص 03.

**المطلب الثالث : أهداف التدقيق الخارجي :** يسعى

التدقيق الخارجي إلى تحقيق عدة أهداف من أهمها ما يلي[1]:

**الأهداف الرئيسية** :-إن الهدف الأساسي من عملية التدقيق خارجي هو إبداء رأي فني محايد على صدق وسلامة القوائم المالية والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

– إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة عن نظام الرقابة الداخلية وتبيان الخلل فيه من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام ؛

-إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية الموثقة،لتساعدهم في إتخاذ القرارات ؛

– التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص إرتكاب الأخطاء[2]؛

– مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة ، وإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .

**– الأهداف الخاصة :**

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي ،وفي سبيل تحقيق المدقق لتلك الأهداف فإن هناك أهداف فرعية أخرى عليه تحقيقها وتتمثل في مايلي[3] :

– **التحقق من الوجود** :يعنى أن كافة الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين ؛

**– التحقق من الإكتمال** : يعنى أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة ،وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة ؛

– **التحقق من الملكية** :يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين ،وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل إلتزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين ؛ **–**

**التحقق من التقييم** :أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة ؛

– **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة** : إن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها ؛

**– التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية** :أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة ،وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفق متطلبات اللوائح والقوانين والنظم وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها .

---

[1] يوسف محمود جربوع ، مرجع سابق ، ص 08.

[2] سفير محمد ، رزقي إسماعيل ،الملتقي الوطني واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،مداخلة تحت عنوان "مسؤولية ودور المراجع في سياق تطبيق النظام المحاسبي "المنعقد يومي 05و 05/06/ 2013 ص 05 .

[3] وليم توماس ،أمر سون هنكي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ،تعريب احمد حامد ،حجاج كمال الدين سعيد ، الأول دار المريخ للنشر ، مصر القاهرة ،2006، ص 54.

**المطلب الرابع :صفات وأخلاقيات المدقق الخارجي .**

**الفرع الأول : صفات المدقق الخارجي**:يتميز مدقق بعدة صفات جوهرية من أهمها مايلي :

**–الأمانة والنزاهة** : على المدقق أن يكون أمينا ونزيها في عمله وأن يعطى هذه المهنة حقها ، وأن يعمل بضميره و يبذل أقصى جهده ويستعمل كل الطاقات العلمية والفنية قي تنفيذ مهمته المكلف بها ، وأن يعرض النتائج التي توصل إليها بكل أمانة ونزاهة دون تحريف أو تمويه أو زيادة ،ويضمن في تقريره وجود سوى البيانات التي يثق في سلامتها ،والحقائق المتأكد من صحتها ، وألا يجامل أحدا عند إبداء رأيه.

**– المحافظة على أسرار المهنة** :حيث أن المدقق يكون موضع ثقة عملائه، ويطلع بحكم عمله على حقائق أسرارهم ، تقضي التقاليد المهنية في جميع المهن ، وليس في مهنة المحاسبة والتدقيق فقط ،بأن يحافظ الرجل المهني على هذه الأسرار وأن لا يقوم بإفشائها أو إستخدامها ضد عملائه ،وأن يكون كتوما وموضوع الثقة .[1]

**– الصبر واللباقة والقدرة على التصرف** : تعتبر عملية التدقيق عملية شاقة متعبة تحتاج إلي صبر وتأني في دراسة و تحقيق وتحليل عماليات المشروع والبحث عن الحقيقة ،ستدعي اللباقة في التعامل مع الموظفين والعملاء حتى يكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم ،وليس على المدقق أن يبدأ عمله وفي إفتراضه وجود عش وسوء نية والخطأ بل يجب أن يبدأ عمله بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يثبت العكس ، حيث أن هدف التدقيق تصحيح الأخطاء وليس تصدي لها.

**– الثقافة والمعرفة** : على مدقق الخارجي أن يكون متمكنا من علم المحاسبة والتدقيق ،وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الإجتماعية والإنسانية الوثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق مثل محاسبة التكاليف ، التحليل المالي و أدواته ،وكذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية ،أو القانون التجاري أو قانون الشركات، وأن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم والإدارة ،وبمبادئ الاقتصاد وذلك ليتمكن من تدقيق العمليات المؤسسة على إختلافها وتنوعها .

–أن يكون على علم تام بالأصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم التدقيق ، وأن يكون حريص على تتبع كل ماهو جديد في مجال إختصاصه ، وأن يتفهم كل حدث مالي سجل في دفاتر المؤسسة ؛

–من أهم ما ورد بشأن الصفات مدقق الخارجي في المواثيق المهنية، الأمريكية والبريطانية والدولية وهي الحيادية التامة و السرية المهنية والكفاءة المهنية[2] ؛

[1] إيهاب نظمي صابر ، هاني عبد الحفيظ العزب ،**تدقيق الحسابات "الإطار النظري"**،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ، الطبعة الأولى ،2011، ص 34.

[2] حسين حسين شحاته،**أصول المراجعة و الرقابة مع إطلالة إسلامية** ، ب س ، ص 45 .

– أن يكون ملما بالإضافة إلي إلمامه بعلم المحاسبة والتدقيق أن يكون على دراية بالقوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري والتشريعات الضريبية ؛

– أن يكون متحكما في لغته قادرا على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وبعبارات سلسة وسهلة؛

– أن يكون قوي الشخصية ويتمتع بضبط النفس واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء والبديهة وحسن المعاملة؛

– أن يكون ملم بالمعلومات الفنية للمؤسسة التي يعمل بها وكل فروعها وأقسامها حتى يتسنى له تدقيقها بشكل سليم؛

–لا يجب على المدقق أن يدعى أنه على دراية بكل شيء فلا يقوم بالإستفسار على معلومة يصعب عليه فهمها من أي موظف في المؤسسة مهما صغر شأنه، فالمدقق على درجة عالية من المعرفة لكن هذا لا يعني أن لديه كل معلومات الخاصة بالمؤسسة ؛

–أن يكون واسع الإطلاع وأن يتبع التطورات التي تمس التشريعات والقوانين التي تخص مجال عمله.

**الفرع الثاني : مؤهلات المدقق الخارجي:**

تضافرت جهود المشرعين والمنظمات المهنية والمعاهد والجامعات على إرساء وجوب وضرورة الكفاية في التأهيل

**– العلمي والتدريب العملي –؛**

– أن يكون حاملا لمؤهل علمي خاص بالتدقيق ؛

– أن يكون قد عمل محاسبا تحت التمرين لمدة لا تقل عن سنتين تحت إشراف شخص مؤهل بالمهنة ؛

– شهادة مهنية من أحد المعاهد أو جمعيات المحاسبين القانونيين المعتمدين دوليا ؛

– اعتراف مجلس مهنة التدقيق بهذه الشهادات المهنية بجدول يعدها[1] .

بالإضافة للشروط السابقة الواجب توفرها في من يرغب بمزاولة مهنة التدقيق يجب أن يلم بما يلي :

– المبادئ والطرق والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها [2] ؛

[1] خالد الخطيب ، خليل الرفاعي ، **علم تدقيق الحسابات** ، الطبعة الأولى ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2009،ص 121.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون ، مرجع سابق ، ص 103 .

– الإلمام التام بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ؛

– أن يكون المدقق متابعا لكل ما هو جديد في العلوم السابقة وكذلك ما يستجد من تشريعات وتعديلات للقوانين والأنظمة المرتبطة بعمله ، وأن يكون ملما باللغة العربية والإنجليزية والفرنسية .

**الفرع الثالث : أخلاقيات مهنة المدقق الخارجي :**

**أولا– تعريف أخلاقية المهنة** :هي مجموعة من القواعد والآداب السلوكية والأخلاقية التي يجب أن تصاحب الشخص المحترف في مهنته تجاه عمله، وتجاه المجتمع ككل، وتجاه نفسه وذاته[1].

حيث يُعرف البعض السلوكيات والآداب ،بصفة عامة بأنها عبارة عن تفكير منهجي يتعلق بالتبعات الأخلاقية للقرارات التي يتم إتخاذها، ويمكن وضع هذه التبعات في إطار حدوث ضرر أو أذى معين لمن يتعلق بهم هذه القرارات، ويعرفها الآخرون بأنها معايير قياسية للسلوك الأخلاقي، أي السلوك المقبول من المجتمع في إطار الصواب مقابل الخطأ[2].

أما أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق التي حددها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين ( APCIA) في أكتوبر 1983 ، والصادرة عن مجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني ، والتي تم تشكيلها لإدخال ماتراه من تطوير على المعايير الصادرة عام 1964 ، وعرفت اللجنة باسم رئيسها أندرسون وأصدرت تقريرها عام 1986 متضمنا الدستور الأخلاقي للمهنة واهم ما جاء فيه مايلي[3]:

**ثانيا–معايير السلوك المهني** : وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق، مع ربطها بالإلتزامات و مسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم وتتمثل هذه المعايير في ما يلي :

أ–**الموضوعية و الإستقلالية** :ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله دون التأثر بأراء الغير؛

ب–**الأمانة والنزاهة** :تعتبر من أهم معايير السلوك المهني بصفتها تمثل قيم أخلاقية المطلوبة لمهنة التدقيق ، وترتبط هذه الصفة بالتجرد من الإنحياز للمصلحة الشخصية ويحفظ أسراره ؛

ج –**تحسين العمل وإتقانه** :يرتبط هذا المعيار بإتقان العمل وكيفية تجويده، وأداء عمله على أكمل وجه ؛

د–**كفاءة العمل** :على مدقق الخارجي أن يكون كفء في أدائه لمهنته ويقوم بها بالطريقة المطلوبة منه ؛

[1] عمرو دراج، **آداب مهنة الهندسة**، الطبعة الثانية، القاهرة ،مصر ، 2006، ص4 .

[2] G Johns & A M. Saks ,**Organizational Behaviour**, Seventh Edition 2007,p 10.

[3] G D. Anderson and R C, Allyson. "Restructuring Professional standards: The Anderson report -Journal Accountancy-September, Vo. 23, No. 1, 2006, p:96-102.

ثالثا-**قواعد السلوك المهني** :وهي تمثل القواعد السلوكية المفصلة التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزما بالمعايير الأخلاقية العامة ومن أهمها ما يلي[1]:

-عدم تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثر بالآخرين ،ويرتبط هذا المعيار بقاعدة الأمانة والنزاهة و معيار الموضوعية ؛

-بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة ؛

- أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي ؛

-حفظ أسرار العملاء وعدم إفشائها ، ويرتبط ذلك بمعيار الأمانة والنزاهة ؛

- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على إستقلاله ،مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة ؛

- مراعاة كرامة المهنة ،فعلى المدقق ألا يقوم بأي عمل يسئ لمهنته ؛

- مراعاة زملاء المهنة ، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو الدفع أو عمولة للحصول على عملاء ؛

- أن لا يشارك أو يستعمل أعضاء من غير مجمع المحاسبين أو المدققين .

**رابعا- الإلتزام بالدستور الأخلاقي** :

**- الإلتزام الذاتي** : من قبل أعضاء المجمع القائم على الفهم والإدراك والضمير المهني ؛

-**الإلتزام الخارجي** : من خلال أعضاء المجمع والزملاء في المهنة والرأي العام في المجتمع ،الذي يتابع مدى التزام المدقق بالمعايير والقواعد المقررة ورصد حالات الخروج منها ؛

**-العقوبات** :وتتمثل في الإجراءات التأديبية التي تقع على المدقق في حالة مخالفته للمعايير والقواعد الملتزم بها .

**الفرع الرابع : تحديد أتعاب المدقق:**

بما أن الهيئة العامة هي من قامت بتعيين المدقق فهي من تقوم بتحديد أتعابه ، وعليها مراعاة بعض الجوانب الهامة التي هي[2]: - عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لطرف سيخضع عمله للتدقيق وذلك لتجنب تأثيره على المدقق أو مساومته بشان الأتعاب مما يفقد المدقق مصداقيته وحياده؛

[1] وليد خالد حميد العازمي،مرجع سابق ، ص 25.

[2] إيهاب نظمي صابر ، هاني عبد الحفيظ العزب ، مرجع سابق ، ص 38 ،39.

- تساوي الأتعاب مع الجهد المبذول من طرف المدقق ؛

- عدم ارتباط الأتعاب بالنتائج التي يتوصل إليها المدقق ؛

- عدم المبالغة في الأتعاب وكذا عدم تخفيض الأتعاب لكي لا يتهاون المدقق في عمله .

**الفرع الخامس: أشكال الأتعاب :**

تحدد الأتعاب كالتالي :

**– أتعاب مشروطة** :بمعني أنها ترتبط بشروط محددة من قبل (بمعنى توصل إلى نتائج معينة ) وهذا النوع مخالف للأداب وسلوك المهني والأخلاقية المهنة 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 ومدي قدرت عملائها للدفع فاتورة المدقق .

**المبحث الثالث : تقارير التدقيق الخارجي .** **المطلب**

**الأول : تعريف تقارير التدقيق الخارجي :**

**ماهية تقرير المدقق الخارجي :**

ينبغي على مدقق الخارجي أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وعادة يتم تقديم هذه النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية المنشورة ويعتبر جزءا لا يتجزأ منها[1] .

- كما عرف التدقيق الخارجي بأنه :"خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي من خلال تدقيقه لأنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية ، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق [2]".

- كما **عرف كذلك** :تقرير المدقق هو وسيلة التي يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية [3]" .

إنطلاقا مما سبق يمكن القول أن تقرير المدقق الخارجي هو المنتج النهائي لعملية التدقيق، و هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل علميا وعمليا ، يعده أصلا لإبداء رأي فني محايد يهدف من خلاله إعلام مستخدمي المعلومات حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض إستخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لإتخاذ قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية .

لذلك يعد التقرير وسيط أو وسيلة إتصال و نقل البيانات و حقائق و النتائج و الرأي بشكل واضح و مفهوم و توضيحها لمستخدميها .

إذن يمكن القول بأن التقرير يؤدي وظيفة إخبارية هامة ،كما أننا نجد في أثناء عملية الإيصال بهذه الطريقة أنه توجد تغذية عكسية قد تكون في صورة إستفسارات كما قد نجد في كثير من الأحيان أن المدقق يعطي تقارير شفوية.

[1] خالد أمين عبد الله ،مرجع سابق ، ص 20.

[2] هادي التميمي ،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر ، عمان، الأردن ،2007 ، ص 73.

[3] مصطفى حسنين خضير ،**المراجعة ،مفاهيم ،ومعايير** ، مطابع جامعة الملك سعود ،المملكة العربية السعودية، 1996 ، ص 587.

**المطلب الثاني :خصائص تقارير التدقيق الخارجي :**

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعومة بأوراق عمل التي يحتفظ بها المدقق ، ومعروضة بطريقة تمنع التأويل وتحريف فهنا يمكننا القول أن هذا التقرير جيد وذا جودة عالية ، حيث تتصف تقارير التدقيق الخارجي بجملة من الخصائص أهمها[1] :

– يمثل تقرير مدقق الحسابات وسيلة إتصال رئيسية بينه وبين المستخدمين المعلومة من أصحاب المؤسسة ومتحاجي المعلومة ؛

– يشترط إعداد التقرير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها مباشرة لتجنب أي تلاعب في معلوماتها وكلما كان إعداد التقرير أسرع كلما كان ذلك محبذ ؛

– يجب أن يكون التقرير منظم ومكتوب بطريقة سليمة ، وينطوي على حقائق هامة ومفيدة ؛

– الإيجاز: يجب أن لا يكون التقرير مطولا وأن لا يحتوى على كلمات متكررة ، وعبارات غير مترابطة وبعيدة عن الفهم ، وكذلك عدم إكثار من المعلومات الغير مفيدة لتجنب تشتيت وتركيز المستفيد ؛

– الوضوح : يجب توصيل المعلومة في التقرير بشكل واضح بعيدة عن الغموض لتعطي أكثر مصداقية ؛

– الأهمية : على التقرير أن يعطي معلومات ذات أهمية لطرف المستفيد منها، ويجب الإبتعاد عن المعلومات التي ليس لها أهمية ؛

– الصحة والدقة :يجب أن تكون المعلومات المقدمة في التقرير دقيقة وصحيحة وذات جودة عالية لإستفادة منها ؛

– الترابط : يجب أن يحتوي التقرير على جمل مترابطة ومتسلسلة لتسهيل فهمها ؛

– الصدق والأمانة : يجب أن لا يتحيز المدقق في تقريره إلى طرف على طرف أخر ، وأن يوضح النتائج المتوصل إليها بصدق وأمانة .

[1] احمد نور،**مراجعة الحسابات من النظرية إلي التطبيق** ،الدار الشباب للطباعة والنشر، الإسكندرية ، مصر ،1992 ، ص 562-563.

**المطلب الثالث :عناصر تقارير التدقيق الخارجي :**

أوضح المعيار( 700 ) العناصر الأساسية لتقرير مدقق الحسابات على النحو التالي :

**1–عنوان التقرير** :ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له ، ويفضل أن يستعمل عبارة ( تقرير مدقق مستقل )في العنوان ، وذلك لتمييز بين تقرير المدقق وتقارير الصادرة عن الجهات الأخرى ، مثل التي تصدر عن موظفي الشركة والتقارير التي تصدر عن مجلس الإدارة .

2– **الموجه إليهم التقرير** :ينبغي أن يوجه التقرير بشكل مناسب حسب متطلبات الظروف الارتباط بالتدقيق ، ويوجه التقرير إلي الجمعية العامة من مساهمين وأصحاب حصص وشركاء ومديرين وإلي أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة محل التدقيق ( وليس إلي إدارة المؤسسة ).

3 – **الفقرة الإفتتاحية** : ينبغي أن يحدد تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية التي تم تدقيقها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها ، فضلا عن ذلك يجب أن يوضح في التقرير أن القوائم هي من مسؤولية إدارة المؤسسة وأن دور المدقق ينحصر في الرأي عن عدالة هذه القوائم ، وأن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى[1].

يمكن أن تأخذ الفقرة التمهيدية الشكل التالي :" لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة .....2009/12/31 بيانات الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ و ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى .

4– **فقرة النطاق** :وتشمل ما يلي :

– توضيح أن عملية التدقيق تمت تبعا لقوانين واللوائح السارية ،والإشارة إلي تمكين مراقب الحسابات من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل جميع الظروف المحيطة بها ؛
– يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن التدقيق قد خطط ونفذ للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من أي تحريفات تؤثر على مصداقيتها ؛
– تأكيد أن الفحص قد تم وفق إختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم ،والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛
— تقييم السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ؛
– تقييم التقديرات المعدة بمعرفة الإدارة والمستخدمة في إعداد القوائم المالية ؛

[1] معيار التدقيق الدولي رقم 700 حول تكوين رأي وإعداد تقرير المدقق حول البيانات المالية ، طبقاً لمعايير التدقيق حسب الموقع الالكتروني ، تاريخ الاطلاع 2014/12/10 ،ص 03

http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf

- تقييم عرض القوائم المالية ككل ؛

فقرة النطاق تفيد أن مراقب الحسابات قد حصل على البيانات والإيضاحات والتي رآها لازمة لغرض التدقيق،وكذلك بيانا بان القوائم المالية الموجودة توفر أساسا لإبداء رأي فني محايد .

5- **فقرة الرأي** : وتتضمن ما يلي :

- رأيا صريحا عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة ومركزها المالي ؛
- رأيا عن مدى تطابق القوائم المالية والمتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها .

نورد فيما يلي مثال عن فقرة الرأي :" برأينا أن القوائم المالية تمثل صورة صادقة وعادلة ( أو تعرض بعدالة من كافة النواحي الجوهرية ) المركز المالي للشركة كما هو 2009/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها المالية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولية أو مبادئ المحاسبة المقبولة مقبولة عموما او المعايير الوطنية التي تتفق مع الأنظمة و القوانين المتبعة"[1].

6 –**تاريخ التقرير**:يؤرخ التاريخ بتاريخ إنتهاء العمل الميداني ، ويبين التاريخ أن مدقق الخارجي قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق .

**7 –عنوان مراقب الحسابات** :يجب أن يذكر التقرير إسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق .

**8 –توقيع مدقق الحسابات** : يجب أن يوقع التقرير بإسم مؤسسة التدقيق أو بالإسم الشخصي للتدقيق أو بكليهما حسبما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة بإسم المؤسسة بالنظر لإفتراضها مسؤولية عن عملية التدقيق .

**المطلب الرابع : أنواع تقارير التدقيق الخارجي :**

هناك العديد من الدراسات التي قسمت أنواع تقارير التدقيق الخارجي إلي عدة أنواع أهمها[2]:

- **من حيث درجة الالتزام في إعدادها** : تقرير عام ، تقرير خاص .
- **من حيث ما تحتويه من معلومات ينقسم إلي** : تقرير طويل ،تقرير قصير ،تقرير مختصر .
- **من حيث أنواع ينقسم إلي** : تقرير نظيف ،تقرير غير نظيف جزئيا ( متحفظ)، تقرير غير نظيف كليا (سالب)و تقرير عدم إبداء رأي .

[1] معيار التدقيق الدولي رقم 700 ، مرجع سابق ، ص 04 .

[2] مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة ،**تحليل القوائم المالية ( مدخل نظري وتطبيقي )**، الطبعة الثالثة ، دار المسيرة للنشر ، عمان ،الأردن ،2011 ، ص 51.

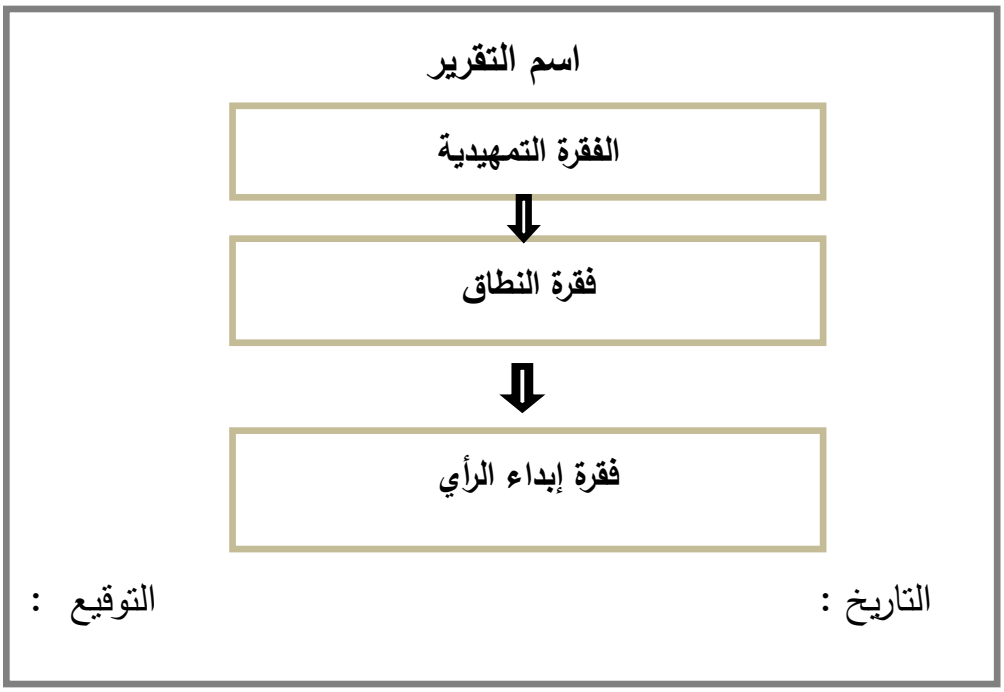
– **من حيث ناحية التوجيه ينقسم إلي** : تقرير موجه إلى أصحاب المؤسسة ، تقرير موجه إلى الجمعية العامة للمساهمين ،وتقرير موجه للإدارة .

بما أن دراستنا تشمل التقرير من حيث الأنواع فهي ستكون محل تركيزنا :

**– تقرير نظيف** :

– يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ في حالة توفر الشروط التالية :
– عدم وجود تحفظات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية محل الدراسة [1]؛
– أن القوائم المالية معدة وفقا للمعايير المحاسبية معدة قبولا عاما ؛
– عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على حسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي ؛
– صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي ؛
– حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز في نهاية السنة المالية؛

**الشكل رقم 03 هيكل التقرير النمطي : حالة الرأي النظيف**




المصدر :احمد حلمي جمعة ،**مدخل للتدقيق الحديث** ، مرجع سابق ، ص 331.

[1] احمد حلمي جمعة ،**مدخل للتدقيق الحديث** ، الطبعة الأولى ، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2000 ، ص 126.

**–تقرير غير نظيف جزئيا ( متحفظ )**:يقوم مدقق الخارجي بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال العملية أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم ما يقيد رأيه ، ومن بينها مايلي :

– وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير الذي ينطوي على التحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ ؛

– إن عملية الفحص لم تتم وفق معايير التدقيق الدولية ؛
– عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية ؛
– في حالة ما إذا تبين أن احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب .

**– تقرير غير نظيف كليا ( سالب )** : يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤيدة لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها .

– يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لان المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تنفذ المؤسسة هذه التوصيات ومن بين الأسباب التي تؤدي بالمدقق إلي إبداء رأي سلبي :

– عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية إلي درجة لا يمكن الاعتماد عليه من طرف المدقق؛
– وضع قيود من طرف المؤسسة ؛
– عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية ؛
– عدم التوافق بين الإدارة بين المدقق بما بتعلق بوجود تلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية من تزوير وتضليل مما يؤثر على صدق وسلامة القوائم المالية .

– **تقرير عدم إبداء رأي** :هو الإمتناع عن إبداء الرأي يعنى أن المدقق لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق وذلك لعدة أسباب أهمها :

– وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة المؤسسة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الإتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدة ؛
– وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديها على حقوق الاختراع لمؤسسة أخرى أو قضية من عمال يطالبون بدفع تعويضها ؛
– في حالة قيام زميل أخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية في هذه الحالة يمتنع عن إبداء رأيه ؛

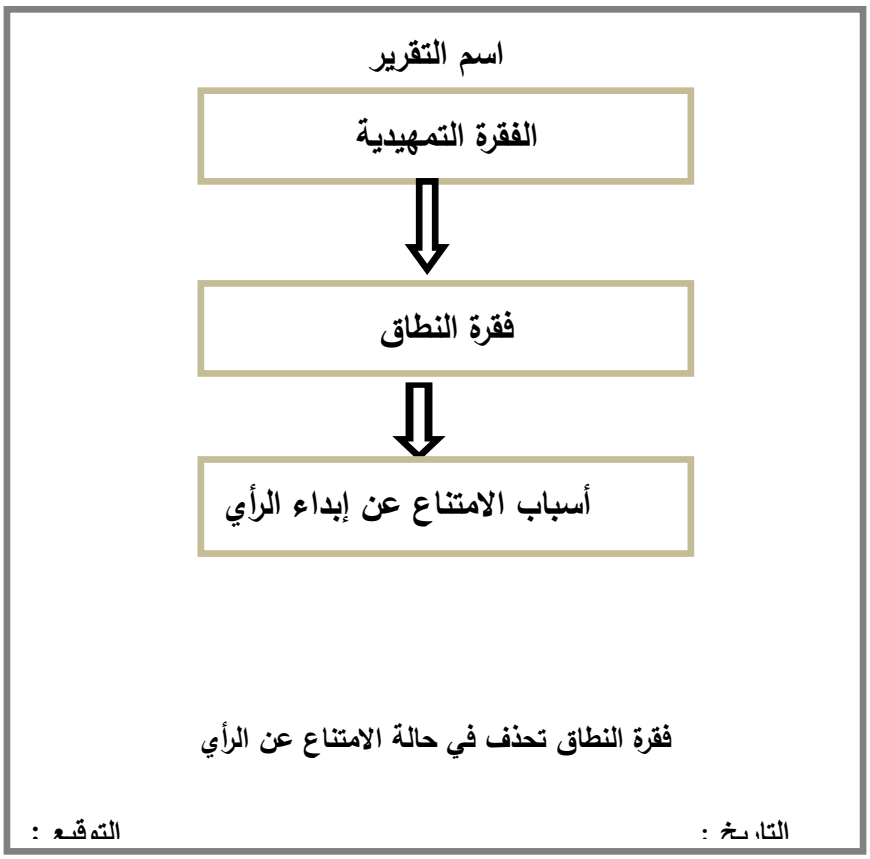
– في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء لتحقق من أرصدتهم أو إرسال مصادقات للدائنين للتأكد من أرصدتهم ؛

– عندما يتعذر على مدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه فأنه يمتنع عن ذلك ؛

– غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير سلبي جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المراجع رأيه فيها ؛

– هذا وقد وضح الاتحاد الوطني للمحاسبين في المعيار 700 على أنه يجب أن يكتب المدقق في تقرير أسباب امتناعه عن رأيه؛

**الشكل رقم( 04) هيكل التقرير النمطي بخلاف التقرير النظيف**




المصدر :احمد حلمي جمعة ،مرجع سابق ، ص 336.

**خلاصة :**

تم في هذا الفصل دراسة التدقيق بصفة عامة و التدقيق الخارجي بصفة خاصة ، فتبين لنا أن التدقيق يلعب دورا هاما وهو مراجعة عمل المحاسب .

فالتدقيق هو عملية منتظمة تتعلق بجمع وتقييم أدلة إثبات بموضوعية من خلال دراسة وثائق وأحداث إقتصادية و التأكد من درجة تطابق الحقائق مع المعايير الموضوعية و في الأخير التوصل إلى نتائج علمية يعتمد عليها في تقريره .

من خلال ما تم التوصل إليه نلخص أن هدف عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق ونتائج أعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة .

أما التدقيق الخارجي فان دوره يكمن في إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة عن نظام الرقابة الداخلية وتبيان الخلل فيه من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام ، وإمداد متعاملي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية بالبيانات المالية الموثقة ،لتساعدهم في إتخاذ القرارات بإعداد تقرير نهائي شامل عن الوضعية المالية والتقرير المحاسبي هو خلاصة ما توصل إليه المراجع الحسابات من خلال مراجعته لأنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية ، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق .

يمثل تقرير المدقق الخارجي وسيلة إتصال رئيسية بينه وبين المستخدمين المعلومة من أصحاب المؤسسة ومحتجيها وقد قسمت أنواع التقارير إلي: تقرير نظيف ،تقرير متحفظ ،تقرير سالب ، وتقرير عدم إبداء الرأي .

# الفصل الثاني :

# تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

**تمهيد :**

مرت مهنة التدقيق الخارجي بعدة مراحل وبعدة تحولات خصوصا من ناحية الإطار التنظيمي ،حيث يهدف هذا الفصل لدراسة تطور مهنة التدقيق في الجزائر من خلال التطرق إلي الإطار العام لمهنة التدقيق الخارجي في المبحث الأول وسنبدأ بنشأة وتطور هذه المهنة ،ومن ثم الهيئات المنظمة والمسيرة للمهنة ، ثم مهام مهن التدقيق و الشروط اللازمة للممارسة مهنة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية .

أما المبحث الثاني فسنتطرق مسؤولية مدقق الحسابات المؤسسة في الجزائر،وذلك بدراسة كيفية الإعتماد للممارسة المهنة ، معايير الأداء المهني ،الحقوق والواجبات ، تعيين وإنهاء مهام المدقق .

أما المبحث الثالث فسنتطرق فيه إلي المنهج المتبع لإصدار تقرير المدقق ،من خلال دراسة شاملة للمؤسسة ،دراسة نظام الرقابة فيها وفحص القوائم المالية وفي الأخير كيفية تحرير تقرير نهائي .

أما في المطلب الأخير سنتطرق إلي نماذج تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر وبعض الدول العربية كمصر والأردن و تونس والمغرب .

## المبحث الأول : الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي .

### المطلب الأول : نشأة و تطور التدقيق الخارجي في الجزائر:

مرت مهنة التدقيق الحسابات في الجزائر بعدة تطورات وهذا بعد الأزمة التي عاشها الإقتصاد الجزائري سنة 1986م و التي كانت ظاهرة خطيرة على الاقتصاد الوطني حيث إنخفض سعر برميل البترول وتدهورت قيمته، بالإضافة إلى التسيير السيئ للمؤسسة ولأجل هذه النتائج سعت الجزائر إلى البحث أحسن السبل لبناء اقتصاد وطني عصري و إخراج المؤسسة الوطنية من البيروقراطية وإعطائها الحرية اللازمة لإصدار قراراتها الخاصة لتسيير مواردها المالية والمادية من ثمة تم مناقشة قضية النظام الرأسمالي أي إستقلالية المؤسسة والإنتقال إلي السوق الحر ، وفي بداية 1988م بدأت مرحلة تطبيق بعد دراسة مشاريع وقوانين وحددت الحكومة شروطها ومخططاتها .

زيادة على ذلك فإن الشراكة الجزائرية الأوربية التي كانت تسعى لتحقيقها ، فكان من المهم للمسؤولين الإقتصاديين في الجزائر إستقطاب إستثمارات داخلية وأجنبية من خلال شراكة صناعية وتجارية تساهم في رفع الإقتصاد والنهوض به ، ثم جاء قرار الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة الذي اتخذته الجزائر[1] وأدرجت فيه المجهودات المبذولة في مجال تحرير الاقتصاد والتجارة والتطورات الكبرى التي حققتها على السلم التنظيم الاقتصادي للبلد، وبالتالي إنتقالها إلى إقتصاد السوق ، فلغرض الإنضمام قامت الجزائر بعدة إجراءات في هذا الشأن، حيث حضرت ملف الإنضمام للمنظمة ،كل هذه الأحداث الاقتصادية كان لها اثر مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حيث مر هذا الأخير بعدة مراحل حيث تم تقسيمها إلي ما يلي :

**المرحلة الممتدة من 1969 إلي 1980 :** بدأ

تنظيم مهنة التدقيق في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية سنة 1969 وفقا للمرسوم 107/69 المؤرخ في 31-12-1962 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث تنص المادة 39 على[2]:"يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي حسابات في شركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم ".

لقد حدد المرسوم رقم 70 /173 المؤرخ في 1973/11/16 مهام وواجبات مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية و شبه عمومية وهو النص الذي أعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسييرها و ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين[3]:

- المراقبون العامون الماليين ؛

---

[1] الموقع الرسمي لوزارة التجارة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، تاريخ الاطلاع 2016/04/04 .

http://www.mincommerce.gov.dz/arab/?mincom=moufawdatema

[2] المرسوم 107/69 المؤرخ في 31-12-1962 الموافق ليوم الأربعاء 22 شوال 1969 ، المادة 39.

[3] المرسوم رقم 70 /173 المؤرخ في 1973/11/16 ، "يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية والشبه عمومية "، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المادة 01 ، العدد 1970،97.

- مراقبو المالية ؛
- مفتشو المالية ؛
-الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية .

حيث يقوم الأشخاص المذكورين أعلاه بالمهام التالية[1]:

- المراقبة الشروط إنجاز جميع العمليات والنشاطات الإقتصادية التي لها أثار مالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- متابعة تطبيق الإجراءات والقواعد في التسجيلات المحاسبية ، وكذا تعبير وفعالية إحتياطات المؤسسة ؛
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة ؛
- متابعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة ومدى صلاحياتها،كما كان لها أيضا سلطة التسيير من خلال ما يلي :
- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المدققة ؛
- إكتشاف أخطاء التسيير وتقديمها للوزارة الوصية ووزارة المالية .

إن هذه التشريعات لم تدم طويلا سرعان ما بدأت في التغير إلي غاية 1980 حيث عرفت هذه السنة إنشاء مجلس المحاسبة والمتفشية العامة للمالية والتي لم تتوافق مع الظروف الإقتصادية والمالية وعدم مواكبتها للتطور العالمي خصوصا المتعلق بالمعايير الدولية[2].

كذلك تميزت هذه المرحلة بظهور خلل في ممارسة التدقيق من حيث المهام التي يقومون بها ، حيث أن التنظيم في تلك المرحلة يقضي بممارسة من طرف مدققين مستقلين مع شرط عدم التدخل في التسيير[3].

كما شهدت هذه المرحلة ثغرات كبيرة وجوهرية أبرزها :

- عدم تطبيق مهنة التدقيق وفق المعايير الدولية ؛
- غياب المراقبة الدائمة بسبب نقص الإمكانات البشرية والمادية ؛
-غياب الإجراءات التي تسمح بمزاولة هذه المهنة ، وعدم وضوح المعايير المتبعة لذلك ؛
-نقص الشفافية في تحديد مقاييس وشروط الإلتحاق بالمهنة ، حيث أن هذه الشروط كانت تحدد من طرف الإدارة

[1] Mohamed Samir Hadj Ali," Le commissariat aux comptes : caractéristiques et missions" , Revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 3 (3ème trimestre), 1994, p. 10.

[2] سهام محمد السويدي ، **دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر**،الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر ،2010، ص 110.

[3] صديقي مسعود ، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب الدولية** ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2004، ص246 .

بتوافق مع أهداف المرحلة ؛

-إمتداد المرسوم 173/70 لمجالات التدقيق فالرقابة محددة من خلال هذا المرسوم وهي تتناقض مع معايير المهنة المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي ،والتي عادة ما تجمع مهام مضادة وغير متلائمة بالنظر إلي المعايير الدولية ؛

- مدة العهدة للمحافظ الحسابات غير محددة في تلك المرحلة ؛

في تلك المرحلة صدر مرسوم جديد 82/71 لسنة 1971 والذي يتعلق بتنظيم مهنة المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي و الذي إعتمد عليه في التطبيق ، هذا القانون لم يهتم بالتدقيق القانوني وتنظيمه ماعدا ما تعلق بتعيين محافظي الحسابات في المؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم ،حيث ألزمها بأن يكونوا من بين الخبراء المحاسبين المرخصين وفق هذا القانون ، وبالتالي يبقى التدقيق القانوني للمؤسسات العمومية للمؤسسات العمومية تحت وصاية وزارة المالية وليست تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة .

متضمنا القانون التجاري ولاغيا القانون الفرنسي1966/07/24 [1].

**المرحلة الممتدة من 1980 إلي 1988 ( مرحلة إعادة تنظيم المراجعة القانونية ):**

تميزت هذه المرحلة بإعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية ،الذي نتج عنها إرتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر توليد المعلومات ،وضعف التحكم في النظام المحاسبي فأجبر المشرع الجزائري على سن أليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة .

مع صدور دستور 1976 والذي إنبثق عنه إعادة تنظيم مهنة التدقيق، وأقر بإنشاء مجلس المحاسبة بصدور قانون 05/80 المؤرخ في 1980/03/01[2]. وفي مادته رقم 05 نص على أن :" مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العماليات المالية والمحاسبة ، أين تتم مراقبة صحتها، وقانونيتها ومصداقيتها".

هذا القانون أدى إلى إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970 وإصدار قوانين خاصة ولكنه لم يلغ صراحة أحكام النصوص القانونية المختلفة ، ولمختلف تقارير تدقيق الحسابات وخاصة فيما يتعلق ب[3]:

- المادة 30 من الأمر المؤرخ في 1971/11/16 المتعلق بالتسيير الإشتراكي للمؤسسات ؛
- المادة 05 من المرسوم 252/74 المؤرخ في 1974/11/28 المتعلق بلجان الشؤون الإجتماعية والثقافية ؛

[1] شرقي عمار،**التنظيم المهني للمراجعة** ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف ، 2013 ، ص 116.

[2] أزهر عزة ،" واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر " ،مجلة علمية دولية ،تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة الوادي الجزائر،العدد 5، 2012 ، ص 20.

[3] سهام محمد السويدي ,مرجع سابق ، ص 111.

- المادة 10 من المرسوم 16/75 المؤرخ في 1975/11/21 والذي حدد العلاقة بين المؤسسات الاشتراكية ،سلطة إدارة الوصية والإدارات الأخرى التابعة للدولة ؛
- المادة 10 من المرسوم75 /149 المؤرخ في 1975/11/21 والمتعلق بمجلس الإدارة للمؤسسات الإشتراكية ذات طابع الاقتصادي .

هذه الحالة تميز بوجود مدقق في المؤسسات العمومية ذات أسس قانونية ،والتي تميز بثغرات وفراغ قانوني فيما يتعلق بمايلي :

-شروط التعيين ؛

- المهام والواجبات ؛
- المسؤوليات وبصفة عامة قانون الأساسي لتدقيق الحسابات.

وتبين في الأخير أن هذا القانون يعيش فراغا قانوني شبه تام إلى غاية 1984بصدور قانون المالية الذي جاء ليعيد تكييف مهنة التدقيق .

مع كل هذه الإصلاحات إلى أن تلك المرحلة عرفت عدة مشاكل بخصوص إعادة الهيكلة التنظيمية والمالية لتدقيق الحسابات في الجزائر , وكذلك نقص المدققين في تلك المرحلة حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين خبير آنذاك يقابله عدد إجمالي للمؤسسات يقارب 1600 مؤسسة .غياب التنظيم المهني مما تطلب صدور القانون المتعلق بإستقلالية للمؤسسات وبالتالي إعادة الإعتبار لمهنة التدقيق في المؤسسات العمومية والصادر سنة 1988.

**المرحلة الممتدة من 1988 إلي 1990 ( مرحلة إعادة تأهيل التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية):**

تميزت المراحل الأولى بالبطء الشديد إلي غاية 1988 ، صدور قانون 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية وإعادة تنظيم كامل للتدقيق ، وبذلك فإن هذه المرحلة أوجبت تواجد تدقيق داخلي بمختلف المؤسسات العمومية ،وأضيف للقانون بندين رئيسين وهما :

- إستقلالية التدقيق ؛
- التفرقة بين التدقيق القانوني والمراقبة المركزية .

قد تلي صدور القانون 01/88 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الإقتصادية العمومية صدور القانون 32/90 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعى التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و الجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري .

**المرحلة الممتدة من 1991 إلى 2009 (ما بعد الإصلاحات ):**

خضعت مهنة المحاسبة إلى غاية سنة 1991 لأحكام الأمر رقم 17-82 المؤرخ في29 ديسمبر 1971 والذي لم يتعلق إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية ،قام هذا الأمر بتأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية .

وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ، وبهذا الصدد لابد من الإشارة إلى أن منح الإعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة كانت من إختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية .

دامت هذه المنظمة إلى غاية الإعلان عن القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

تم تدخل القانون رقم 91-08 المشار إليه أعلاه في إطار تكييف الأدوات القانونية مع المحيط الجديد الذي ساد بعد إصدار قوانين 1988 المتعلقة باستقلالية المؤسسات ، قامت هذه القوانين خاصة بإدراج مهمة مراقبة المهنيين المستقلين لحسابات المؤسسات.

يمتاز الإصلاح المدرج بموجب القانون رقم 91-08 بالعناصر الهامة الآتية [1]:

- إنشاء منظمة وطنية يديرها مجلس ؛

- جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هذه المنظمة (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)؛

- ضبط المهنة عن طريق تأسيس هيئة نقابية ، بدون أي تدخل ممكن من السلطات العمومية ؛

- التفويض لمجلس المنظمة الوطنية بإمتيازات القوة العمومية لاسيما تخليص الإعتمادات .

لقد عرفت الهيئة النقابية أزمة داخلية وعميقة متكررة أدت إلى عرقلة سيرها و إيقاف مهامها والتفريق بين المهنيين،تم في هذه الفترة صدور القانون 08/91 المؤرخ في 27 افريل 1991 والذي يحدد ممارسة مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها الشركات رؤوس الأموال وفقا لقانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والنقابات الاجتماعية والتعاضدية .

[1] القانون 91 /08 المؤرخ في 1991/04/27، يتعلق مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، رقم 20، بتاريخ 1991/05/01، م 01.

بذلك أصبحت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مهنة مستقلة ،بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية ،وفي هذه الحالة تم الجمع بين ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بمصف الوطني للخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات ، والمحاسبين المعتمدين .

يمتاز التنظيم الناجم عن القانون رقم 91-08 بعدة نقائص لاسيما :

- التكفل الكامل بضبط الهيئة لمهنة المحاسبة في غياب وصاية السلطات العمومية ؛

- الجمع في تنظيم وحيد للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها ومصالحها ؛

- منح الهيئة النقابية التراخيص لممارسة المهام المحاسبية بدون أية رقابة من السلطات العمومية ؛

- غياب الأحكام الخاصة بالتكوين والتربصات المهنية لمحافظي الحسابات.

قد تبع ذلك صدور عدة مراسيم أهمها [1]:

- المرسوم رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13 المتعلق بتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .
- القانون المتعلق بأتعاب محافظي الحسابات الصادر في 1994/11/07 " يحدد هذا القانون نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار مهام العادية التي يسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما ."
- ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 96 /136 لسنة 1996 الصادر في 1996/04/15 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود قوانين تنظمها.
- المرسوم التنفيذي رقم 96 /318 لسنة 1996 الصادر في 1996/09/25 ويتضمن إنشاء مجلس المحاسبة .
- المرسوم التنفيذي رقم 97 /458 لسنة 1997 الصادر في 1997/12/01 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ثم صدر مقرر سنة 1999يتضمن الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية وعدل هذا المقرر في سنة 2002 ثم 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في الممارسة المهنة .

وفي سنة 2010 صدر قانون رقم 01/10 المؤرخ في 06/29/ 2010لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، حيث يلغي أحكام القانون 08/91 .

[1] سهام محمد السويدي ,مرجع سابق ، ص 112.

**المطلب الثاني : الهيئات و المنظمات المسيرة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر :**

ينظم مهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من القواعد والأليات التي تعمل على تطور هذه المهنة ،وتتمثل هذه الهيئات في:

**الفرع الأول : المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات ،المحاسبين المعتمدين :**

تأسست هذه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ،محافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين بموجب القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 ، بحيث نصت المادة الخامسة من القانون المذكور "تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبيين و محافظي الحسابات المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون[1].

يدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر ،ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم[2]، وبالتالي بعض مهام المنظمة ما يلي [3]:

- السهر على التنظيم المهنة ؛
- الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم ؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف والشطب من جدولها ؛
- يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ؛
- تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كيفية تطبيقها عن طريق التنظيم .

**الفرع الثاني : مجلس النقابة الوطنية لأعضاء مهنة التدقيق** : تأسس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب مرسوم 08/92 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط إختصاصه وفوائد عمله ، يدير النقابة مجلس يتكون من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية[4].

---

[1] القانون 91 /08، مرجع سابق .

[2] المرسوم التنفيذي رقم 08/91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411الموافق ل1991/04/27 ، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، م 05.

[3] مرجع نفسه ,م 09-10-11.

[4] سهام محمد السويدي ,مرجع سابق ، ص 116.

ومن بين مهام المجلس مايلي[1]:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة ؛
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة وتمثيلها في الأعمال المدنية في إدارة الأملاك العقارية والمنقولة التي تملكها النقابة الوطنية وفي تسييرها وفي الإمتثال أمام العدالة بإسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه ؛
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها وعرضها إن إقتضى الأمر على غرفة المصالحة والإنضباط التحكيم ؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية التي يقررها المؤتمر ؛
- إعداد مشروع الإيرادات والنفقات وإقتراحه على المؤتمر للمصادقة عليه ؛
- عرض كل الحالات الداخلة في إختصاصاته على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم التابعة للنقابة طبقا للقانون النظام الداخلي ؛
- السهر على إحترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي ؛
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة؛
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في الميادين المحاسبية والمالية والقانونية المرتبطة بحياة المؤسسة؛
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة لحضور التدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة وكذا المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث ؛
- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

[1] إعادة هيكلة المنظمات المحاسبية المهنية نتيجة حتمية الإصلاحات المحاسبية في الجزائر ، مجلة الالكترونية "الاقتصاد الإسلامي العالمية "MEIG" اطلع عليها يوم :2016/02/09 .

http://giem.kantakji.com/article/details/ID/620/print/yes/

**الفرع الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة :** **أولا:**

**إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة :** أنشئ

المجلس الوطني للمحاسبة بموجب مرسوم تنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 /1996/09 ، حيث تنص المادة الثانية " يعد جهاز إستشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث و ضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها ،وبالتالي يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية ،ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات و المؤسسات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله ، ومن بين مهامه مايلي [1]:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها ؛
- إنجاز أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة ؛
- إقتراح كل التدابير إلزامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية وإستغلالها العقلاني ؛
- إبداء رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- المشاركة في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية ؛
- متابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي ؛
- تنظيم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه .

**ثانيا :تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة** :فيما يخص تشكيلة المجلس ، فانه يرأسه وزير المالية أو ممثله ويتكون من :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة ؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني ؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة ؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية ؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ، يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه . وقواعد سيره، م 02.

- مدير العام للضرائب ؛
- مدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية ؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر ؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة ؛
- ثلاث ( 03 ) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين ؛
- ثلاث ( 03 ) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛
- ثلاث ( 03 ) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ؛
- ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية. يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجلس المحاسبي و المالي، يعد أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست (6) سنوات بناء على إقتراح من الوزراء مسؤولي الهيئات المذكورة في المادة 2 من المرسوم أعلاه [1].

تجدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين 2، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

**ثالثا : مهام المجلس الوطني للمحاسبة :**

بعد التطور الذي شهدته المهنة في الأونة الأخيرة خولت مهام جديد لمجلس المحاسبة وهي من خلال الإعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية وهي على النحو التالي[2]:

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد** :يمارس المجلس بعنوان الإعتماد المهام التالية[3] :

–يقوم بإستقبال طلبات الاعتماد في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين واتخاذ القرار بشأنها ؛

- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة في مختلف المجالات وعرضها للموافقة ؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 02.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 03 .

[3] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 09 و 10.

- تقييم شهادات وإجازات المترشحين الراغبين في الحصول الإعتماد وتسجيل في الجدول ؛
- إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق أعضاءها وفصل فيها ؛
- إعداد قائمة الأعضاء المعتمدين في الجدول ؛
- نشر القائمة الأعضاء المهنيين المقبولين في الجدول .

**– مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:** يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية [1]:

- جمع وإستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية ؛
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات ؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها ؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة ؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق ؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي ؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

**– مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:** يمارس المجلس بعنوان و تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام الآتية[2]:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهني؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي ؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية ؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها ؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 11.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 12.

- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين ؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة ؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهني المحاسب.

**رابعا : لجان مجلس المحاسبة :**

تطبيقا لأحكام المادة 5 من القانون رقم 10-01المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 المذكور أعلاه تنشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية[1]:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية ؛
- لجنة الاعتماد ؛
- لجنة التكوين ؛
- لجنة الانضباط والتحكيم ؛
- لجنة مراقبة النوعية.

**أ- : مهام لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:**تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية المهام الآتية[2] :

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية ؛
- تحضير مشاريع أراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة ؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير وإستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية ؛
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات ؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الأراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها ؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة ؛
- تحضير مشاريع الأراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالإتصال مع مختلف الهيئات العينية .

[1] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م17.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 18.

**ب – : مهام لجنة الاعتماد** :تتولى لجنة الاعتماد المهام الآتية [1]:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الإعتماد ؛
- تحديد معايير وسبل الإلتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؛
- ضمان تسيير طلبات الإعتماد ؛
- تحضير ملفات الإعتماد ؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهني المعتمدين.

**ج– : مهام لجنة التكوين**:تتولى لجنة التكوين المهام الآتية [2]:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات ؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات ؛
- توجيه المتربصبين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة ؛
- تسليم شهادات نهاية التربص ؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية ؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة ؛
- المشاركة في تعين لجان الإمتحان لكل أنواع التكوين ؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة ؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

- **د–:مهام لجنة الإنضباط والتحكيم** :تتولى لجنة الإنضباط والتحكيم المهام الآتية [3]:
- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الإنضباط والتحكيم ؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهني من خلال تأدية مهامهم ؛
- تحضير مشاريع الأراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والإنضباط ؛

[1] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 19 .
[2] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 20 .
[3] المرسوم التنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 21.

- ضمان دور أساسي في مجال الإستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين و الزبائن ؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

**و- :مهام لجنة مراقبة النوعية** :تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام الآتية [1]:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات ؛
- إبداء الأراء وإقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية ؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب ؛
- ضمان متابعة مدى إحترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات ؛
- إعداد قائمة المراقبة المختارين من بين المهني من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية ؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

تحدد تشكيلة اللجان المذكورة في المادة 17أعلاه بقرار من الوزير المكلف بالمالية[2].

## الفرع الرابع : المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين :

إنّ الوزير الأول وبناء على تقرير وزير المالية وبناء على الدستور و لا سيما المادتان 85 -3 و125 (الفقرة 2) منه ،و بعد موافقة رئيس الجمهورية يتم تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتنظيمه وقواعد سيره ، ووفقا للمادّة 2 يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر[3]، ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 22.

[2] مرسوم تنفيذي رقم 24/ 11 ، مرجع سابق ، م 23.

[3] مرسوم التنفيذي رقم 11/25 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ،يحدد تشكيلة ا لمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ، م 01 و 02 .

أولا :**تشكيل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين** :

يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين[1].

يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .

**ثانيا :صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين** :يكلف المجلس بمايلي[2] :

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

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11/25 ، مرجع سابق ، م 03 .

[2] مرسوم تنفيذي رقم 11/25 ، مرجع سابق ، م 03.

**الفرع الخامس : المجلس الوطني لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :** إنّ الوزير الأول وبناء على تقرير وزير المالية وبناء على الدستور و لا سيما المادتان 85 -3 و125 (الفقرة 2) منه ،و بعد موافقة رئيس الجمهورية يتم تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره وفقا للمادّة 2 يحدد مقر مجلس بمدينة الجزائر [1]، ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

أولا :**تشكيل المجلس الوطني لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :**

يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[2].

يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح رئيس المجلس الوطني الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

**ثانيا :صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**يكلف المجلس بمايلي[3] :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها ؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية ؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها ؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير ؛
- تمثيل المغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة ؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11/26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، م 01 و 02 .

[2] المرسوم التنفيذي رقم 11/26 ، مرجع سابق ، م 03 .

[3] المرسوم التنفيذي رقم 11/26 ، مرجع سابق ، م 04.

**الفرع السادس: المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين :**

إنّ الوزير الأول وبناء على تقرير وزير المالية وبناء على الدستور و لا سيما المادتان 85 -3 و125 (الفقرة 2) منه ،و بعد موافقة رئيس الجمهورية يتم تشكيلة المجلس الوطني لغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره وفقا للمادّة 2 يحدد مقر مجلس بمدينة الجزائر[1]، ويمكن نقله إلى أي مكان أخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

أولا :**تشكيل المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين :**

يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين [2]،يعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين .

**ثانيا :صلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين** :يكلف المجلس بما يلي[3] :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها؛
- 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 الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .

[1] المرسوم التنفيذي رقم 27 /11 المؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ،يحدد تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها وقواعد سيره. م 1 0و 02 .

[2] المرسوم التنفيذي رقم 27 /11 ، مرجع سابق ، م 03.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 27 /11 ، مرجع سابق ، م 04 .

**المطلب الثالث :مهام ممارسي المهن المحاسبية والتدقيق الخارجي في الجزائر :**

ينقسم المهنيون الذين يمارسون مهنة التدقيق في الجزائر إلي الخبير محاسبي ،محافظ الحسابات ، المحاسبين معتمدين .

**الفرع الأول : ممارسي مهن المحاسبية و التدقيق الخارجي في الجزائر:**

**أولا :تعريف الخبير المحاسبي** :تنص المادة 18 من القانون 10-01 : " يعد خبيرا محاسبا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات [1]." ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات .

**ثانيا : تعريف محافظ الحسابات** :عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر4على أنه:

"الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها، و يصادق على إنتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة، و صحة لذلك و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين [2]."

وحسب المادة 11 من القانون رقم 10-01 : "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وإنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به [3]."

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية و السجلات المحاسبية تدقيق إنتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي .

[1] القانون رقم 10-01،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مؤرخ في 28 رجب عام 1431الموافق 11 يناير سنة 2010 ،يحدد في الفصل الرابع ممارسة مهنة الخبير المحاسب العدد 42، م 18 .

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 1998، الجزائر، ص155 .

[3] القانون رقم 10-01، مرجع سابق ، م 22.

**ثالثا تعريف المحاسبين المعتمدين** :وفقا للمادة 41من القانون رقم 10-01 المحاسب المعتمد على انه " المهني الذي يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وضبط الحسابات ، وحسابات التجار و الشركات و الهيئات التي تطلب خدماته [1]."

**الفرع الثاني مهام ممارسي المهن المحاسبية و التدقيق الخارجي في الجزائر :**

هناك نوعان من مدققي الحسابات في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين المكلفون بالقيام بالتدقيق الخارجي التعاقدي، و محافظي الحسابات المكلفون بمهام التدقيق الخارجي القانوني، وسنتطرق إلى مهام كل من الفئتين وفق ماجاء به القانون الجديد المنظم للمهنة والقانون التجاري. وكذا مهام المحاسبين المعتمدين، وقبل التطرق إلي المهام لابد أن نذكر أنواع التدقيق في الجزائر والتي تنقسم إلي ما يلي :

**أولا– أنواع تدقيق الحسابات:**

**الجدول رقم ( 04 ): أنواع تدقيق الحسابات**

| المميزات | تدقيق قانوني | تدقيق تعاقدي | تدقيق داخلية | خبرة قضائية |
|---|---|---|---|---|
| **طبيعة المهمة** | مؤسساتية ،ذات طابع عمومي | تعاقدية | وظيفة دائمة في المؤسسة | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| **التعيين** | من طرف المساهمين | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة | من طرف الإدارة العامة | من طرف المحكمة |
| **الهدف** | المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصور الفوتوغرافية الصادقة مجلس الإدارة | المصادقة على شرعية وصدق الحسابات | تحسين الدورة الإدارية اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات الإدارة | إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية |
| **التدخل** | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية | مهمة محددة حسب الاتفاقية | مهمة تحددها المديرية العامة | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها |
| **الاستقلالية** | تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين | تامة من حيث المبدأ | عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا للإدارة العامة | تامة اتجاه الأطراف |
| **مبدأ عدم التدخل** | يجب احترامه تماما | يحترم مبدئيا لكن له | تدخل مباشر في التسيير | ينبغي احترامه |

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سابق ، م 41.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **في التسيير** | | تقديم إرشادات في التسيير | | |
| **إرسال التقارير إلي** | مجلس الإدارة ،الجمعية العامة (عادية، غ عادية) | المديرية العامة ، مجلس الإدارة | المديرية العامة | إلي 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 لدى القضاة |
| **أخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية** | نعم | لا | لا | غ م |
| **الالتزام** | بحس الوسائل | بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة | بحسب النتائج مبدئيا | بحسب النتائج مبدئيا |
| **المسؤولية** | مدنية ،جنائية،تأديبية | مدنية ،جنائية،تأديبية | حسب عقد العمل | مدنية ،جنائية،تأديبية |
| **التسريح** | مهمة تاسيسة ،عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة | محددة في العقد | حسب 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** | تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية | تقييم الإجراءات تقييم الرقابة الداخلية مراقبة الحسابات | تقييم الإجراءات تقييم الرقابة الداخلية مراقبة الحسابات | طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة |

**المصدر** سهام محمد السويدي , مرجع سابق, ص 188،189.

**ثانيا: مهام الخبير المحاسبي**:تتمثل مهام الخبير المحاسبي حسب المادة (18) من القانون 10-01 في مايلي:

- القيام بمسك ومركزة (centralisation)محاسبة المؤسسات ؛
- فتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيآت التي لا يربطه بها أي عقد عمل؛
- التدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك ؛
- تقديم استشارات للمؤسسات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي ؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير إلتزاماتهم والتصرفات الإيدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته ؛

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ؛
- يعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) لدى الشركات والهيأت المعنية بالتدقيق القانوني، وحاليا في الجزائر معظم الخبراء المحاسبين إن لم نقل كلهم يمارسون مهام محافظة الحسابات؛
- تعتبر مهنة الخبير المحاسبي مهمة ظرفية .

**ثالثا:مهام محافظ الحسابات** : نص القانون التجاري على أن الجمعية العامة العادية لشركة المساهمة تعين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مايلي [1]:

**– المهام العادية** :حسب المادة 23 و 24 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يكلف بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص ؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير ؛
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة؛

تخص هذه المهام فحص وتقييم وثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

وتنص المادّة 24 من القانون 10-01:

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سابق ، م 22 .

عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة (comptes consolidés) يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[1].

– **المهام الخاصة**:بالإضافة إلى المهام العامة ( العادية ) السابقة يقوم المدقق القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها:

- إخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم إنتظامية و دقة الحسابات؛
- في حالة إكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطة؛
- فحص حصص المساهمين؛
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الإجتماعي، إلغاء، إمتيازات، الإكتتاب في حالة زيادة رأس المال و تغيير أسباب و شروط تغيير رأس المال؛
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول؛
- مهام محدودة و ظرفية في مراقبة الحسابات؛
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سابق ، م 24 .

**رابعا: تقارير محافظ الحسابات** :يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية [1]:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر ؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الإقتضاء؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة ؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية ؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال ؛
- تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

**خامسا: عهدات محافظ الحسابات** :وفقا للمادة 27 من نفس القانون:

- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3)سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛
- لايمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات؛

– في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين( 2) ماليتين متتاليتين ،يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات؛

**ووفقا للمواد 30 ....40 يمارس محافظ الحسابات مهامه بالطرق والكيفيات التالية :**

- عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف بإسمها؛

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سابق ، م 24 .

- عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون ؛
- تحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم؛
- يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما؛
- يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات المراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛
- يمكنه أن يطلب من القائمئين بالإدارة والأعوان والتابعة للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية؛
- يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهّد بشأنه ؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات،أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته؛
- لايمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أوإمتياز مهما يكن شكله بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته ؛
- لايمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة العنية؛
- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية؛
- يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛

- لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات ؛
- يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر(10) سنوات إبتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة.

**سادسا: مهام المحاسب المعتمد** :يمارس المحاسب المعتمد المهام التالية[1]:

يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية و تطور عناصر الممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها ؛

- تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد ملكية الزبون؛
- يمكن المحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الإجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي المكلف بها؛
- كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛
- يمكن الزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية؛
- تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته في إطار عقد تقدمه خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق؛
- لا يمكن إحتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سابق ، المادة 42...45 .

**الجدول رقم ( 05 ) : الاختلاف بين المهن المحاسبية الثلاثة :**

| المهنة | تعريفها | مهامها | شروطها |
|---|---|---|---|
| **الخبير المحاسبي** | يعد خبيرا محاسبا 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 | تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة . مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛ تقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي ؛ إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير الالتزام و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته | أن يكون جزائري الجنسية ؛ –أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها ؛ –أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية ؛ –أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛ –أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون ؛ –أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم. |
| **محافظ الحسابات** | الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها، و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة، و صحة لذلك و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين | يشهد بان الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات والهيئات ؛ –يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين ؛ –يبدي راي في | –يجب ان يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترف بمعادلتها –ان يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ؛ –آلا يكون قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمديه من شأنها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به و المتعلق بالمنع من |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | شكل تقدير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين ؛ –يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات و الهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة ؛ –يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه و من طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة. | ممارسة حق التسيير والتصرف ؛ –أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية من المصف الوطني و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات – أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في القانون ؛ –آن يكون جزائري الجنسية. |
| **المحاسب المعتمد** | المهني الذي يمارس بصفة عادية بسمه الخاص وتهت مسؤوليته مهمة مسك وضبط المحسابات ، وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته | –مسك وفتح وضبط الحسابات والمحاسبات ؛ –عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها ؛ – | |

المصدر من إعداد الطالبة .

**المطلب الرابع : الشروط اللازمة لممارسة مهنة تدقيق حسابات المؤسسة الجزائرية.**

**الفرع الأول :شروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة :**

إن المعرفة المتخصصة للمهنة تقتضي الحصول على تأهيل علمي و عملي، وتشمل شروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة ثلاثة عناصر رئيسية وهي [1]:

- التعليم للحصول على التأهيل العلمي؛
- التدريب للحصول على التأهيل العملي؛
- الامتحان التأهيلي لتقييم مدى إكتساب الطالب للعنصرين السابقين .

**أولا :التأهيل العلمي** :على المدقق أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجالي المحاسبة و التدقيق و الذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد و الكليات والمراكز المختصة بذلك، إذ يجب أن يتوج ذلك التكوين بشهادة جامعية عليا معترف بها دوليا. والقاعدة العامة ترى و أن الحصول على هذه الشهادة قد لايكفي بل يجب مواصلة التكوين وتجديد المعارف بإستمرار، فالمدقق الناجح هو الذي يدرك أن مستوى التعليم الذي حصل عليه ربما لا يكون كافيا لمقابلة متطلبات الدولية.

المحاسب و المدقق على حد سواء مطالبان و بصفة مستمرة ، بتحديث معلوماتهما والإلمام بأحدث التطورات العلميةو التكنولوجية في محيط المهنة، و تقوم المنظمات المهنية خاصة في أوروبا ، اليابان والولايات المتحدة ، بجهد كبير في هذا الغرض عن طريق تقديم برنامج دائم يضمن التعليم المستمر للأعضاء العاملين بالمهنة، إيمانا بأن المحاسب والمدقق يجب أن يكون مواكبا للتغيرات البيئية بكل أبعادها وأن يكون أيضا على معرفة تامة بالإصدارات الجديدة التي تصدر عن هيئة معايير المحاسبة والتدقيق التي تصدر عن لجنة معايير الدولية والإصدارات التي تنشرها المنظمات والهيئات الأخرى محلية كانت أو دولية [2]،وكل ما يتعلق بأخلاقيات المهنة و جميع البيانات الرسمية الأخرى الصادرة.

كما يتطلب الأمر من المؤسسات الأكاديمية خاصة تجديد المقررات الدراسية بما يوافق تغير البيئة المحاسبية، كوسيلة فعالة للإحتفاظ بالكفاءة المطلوبة للمحاسب والمدقق في مجالات التخصص، و موضوع التكوين المستمر من الأهمية بمكان، إذ نجد بعض الولايات في أمريكا لا تجدد ترخيص المحاسب إلا إذا قدم ما يثبت حضوره عددا من المقررات الدراسية الإضافية المعدة مثلا ( 120ساعة دراسية كل 3 سنوات) للتكوين المستمر.

[1] شرقي عمار، مرجع سابق ، ص 48 .

[2] احمد لعماري ، حكيمة مناعي ،" ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية"،مجلة العلوم الإنسانية ، العدد45 ، جامعة باتنة ،2010، ص 07.

سواء كان هذا الإلتزام قانونيا أو غير ذلك ، فيجب على المحاسب والمدقق أن يقبل الإلتزام بأن يكون على درجة عالية من الكفاءة في جميع أوجه عمله .

**ثانيا :التأهيل العملي ( الخبرة المهنية ) :**

-إن تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة والمستوى الأكاديمي للمحاسب و للمدقق و من ثم تمتد إلى الخبرة الميدانية التالية، إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره، عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاولي المهنة، أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة ودراية،
فالإختلافات في الممارسة و التطبيق العملي تنشأ من تفاوت خبرات الأشخاص، و من ثم فعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعناية و إشرافه جيد و تقديم العون له خلال فترة التدريب و هذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتركون العمل بعد فترة التدريب لمزاولة المهنة لحسابهم الخاص، أو العمل لدى مكاتب تدقيق أخرى أو العمل في الوظائف المحاسبية الأخرى[1].
مع ذلك فيجب على المدرب تزويدهم بالخبرة اللازمة لأداء الأعمال المتعلقة بمهنتهم كما لو كان موقنا من بقاءهم في مكتبة، فالمدرب عليه إلتزام مهني بمشاطرة الأخرين في معلوماته و خبرته و في مساعدة المتدربين على الحصول على الخبرة الكافية لكي يصبحوا محاسبين متميزين و مدققين مؤهلين .
إن التأهيل العلمي و العملي يكمل كل منهما الأخر عند قيام المدقق بأداء مهمته، و يجب أن يتضمن برنامج تدريب المدقق أحدث التطورات و يدرس و يطبق التوصيات التي تصورها الهيأت المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية و الخاصة بالمبادئ المحاسبية و إجراءات التدقيق[2].

**ثالثا :الإمتحان التأهيلي :**

يعتبر الإمتحان كأخر مرحلة بالنسبة للمترشح لممارسة المهنة، حيث أنه الوسيلة لاختبار مدى استيعاب الطالب للمعرفة المهنية المتخصصة ومدى إمتلاكه للمهارات اللازمة للممارسة المهنية، وبالتالي قدرته على مواجهة المشاكل العملية وإستعداده لإيجاد الحلول اللازمة لها.

لا يتوقف التأهيل العلمي والعملي عند نجاح المترشح في الإمتحان والترخيص له بمزاولة المهنة، بل يتعدى ذلك إلى التعليم المهني المستمر، حيث تمثل برامج التعليم المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع المدقق بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء مهمته بصورة تحقق جودتها .

[1] منصور أحمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية الإسكندرية 2003-2002 ص 27.

[2] عبد الفتاح الصحن و آخرون ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار الجامعات المصرية ،الإسكندرية ، **ب س** ،ص 5 .

**الفرع الثاني : الشروط العامة لممارسة المهنة :**

لـممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط التالية[1]:

- أن يكون جزائري الجنسية ؛
- أن يكون حائزا على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة على النحو التالي :
- بالنسبة لمهنة خبير محاسب ، يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية ،أو شهادة معترف بمعادلتها ؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات ،أو شهادة معترف بمعادلتها ؛
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحاسب المعتمد،أو شهادة معترف بمعادلتها ؛
- التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونا؛
- أن يؤدي يمينا أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتب محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب ، و المنصوص عليه في المادة رقم 06 من قانون رقم 10-01 بالعبارات التالية :

**" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد "؛**

-لا يمكن ممارسة المهنة ما لم يتم التسجيل في المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق إرسال رسالة موصى عليها وأن تودع طلبات الإعتماد لدى المجلس ؛

-يدرس المجلس طلبات الإعتماد ويتحقق من مطابقتها للقوانين المنصوص عليها ؛

- يبلغ مجلس المحاسبة طلب الإعتماد أو الرفض في أجل أربعة أشهر، وفي حالة عدم التبليغ في بعد انقضاء الأجال أو رفض الطلب يحق للمعتمد تقديم طعن طبقا للتشريع ؛
- لا يمكن لأي خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص ، ويمكن له ممارسة المهنة في كامل التراب المهني .

[1] قانون رقم 10-01، مرجع سابق ، م 08 ،ص05.

**– الإجازات والشهادات :**

أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة لها وذلك من خلال إصداره لقرار خاص بها مؤرخ في 24مارس 1999م، بالإضافة إلى قرار يتضمن كيفيات نشر وتقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر، لمزاولة مهنة محافظ الحسابات لابد من توفير المعايير التالية[1] :

**الحائزون على إحدى شهادات التعليم الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة لها :**

- ليسانس في العلوم المالية ؛
- الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية ؛
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا ؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع (المالية والمحاسبة ) ؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المحاسبة؛
- ليسانس في العلوم التسيير فرع المحاسبة ؛
- ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية؛
- ليسانس في العلوم التسيير فرع المالية .

يجب عليها زيادة على ذلك :إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين (2) يمنح على إثره شهادة نهاية التربص القانوني ،وإما إثبات خبرة تقدر بعشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر .

**– الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الأتية :**

- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع أخر غير فرع المالية والمحاسبة) ؛
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فروع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية ) ؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية (النظام القديم ) ؛
- ليسانس في التسيير ؛
- شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات ) ؛
- شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب ) ؛
- شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر ؛
- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة .

[1] أزهر عزة ، مرجع سابق ، ص 29.

مع ضرورة يجب أن تكون بحوزتهم إحدى الشهادات المهنية التالية :

- شهادة تقني سامي في المحاسبة؛
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية ؛
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة؛
- بكالوريا تقني في المحاسبة ؛
- شهادة التحكم في المحاسبة؛

فضلا عن ذلك يأتي:

- إما تدريب مهني مدته سنتان (02) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات
- وإما عشر سنوات (10) من خبرة في الميدانيين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة أشهر( 6).

**-المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقابة الوطنية :**

عند نهاية التاريخ المدة والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث (3) سنوات

**-أعوان المفتشية العامة للمالية:**

الحاصلون على رتبة مفتش المالية في الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر(10) سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة .

**المبحث الثاني : مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر.**

**المطلب الأول : كيفيات الاعتماد لممارسة المهنة :**

لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال يلزم الشخص الطبيعي المترشح بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية [1]: طلب (الإعتماد)

- 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 3 ؛

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق،تمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل إستلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

إضافة إلى الوثائق الإيدارية التالية:

- نسخة من التصريح بالإكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين ؛
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدّه الموثق المكلف بتحرير العقد؛
- نسخة من إعتماد كل شريك يكون إعتماده مفروضا؛
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الإعتماد من قبل الشخص المعنوي؛

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل إستلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها،يلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المترشحون لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد للتسجيل في الجدول، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة :

[1] مرسوم تنفيذي رقم 30- 11 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ،يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، م 02.

**بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:**

- نسخة مصادق عليها من الإعتماد ؛
- شهادة الجنسية الجزائرية ؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12 ؛
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة ؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03؛
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني؛
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛
- نسخة مصادق عليها عن شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول ؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين ؛
- ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء؛
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت ؛
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة .

- **بالنسبة للأشخاص المعنوين** [1]: -

نسخة مصادق عليها من الإعتماد ؛

- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض إعتماده؛
- نسخة من التصريح بالإكتتاب ودفع رأس مال الشركة قيد التكوين ؛
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد؛نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول؛
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة ؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك ؛
- ست (6) صور شمسية على خلفية بيضاء لكل شريك؛
- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 30/ 11 ، مرجع سابق ،م 07.

– نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

– نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

– وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.

**المطلب الثاني : معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر :**

تم تحديد ستة توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها ،وعلى مجلس الخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه،وتتمثل معايير الأداء المهني لمراجع الحسابات في الجزائر بإختصار فيما يلي [1]:

**أولا: قبول المهمة وبداية العمل:** على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها :

- سالمة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة المؤسسات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة، اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.

**ثانيا: ملفات العمل**[2]:

**–** كون التدقيق مستمر، فان ذلك يجعل المدقق مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم و الملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

**ثالثا: التقارير:**

أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 ، المحدد محتوى معايير تقارير مدقق الحسابات، على مهام مراجع الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحرير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

---

[1] سهام محمد سويدي ،مرجع سابق ،ص 120.

[2] سايج فايز،**أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي –دراسة حالة الجزائر–** رسالة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص: علوم التسيير،جامعة بليدة نوقشت في ،2015، ص 194.

**رابعا: التصريح بالأعمال غير الشرعية:**

قد يعثر مدقق الخارجي على أعمال غير شرعية أثناء التدقيق والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعلى المدقق بإعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين .

**خامسا: إجراءات مدقق الخارجي:** توجد ثالث مراحل للقيام بعمل المدقق وهي :

– مرحلة التأكد من سالمة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة؛

– مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

– مرحلة فحص الحسابات:وهي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراجع في المرحلتين السابقتين.

**المطلب الثالث : مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في الجزائر :**

**الفرع الأول : حقوق المدقق الخارجي** :يتمتع المدقق الخارجي بالحقوق التالية :

**– الحق في الاطلاع** [1]:لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في المادة 35 من قانون 08-91 المشار إليه سابقا أن : " يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يطلعوا على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها"، بمعنى له الحق في فحص حسابات المؤسسة من خلال الإطلاع على الدفاتر والمستندات [2].

يجبر القانون مجلس الإدارة على تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وكل من أحجم عن فعل ذلك تعرض لعقوبة السجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20 ألف دج إلى 200 ألف دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين على رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة وحسب المادة 36 من نفس القانون يمكن لمحافظي الحسابات أن يطلبوا من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.

[1] أزهر عزة ، مرجع سابق ، ص35.

[2] سايج فايز،مرجع سابق ،ص 192.

**–حق التقصي عن البيانات والإيضاحات :**

لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات أو إيضاحات أو تفسيرات من مسئولي الشركة وأعوانها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطلع عليها غير كافية، وهو ما نصت عليه المادة 35 في قانون 08–91 المذكورة سابقا، ..."ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان المأمورين في الشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة ."

حق التقصي هذا ينطبق على الشركة المراقبة، وأيضا على الشركات التي تمتلك أكثر من نصف(2/1) رأس مال الشركة المراقبة أو على الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أكثر من نصف (2/1) رأسمالها. وهذا يعني أن سلطات التقصي غير محدودة لا في الزمان ولا في المكان.

– **حق إستدعاء الجمعية العامة** : إعترف بحق إستدعاء الجمعية العامة في المادة 644 من القانون التجاري، وهذا في حالة عدم إستدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية إستدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (4/3) رأس المال الاجتماعي .

- **حق الحصول على صور الإخطارات و البيانات المرسلة إلى المساهمين** :لقد ألزمت المادة 35 من القانون 08 -91 مجلس إدارة الشركة المراقبة موافاة محافظ الحسابات بصورة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها إلى المساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة .
- **حق المشاركة في إجتماعات مجلس الإدارة** :يحق لمحافظ الحسابات حضور إجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في أجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره، هذا وقد نصت المادة 40 من قانون 08-91 على ما يلي :يستدعى محافظ الحسابات إلى إجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حساب النتائج وموازنة السنة المنصرمة خمسة وأربعون (45) يوما على الأكثر قبل إنعقاده . كما يستدعى أيضا إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء في أجل أقصاه تاريخ إستدعاء هؤلاء وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري.

**–الحق في التعاون** :لمدقق الحسابات الحق أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه ويسهل له عملية الرقابة، و يمكن أن نلخص ما جاءت به الأحكام والتشريعات الي ما يلي [1]:

– مدقق الحسابات له الحق في طلب التعاون اللازم من موكليه قصد القيام بمهمته وعلى الخصوص :

- أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين الملف الدائم للشركة؛
- أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة مشاركة فعالة ؛
- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛

[1] شرقي عمار، مرجع سابق، ص 183،182 .

- أن تجمع وترتب كل الوثائق اللازمة وتوضع تحت تصرفه.

**– حق الحصول على مقابل أتعابه:** لم يغفل المشرع الجزائري هذا الجانب، حيث أن المدقق له الحق في تحصيل مقابل أتعابه، وفيما يلي أهم ما جاءت به أحكام قانون أخلاقيات المهنة في هذا المجال :

– لمدقق الحسابات الخارجي الحق في أن يتقاضى مقابل أتعابه بمناسبة أداء مهمته، حيث تحدد الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل قانونا بالاتفاق مع المدقق في بداية توكيله أتعابه في إطار التشريع المعمول به، وفي حالة تعددهم فإنه تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم .

– في حالة حدوث نزاع حول المبلغ، فإنه يجوز لأطراف النزاع بناء على إتفاق مشترك بينهم أن يطلبوا تحكيم الهيئة المنظمة، وفي حالة عدم المصالحة يمكنهم اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة.

– لمدقق الحسابات الخارجي الحق في الإستعانة بأي خبير مهني على نفقته وتحت مسؤوليته، ونشير إلى أنه يجوز لمدقق الحسابات الخارجي في حالة عدم تقاضيه مقابل أتعابه، أن يمارس حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعدها بنفسه بمناسبة قيامه بمهمته، وذلك دون المساس بحق الإطّلاع المنصوص عليه قانونا لصالح الإدارة الجبائية، وأن الإجراءات التي جاء بها المشرع الجزائري لضمان حق مدقق الحسابات في الحصول على أتعابه، تضمن بشكل كبير إستقلاليته و عدم تعرضه للضغوطات من طرف الشركة أو لعملية إبتزاز مقابل الحصول على أتعابه .

**الفرع الثاني: واجبات المدقق الخارجي في الجزائر** :تتمثل واجبات المدقق فيما يلي[1]:

**– عدم التدخل في التسيير**:لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية،حيث جاء في القانون(88-01) المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بإستقلالية المؤسسات العمومية في مادته (58) والتي تنص على أن " لا أحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية" .

كما جاء في القانون (91 – 08) المؤرخ في 91/04/27 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (28)التي تشترط : مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بإستثناء كل تدخل في التسيير .

الهدف الأساسي في هذا المنع في التدخل في تسيير المؤسسة هو تحقيق ما يلي :

- تقوية ودعم إستقلالية تسيير المؤسسة العمومية الإقتصادية .
- الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه في إبداء الرأي بحرية أكثر .

[1] أزهر عزة ، مرجع سابق ،ص38.

**– إستمرارية المهنة :**

مهمة محافظي الحسابات هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4: (المرسوم التشريعي رقم 08 – 93 المؤرخ في 25 أبريل) تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات المؤسسة وصحتها .

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها .

هذه المادة تكرس مبدأ عدم المحدودية في الوقت وما يجب عليه إلى توزيع الوقت بطريقة مثلى على الأشغال الواجب إنجازها كما يجب برمجة تدخلاته حسب ما يلي :

– الأشغال الواجب إنجازها؛

– الأشغال الملزم بها منذ تعينه؛

– الأشغال الواجب إنجازها بعد غلق الحسابات ؛

– الأشغال الواجب إنجازها مؤقتا عند تنفيذه لمهمة خاصة .

**– الإشراف الشخصي :**

مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه إنتداب المهمة كليا إلى شخص أخر، بل يجب عليه أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى :

– تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة؛

– تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة .

**–الالتزام بالمعاينة الكافية :**

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية محافظ الحسابات على الطريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب إستعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي :

–إكتساب معرفة عامة حول المؤسسة؛

– التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية ؛

– الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة، الفحص التحليلي، الفحص الوثائقي، سيرورة الوثائق، المراقبة الحسابية، الجرد المادي،... ؛

– الفطنة في التقييم.

بالإضافة إلي الواجبات المذكورة تضمنت النصوص التشريعية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر . حيث تضمن المرسوم التنفيذي رقم /136 96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،و أهم ماجاء في هذا المرسوم واجبات المهني في أداء مهنته وعلاقاته مع زبائنه وموكليه وعلاقته مع المؤسسة وزملائه [1].

**-واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه :**

حيث يلخص المرسوم التنفيذي 96 -136 وجبات المهنيين فيما يلي :

- **العناية المهنية الواجبة:** ولقد نصت المواد ( 03 ،04،05،07،13 ) من المرسوم التنفيذي 96 -136 بما يتعلق بالعناية المهنية بما يلي [2]:
- يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها ؛
- ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛
- يقوم عند ممارسته مهامه مسك المحاسبة ، وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية و تصريحات الشركات ؛
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة و اقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل إحترام الشرعية ؛
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد مسؤوليته شخصيا عند القيام بمهمته .

**- الموضوعية والاستقلالية :**

تتطلب الموضوعية و الاستقلالية أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري بخدماته المهنية ، أن يكون له مصالح متعارضة وتجنب العلاقات التي تفقد الموضوعية و الاستقلالية عند تقديم خدماته المهنية كما تنص المادة ( 3-5) من نفس المرسوم التنفيذي :

- تكون علاقته بزبائنه أو موكليه مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني ؛
- يسهر فما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه للتشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده أو استقلاله وتحمله المسؤولية .

---

[1] زينب حجاج ،"تأثير الأخلاقيات المهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية" .ملتقى دولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل البيئة الأعمال الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة –الجزائر سنة 2012 ،ص15.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 96 /136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، المواد: 03 ،04،05،07،13 .

- **السر المهني :**

جاء في نص المادة ( 6)من المرسوم التنفيذي 96 -136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم كما يسهر المهنيون على إحترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني .

جاء في نص المادة 175 مكرر 13من القانون التجاري في الفقرة الثانية : " مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة ، فإن مندبوا الحسابات ومساعديهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال ، والمعلومات التي إطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم ، يتطلب السر المهني من العضو أن يكون نزيها ، عفيفا ،صادقا ،مراعيا مصلحة المجتمع و قيمه الأخلاقية، دقيقا في تفسير المعايير ومحافظا على سرية أعمال عملائه".

قد تضمنته المادة ( 6) من نفس المرسوم :يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولاسيما:

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة ؛
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم؛
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم ؛
- بناء على إرادة موكليهم .

- **واجبات المهني في علاقته بالنقابة :**

يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل إستلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولاسيما بما يأتي :

- المتابعات الإدارية أو القضائية ؛
- نزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه ؛
- التعليق الإداري لنشاطاته ؛
- توقف نشاطاته نهائيا ؛
- تغيير محل ممارسة المهنة ؛

– إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطه ، يعين مجلس النقابة من ينويه من زملائه مؤقتا مع مراعاة قبول الزبون والزملاء الذين وقع عليهم الإختيار؛

-يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على إتفاقية لإستئناف التكفل بالزبون أن يعلم النقابة بذلك في 30 يوما التي تلي تاريخ التوقيع.

**- واجبات المهني في علاقته بزملائه :**

- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة إلا بشروط ؛
- يجب أن يعتبر تصرف الزملاء في ما بينهم عن روح الزمالة والتضامن ؛
- يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم وديا أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطروا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم ؛
- يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء .

**المطلب الرابع : تعيين وإنهاء مهام مدقق الحسابات في الجزائر :**

**الفرع الأول: تعيين مدقق الحسابات في الجزائر** :توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة، و السائد أن محافظ الحسابات يعين من قبل الجمعية العامة العادية وهذا هو الأصل الذي حدده المشرع الجزائري، وبدوره أعتبر المشرع الفرنسي الجمعية العامة للمساهمين مختصة في تعيين محافظي الحسابات وإعتبر ذلك من النظام العام [1]، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما، لكن لكل قاعدة إستثناء فقد يتم التعيين في القانون الأساسي للشركة أو من طرف الجمعية التأسيسية أو عن طريق القضاء وفق ما سنراه لاحقا.

يعين محافظ الحسابات من طرف المستفيدين من المراقبة في شركة المساهمة، وتقوم الجمعية العامة بذلك بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المادة 26 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد [2] : " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهم كتابيا، على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية ".

بدورها نصت المادة 715مكرر4 من القانون التجاري في السياق نفسه : " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر ..... »، كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته ا لمادة 715مكرر2/7 من القانون التجاري : " يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل مندوب آخر".

[1] C ROBERT & P FRANCOIS , **le commissaires aux comptes** , ECONOMICA, Paris – 1995 ,p18 .

[2] قانون رقم 10- 01،مرجع سابق ، م26 .

– وبالنسبة للشركات والهيأت المعنية بتعيين مدقق حسابات الخارجي في الجزائر هي شركات المساهمة (SPA)و الجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات [1].

بصدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد (EURL)معنية كذلك بتعيين مدقق حسابات للتصديق على حساباتها السنوية.

لكن بصدور قانون المالية لسنة 2010، فإن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد التي لا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج، فإنها تصبح غير ملزمة بالتصديق على حساباتها من طرف محافظ حسابات .

بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل إثنين من مدققي الحسابات المسجلين بجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ونفس الشيء ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية المتواجدة في الجزائر .

نشير إلى أنه يجب أن يبلغ مدققي الحسابات قبول تعيينهم إما بالتوقيع على محضر الجمعية التي عينتهم وإما بواسطة رسالة قبول، كما أن مدقق الحسابات عند إنتهاء مهامه يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته ويجب سماعه، أما عن كيفية تعيين مدقق حسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث و التنمية وهيأت الضمان الإجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة، فيتم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و يتم إختياره على أساس قدراته وتدقيقه ومخطط التكاليف، أما في حالة غياب أحكام قانونية فإنه يشترك في التعيين وزير المالية والوزير الوصي .

بمقتضى المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات[2]، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات .

طبقا لنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره، يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي :

[1] شرقي عمار ، مرجع سابق ، ص 137،138.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 32 /11 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعين محافظي الحسابات، م 03،04،05،07.

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

طبقا لنص المادة 05 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالإطلاع على ما يأتي :

- تنظيم الكيان وفروعه ؛
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة ؛
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة .يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط؛

يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة 5 أعلاهما يأتي :

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

وطبقا لنص المادة 08 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره [1]:

- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي على أساسها التقييم المبدئي؛
- يمكن أن تترتب على عدم إحترام الإلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط؛
- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنين كأشخاص طبيعين أو أشخاص معنوين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية إحترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها؛
- في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد؛
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات؛
- غير أنه يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (2/3) سلم التنقيط الإجمالي؛
- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض؛
- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها و عرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا؛
- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع إستشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم؛
- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

**الفرع الثاني :الإستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات** :ورد على الأصل الخاص بتعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة إستثناءان هما:

- **تعيين محافظ الحسابات أثناء التأسيس** : تؤسس شركة المساهمة بطريقتين مختلفتين هما طريقة التأسيس الفوري (اللجوء علنية للإدخار ) وطريقة التأسيس المتتابع (عدم اللجوء علنية للإدخار) [2]،

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ،مرجع سابق ، م 08،09،10،11،12 .

[2] نادية فوضيل، **أحكام الشركة طبقا للقانون التجاري الجزائري** ، شركات الأموال، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 152.

لقد أعفت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السابق ذكره الشركات التي تعين محافظي الحسابات الأوائل من إجراء دفتر الشروط وبالتالي وجب الرجوع إلى أحكام المادتين 600و 609 من القانون التجاري على النحو الآتي :

**- تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة :**

يعين محافظ الحسابات في القانون الأساسي لشركة المساهمة إذا اتبعت طريقة التأسيس المتتابع أو بالأحرى إذا لم تلجأ علنية للإدخار، ولقد أجازت المادة 609 من القانون التجاري هذه العملية بما يلي :

" يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية "، و الهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس شركة المساهمة، مع التنويه أن طريقة التعيين هذه لا تكسب إمتيازات لمحافظ الحسابات مقارنة مع ما إذا تم تعيينه بالطرق العادية .

**- تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية :**

يتم إتباع هذه الطريقة في التعيين إذا لجأت شركة المساهمة لطريقة التأسيس الفوري، وبموجب ذلك تقوم الجمعية العامة التأسيسية التي تصادق على القانون الأساسي بتعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، كما تقوم بتعيين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات وتثبت عند الإقتضاء قبولهم لمهامه في المحضر الخاص بها، كل هذا أكدت عليه المادة 600-2 من القانون التجاري التي تنص على :

" تثبت هذه الجمعية أن .....، وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة 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 وظائفهم ".

**- تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء :**

الغاية من هذا التعيين ضمان السير العادي للشركة وكذلك حماية الأقلية من المساهمين إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان التابع لها مقر الشركة طبقا لنص المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السابق ذكره .

**الفرع الثالث : إنهاء مهام مدقق الحسابات في الجزائر :**

**- انتهاء المدة المحددة قانونا :**

تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين لها طبقا لنص المادة 27 من القانون 10-01 الجديد التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وحذت بذلك حذو المادة 715مكرر7 من القانون التجاري ، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلف أو عن طريق القضاء، ولا تجدد عهدة محافظ

الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك .

**- استقالة محافظ الحسابات :**

نصت المادة 38 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد المشرع الجزائري على حق محافظ الحسابات في الاستقالة بقولها : " يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة." وتظهر من خلال هذا النص عدة إحتمالات قد تدفع محافظ الحسابات لإستقالة وهي :

- عدم قدرته على المواصلة في مهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي ..... الخ ؛
- وجوده في وضعية تؤثر على إستقلاليته ؛
- شطب إسمه من الجدول المهني للمحافظين ؛
- عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب ؛
- تدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه تعجيز محافظ الحسابات عن أداء واجباته المهنية على أكمل وجه و يفقده الصفاء والوضوح.

**- عزل محافظ الحسابات :**

أصبح عزل المحافظ يخضع لشروط نصت عليها المادة 715مكرر9 من القانون التجاري وهي :

" في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال (1/10) الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة ".

إذن إذا توافر شرط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف :

- مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛
- مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة؛
- الجمعية العامة.

**- وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه:**

لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الإعتبار الشخصي كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته لأن إختيار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، و الأمر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا

يسعها الإنتظار وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت ، لذلك نصت المادة 76 من القانون المذكور المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهل لتسيير المكتب بناء على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.

**– اختتام عملية التصفية بعد حل المؤسسة أو إشهار إفلاسها :**

لأنه يمكن حل المؤسسة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو إشهار الإفلاس خلال مرحلة التصفية و إنما تنتهي بإنتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا لأن ذلك يؤدي إلى إنقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف [1].

في حالة قيام المؤسسة بالإندماج مع مؤسسة أخرى قصد إنشاء شركة جديدة (الإندماج بالمزج ) أو في حال ضمها من طرف مؤسسة أخرى أكبر منها (الإندماج بالضم)، في هاتين الحالتين يؤدي حلها إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في المؤسسة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبر محافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الإندماج.

**– رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية:**

بدوره نص المشرع الجزائري على هذه الفكرة في المادة 715مكرر8 من القانون التجاري على النحو الآتي :

" يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (1/10) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب ، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة ".

**الفرع الرابع : أتعاب مدقق الحسابات في الجزائر :**

تحدد أتعاب مدقق الحسابات في الجزائر وفق القانون المنظم بموجب القرار المؤرخ في 03 جمادى الثانية الموافق ل 07 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، ووفقا للمادة 01 من نفس القرار :

" يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار مهام المراجعة العادية التي تسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما."

حيث يتقاضى محافظ الحسابات أتعابا على المهام التي ينجزونها في السنة المالية ،في اطار مهامهم العادية ،ومع احترام العنايات المهنية ،يحسب مبلغها حسب السلم الملحق بهذا القرار [2].

[1] علي سيد قاسم ، **مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة** ، دار الفكر العربي، القاهرة ،1991،ص89.

[2] القرار المؤرخ في 03 جمادى الثانية الموافق ل 07 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، م 02.

وفقا للمادة 03 من نفس القرار :يطبق سلم أتعاب مذكور في المادة 02 على المهام العادية التي يحددها القانون بإستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين ونذكر منها:

- إندماج أو تقسيم المؤسسات؛
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول ؛
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات ؛
- أداء مهام الخاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة .

طبقا للمادة 04 من نفس القرار ، فإن سلم أتعاب محافظ الحسابات يحدد على أساس ثلاثة عناصر وهي:

- مجموع الخام للموازنة السنوية ماعدا إعادة تقويم الإستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الإستغلال ؛
- عدد الساعات الضروري المقدر لأداء المهمة محافظ الحسابات وبالإعتماد على العنصر الأول المذكور في المادة 01؛
- مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات المحدد في العنصر الثاني مضروبا في تكلفة الساعة المحدد بـ 500 دج إبتداءا من السنة المالية.

أما فيما يخص طريقة دفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية، فهذا يتم بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي [1]:

- 30 % عند بداية الأعمال؛
- 20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة ؛
- 30 % عند إنتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات ؛
- 20 % بعد إجتماع الجمعية العامة العادية.

المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل والتي تستخلص منه ما يلي [2]:

-ترد مصاريف النقل بناء على تقديم الوثائق الثبوتية، وفي حالة إستعمال السيارة الشخصية ترد المصاريف على أساس تعويض كيلومتري ؛

- مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرهما بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعومة بوثائق الثبوتية المطابقة حدود ما يلي :

- 1.500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد ؛

[1] القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994،مرجع سابق ،م 08 .

[2] القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994،مرجع سابق ، م09.

- 80 % من مجموع الساعات المخصصة ؛

نشير إلى أن المشرع الجزائري ربط تعويض المصاريف أعلاه بالحالات التي يبررها القانون وهي بعد المسافة التي تفوق 50 كلم بين مركز المراقبة ومقر محافظ الحسابات .

كما لا يطبق أيضا سلم الأتعاب المذكور أعلاه على المؤسسات التابعة للأصناف التالية [1]:

- المؤسسات المتخصصة في القرض؛
- شركات الإستثمار؛
- شركات البورصة؛
- صناديق المساهمة؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

الشيء الملاحظ على سلم أتعاب محافظي الحسابات المعمول به في الجزائر، أنه لم يتغير منذ صدوره سنة 1994 ماعدا ماتعلق بإضافة الشريحة المتعلقة بالحد الأدنى للأتعاب عندما أضيفت الشركات ذات المسؤولية المحدودة ضمن الشركات و الهيأت المعنية بالتصديق على حساباتها السنوية من طرف محافظ الحسابات، كما أن سعر الساعة المحدد ب 500 دج لم يتغير كذلك.

**الفرع الخامس : مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر:**

يتحمل الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر عند مخالفة التزاماته أثناء ممارستهم لمهامهم ثلاث مسؤوليات وهي كاالتالي:

- **المسؤولية المدنية .**
- **المسؤولية الجزائية .**
- **المسؤولية الانضباطية .**

**أولا المسؤولية المدنية** :المسؤولية المدنية هي الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان :

- مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام عقدي.
- مسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالإلتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.

[1] القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994،مرجع سابق ،م 11.

لقد بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر من خلال القانون 10-01 في المادة 59 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج [1] .

يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، لكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات ، يجب توفير ثلاث أركان وهي :

**- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء وجباته المهنية:**

يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء كان ممارسا بصفة فردية أم بصفة جماعية ولا يعد مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة والمسيرون إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715مكرر14/2 من القانون التجاري الجزائري .

أما الخطأ فيكون إما بالنقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات أو بالتأخر في إتمام المهام الموكلة إليهم أو في إحدى الحالات التالية :

- الإكتفاء بمراقبة سريعة للفواتير والسجلات؛
- الإمتناع عن مراقبة الحسابات لمدة تسعة أشهر ؛
- عدم إفشاء التزوير المسجل في الحسابات وعدم إنتظامها ؛
- القيام بمراقبة بسيطة وسطحية للحسابات ؛
- الإكتفاء بالموافقة والمصادقة على الحسابات المقدمة له من طرف المسرين أو من طرف محاسب الشركة ؛
- عدم تقديم إرشادات في الوقت اللازم تقضي بتبنّي نظام معلوماتي للحساب قد يساعده حتى في إفشاء جريمة التعسف في الثقة المرتكبة من طرف أحد المأجورين ؛
- علم المحافظ بكذب البيانات التي تضمنتها الميزانية ولم يعترض عليها ؛
- التواطؤ مع مدراء الشركة للإضرار بالأقلية من الشركاء أو الذي أكد في تقريره على صحة الحسابات والميزانية.

**- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات :**

لا تنعقد المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقا لنص المادة 61 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعليا قابلا

[1] قانون رقم 10-01، مرجع سابق، م 59.

للتقييم أي أن الضرر ذو طبيعة تعويضية إضافة إلى كونه مباشرا وشخصيا وأكيدا يمس حقا معينا للشركة أو للغير، و بصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يرتب خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معها.

لكي يمكن للمحكمة الحكم بالتعويض للمدعي يجب تقييم الضرر الواقع عليه، ومن السهل تقييم الضرر الحاصل نتيجة اختلاسات على أموال الشركة فالضرر يقيم حسب قيمة المبلغ، لكن إذا كان الخطأ متمثلا في معلومات غير صحيحة أدلى بها محافظ الحسابات أو أن يكون قد قدم إشهادا بذلك أو في حالة غياب معلومات فإن تقدير الضرر في هذه الحالة يكون صعبا وبالتالي يلجأ القضاء إلى إلزام محافظ الحسابات بتسديد الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيقي للسهم كنتيجة للخطأ الذي تسبب فيه وإقراره كتعويض.

- **علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات:**

كشرط ثالث من شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات نجد العلاقة السببية وهي شرط مستقل عن شرط الخطأ، فقد توجد السببية دون وجود الخطأ وقد يوجد الخطأ دون وجود السببية، ويراد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أحدثه والذي أصاب المضرور.

على هذا الأساس فإن مسؤولية محافظ الحسابات لا تنعقد إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ المنسوب إلى محافظ الحسابات ويكفي لذلك إثبات أن محافظ الحسابات [1] لم يبذل العناية العادية ولم يلتزم السلوك الصحيح ما كان سيحول دون وقوع الأخطاء مثلا : تحويل الأموال بسهولة من قِبل محاسب الشركة، خسارة أحد المساهمين الذي استثمر أمواله في الشركة اعتمادا على إشهاد غير مؤسس من طرف محافظ الحسابات، في حالة عدم الكشف عن الوقائع التدليسية .....

في مجال تأمين محافظ الحسابات على المسؤولية المدنية ، فقد نص القانون الجديد للمهنة في المادة 75 على وجوب كتابة عقد تأمين لضمان المسؤولية المدنية ، التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته للمهنة.

فيما يخص إنقضاء دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات فلم يتطرق القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري إلى ذلك . وبالتالي فتنطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص في مادته (133) على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء سنة من يوم وقوع الفعل.

- **المسؤولية الجزائية :**

وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ، و يعاقب القانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات ، ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم

[1] علي سيد قاسم ، مرجع سابق ، ص 240.

بمهام محافظ الحسابات ، كما يعد مماثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيرة في المحاسبة أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة .

كما ينص القانون المنظم للمهنة عل ى أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهمة محافظ الحسابات بغرامة مالية [1].

**الجدول رقم ( 06 ) : المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عليها مسؤولية جزائية**

| النص القانوني | المخالفة المرتكبة من طرف المدقق | العقوبة | |
|---|---|---|---|
| | | السجن | الغرامة المالية |
| المادة 73 من القانون 01-10 | -ممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي | - في حالة العود: من ستة أشهر إلي سنة كاملة | - من500.000 إلي2.000.000 - في حالة العود: تتضاعف الغرامة |
| المادة 825 من القانون التجاري | المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعومة للبث في حق إلغاء الأفضلية في اكتتاب المساهمين . | من ستة أشهر إلي سنتين | من20.000 إلي 500.000 |
| المادة 829 من القانون التجاري | _الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية | من شهرين إلي 06أشهر | من 20.000 إلي 200.000 |
| المادة 830 من القانون التجاري | _تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة، أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم محافظ بها لوكيل الجمهورية . | من سنة إلي 05سنوات | من 20.000 إلي 500.000 |
| المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات | -إفشاء سر مهني | من شهر إلي 06 أشهر | من500 إلي 5.000 |

المصدر :شرقي عمار ،مرجع سبق ذكره ، ص 147.

[1] قانون 91-08 مؤرخ في 27افريل 1991 ، يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية عدد 20 ، المادة .54 .

**-المسؤولية الانضباطية :**

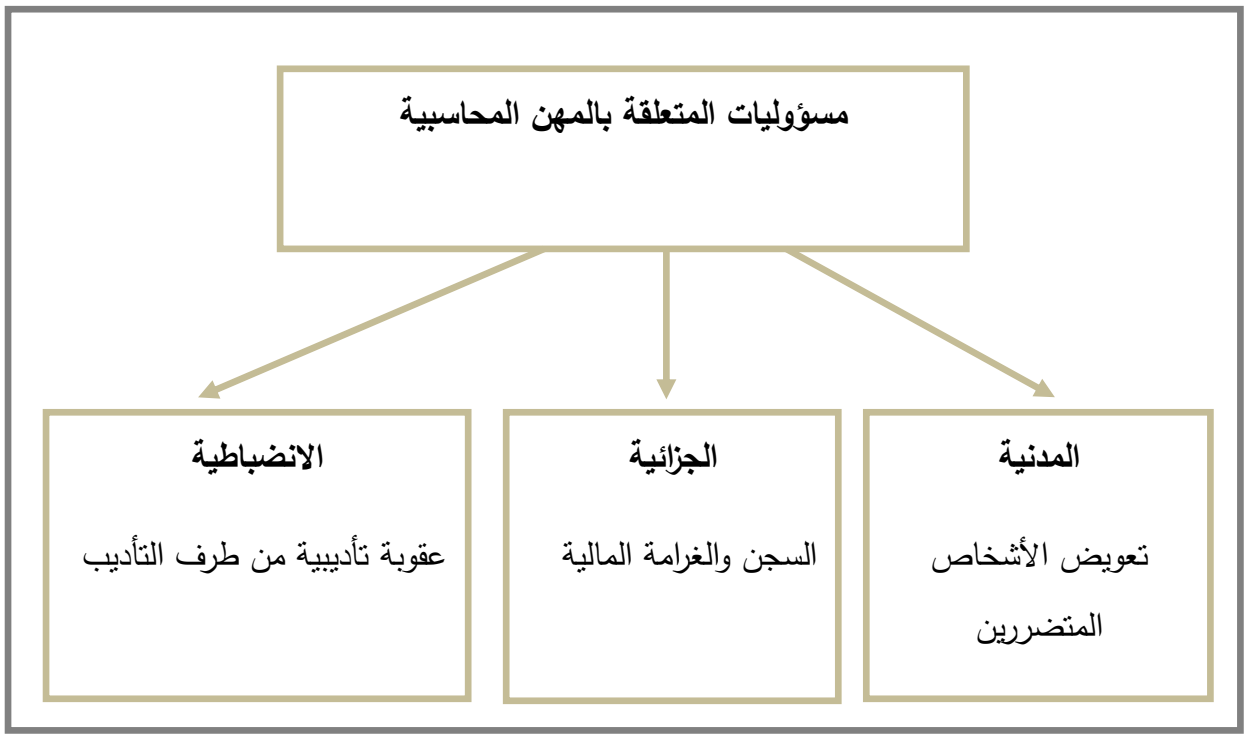
وفقا لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه ، ومن بين هذه المخالفات ما يلي :

- خرق القانون والقواعد المهنية ؛
- التقصير المهني الخطير أو التهاون ؛
- السلوك الغير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة ، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة ؛

أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي إرتكبه بصفة تصاعدية فهي كالتالي:

- الإنذار ؛
- التوبيخ ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاه 6 أشهر ؛
- الفصل النهائي (الشطب من الجدول ) .

**الشكل رقم( 05) : الفرق بين مسؤوليات محافظ الحسابات :**




المصدر من إعداد الطالبة

**المبحث الثالث: المنهجية المتبعة لإصدار تقرير مدقق الحسابات.**

عند القيام بأي عمل يجب علينا إتباع طريقة أو أسلوب لتنفيذه، وبإعتبار مهنة التدقيق الخارجي مهنة تؤدى من طرف شخص خارجي، فإنه يجب عليه إتباع منهجية لتأدية أعمال التدقيق الموكلة إليه .

**المطلب الأول : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة المدققة:**

قد يظن البعض أنه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها.

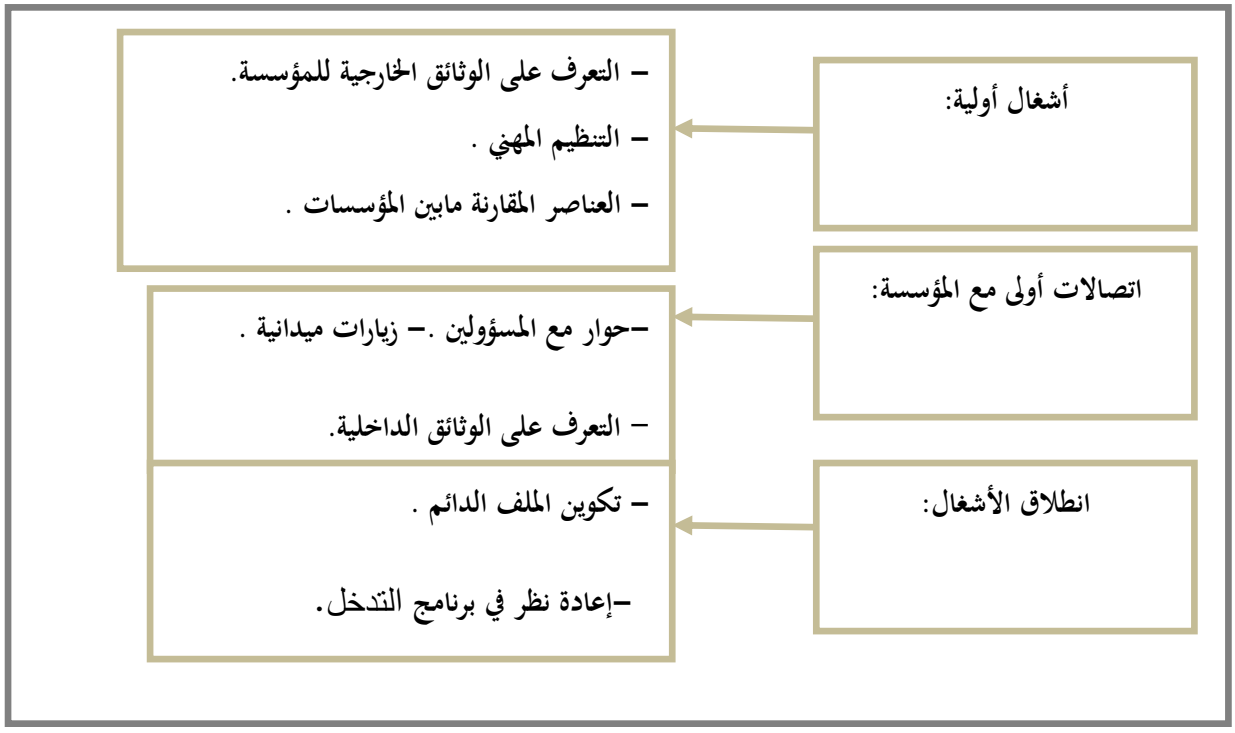
لكن كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات، في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية وإجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها لن يتمكن مثلا من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج، ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، قيودها و

عملياتها، ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه، ومعاييره المقارنة ما بين مؤسساته [1].

حيث يجب على المدقق أن يتعرف على المؤسسة الذي أسند إليه تدقيق حساباتها، ومن هذه الناحية تختلف المؤسسات بإختلاف الشكل القانوني لها ،ومن المهم جدا معرفة عمل العميل فعلى المدقيقين أن يفهموا المحيط الاقتصادي الواسع الذي يعمل به العميل، بما في ذلك أثر السياسة الإقتصادية العامة، والمناطق الجغرافية التي يعمل ضمنها العميل وظروفها الإقتصادية، وتطور التنظيمات المحلية و الصفات الخاصة بالصناعة التي يزاولها العميل، فيجب التعرف على الأشخاص، والمنتجات وطرائق الإنتاج والطرق المحاسبية المطبقة [2].

عليه فإن المدقق الخارجي يقوم في المرحلة الأولى من مراحل التدقيق الخارجي بمجموعة من الخطوات الفرعية و المتمثلة في وشكل التالي يوضح ذلك :

**الشكل رقم ( 06): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة المدققة:**




المصدر : محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره بالتصرف ،ص 42.

[1] محمد بوتين ،مرجع سابق ،ص 42.

[2] حسين القاضي، حسين دحدوح ، مرجع سابق ، ص 121،122.

**- الأشغال الأولية:**

خطوة يطلع المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة المؤسسة أحيانا، مما يمكنه من إستخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع .

**- الاتصالات الأولى مع المؤسسة المدققة:**

يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكراراها،وهي تعتبر خطوة فرعية يقوم المدقق بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة و نظمها الإدارية و المالية و القانونية وذلك من خلال قيامه بمايلي :

- الإطلاع ودراسة الكشوفات المالية لعدد كافي من السنوات السابقة؛
- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين؛
- الإطلاع و دراسة بعض الكشوفات المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف و نفس النشاط؛
- دراسة تقارير التدقيق الداخلي وتحليلها، و التعرف على هيكل إدارة التدقيق الداخلي و مسؤولياتها ؛
- دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، و تحليل خطوط الإتصال و السلطات والمسؤوليات؛
- دراسة أوراق العمل الخاصة بتدقيق السنوات السابقة ؛
- دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة، من خال الدليل الخاص بالسياسات ؛
- الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة؛
- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب تدقيقها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف و الأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، ومنها (الظروف المالية، الإقتصادية، الإجتماعية، العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة ) ؛
- محاولة الإتصال المباشر ببعض المسؤولين و الموظفين في المؤسسة للإستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمدقق.

**– الأشغال انطلاق :**

يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

هذا الملف يجب أن يتم الإحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة و أن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة، كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي لأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، و بالتالي يتمكن من إعداد برنامج التدقيق الأولي و الذي هو عبارة عن " خطة عمل للتدقيق، يقوم بوضعها المدقق مع مساعديه ، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه ".

أثناء تخطيط عملية التدقيق يقوم المدققون أيضا بأداء عملية إجراءات تحليلية لتوجيه إنتباههم إلى المجالات التي يجب أن يتم دراستها واختبارها [1].

حيث تساعد الإجراءات التحليلية على تحديد المعاملات و الأحداث غير العادية التي قد تشير إلى وجود التحريفات الجوهرية في الكشوفات المالية، و قد تستخدم الإجراءات التحليلية المؤداة أثناء عملية تخطيط في تحديد مخاطر الغش ، عندما تختلف النتائج بالإرتباط مع معلومات أخرى لتقدير ما إذا كان هناك مخاطر غش متزايدة [2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ، ص220،219.

[2] امين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية**، الإسكندرية – مصر، 2007،ص 287.

**المطلب الثاني :فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة :**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة إقتصادية من النظم الرئيسية و الهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في تحديد الخطوات الأساسية لبرنامجه ؛ و بما أن التدقيق الخارجي يعتمد على نظام الرقابة الداخلية، فما هو نظام الرقابة الداخلية ؟.

**الفرع الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية** : نظام المراقبة الداخلية هو مجموعة ضمانات في التحكم في المؤسسة[1] لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية ، يعرف أيضا على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية [2] :

- حماية الأصول؛
- إختبار دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية ؛
- تشجيع العمل بكفاءة ؛
- تشجيع الإلتزام بالسياسات المالية.

**الفرع الثاني : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة :**

يقوم المدقق بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في هذه الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة (مستندات داخلية) أن يعرف كيفية إعدادها، تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف[3]، هذا يجعله يتأكد من أنها تبرر جزئيا، أو لا تبرر العمليات المسجلة، وفي تقييمه للنظام، لا بد أن يتلقى أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة التالية :

- ما هي الإجراءات المعمول بها التي الهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟
- هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟
- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟

[1] محمد بوتين ،مرجع سابق ،ص 44.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق ، ص 84.

[3] محمد بوتين ،مرجع سابق ،ص 46.

- **دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية** [1]:

يجب على المدقق الخارجي أن يحقق المعرفة الكافية و الفهم الكامل لنظام الرقابة الداخلية، ويجب أن يتم ذلك إحدى السببين التاليين :

- للتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية كافية بدرجة يمكن الإعتماد عليها، وبذلك يمكن تخطيط وتحديد إطار طبيعة وتوقيت الإختبارات التحليلية ،
- لمساعدة المدقق في تصميم الإختبارات التحليلية في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية في الإعتماد عليها .

إكتساب المعرفة المناسبة و الفهم الكافي حول الرقابة الداخلية، على المدقق أن يكمل الإستقصاءات حول الرقابة الداخلية، ويعد خرائط التدفق لأنظمة، ويقوم بالوصف الدقيق المحدد لعناصر هذا النظام، ومع ذلك قد يتعرف المدقق في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من عملية التدقيق على أنه لا يمكن الإعتماد على نظام رقابة الداخلية لكونه ضعيفاً جدا، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل على الحد الأدنى من الدراسة والتقييم الذي يعتبر كافياً لمقابلة متطلبات هذه الدراسة، أن هذا الحد الأدنى هو الذي يمكن المدقق من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات، ويمكن أن يتضمن تفهم البيئة الرقابية بمعرفة العناصر التالية :

- **الهيكل التنظيمي**:
- الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية؛
- الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة الداخلية .
- **أما بالنسبة لتدفق المعلومات فيتضمن معرفة ما يلي :**
- أنواع العمليات التي تنجز في المؤسسة؛
- طرق تنفيذ و تسجيل وتشغيل العمليات.
- **جمع الإجراءات** [2]:

يتعرف المدقق على نظام المراقبة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملخصات ( للمكتوبة وغير المكتوبة) بها، إن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن ، إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود

[1] جميلة الجوزي ، مفيد عبد اللاوي ،" الإجراءات المالية و العلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية"، جامعة الوادي، العدد الخامس،2012، ص 218،219.

[2] محمد بوتين ،مرجع سابق ،ص 46.

دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعلمة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن إستعمال إستمارات مفتوحة (Questionnaires ouverts)تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي فعملية القبض والتسجيل لها.

**- اختبارات الفهم :**

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق(Tests de conformité et compréhension) أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعمليات، ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ المدقق بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد حسن تطبيقه.

**- إعداد تقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية :**

بعد حصول المدقق الحسابات الخارجي على فهم كافي و كامل لهيكل الرقابة الداخلية بالمؤسسة ، تكون الخطوة التالية لمدقق الحسابات الخارجي هي تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، أي أن يقوم بتقييم ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة و تخفيض المخاطر التي تهدد أهداف الرقابة [1] .

خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المدقق بتحليل نظام الرقابة الداخلية من منظورها ما هي مكونات نظام جيد التصميم، و لهذا الأخير صفات كثيرة مثل: أفراد أكفاء وقادرون ، توزيع ملائم وصحيح للسلطات و المسؤوليات، إستخدام مستندات مرقمة،...و هكذا، و يقوم التقييم المبدئي للنظام أساساً لتحديد إختبارات الإلتزام، كما يسمح للمدقق بالتعرف على نقاط الضعف في هذا النظام، و التي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، و عندما يتضح للمدقق جوانب الضعف أو خلل فانه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، و تهدف هذه الإختبارات لتحديد ما إذا كان الإدخال و الأخطاء تحدث فعلا أم لا [2].

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاته سيد شحاته ، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية-مصر، 2013، ص،15.

[2] جميلة الجوزي، مفيد عبد الآوي ، مرجع سابق ، ص: 219.

**-إجراء إختبارات الإلتزام :**

تصمم هذه الإختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها سواء في خرائط التدفق أو نتيجة ما أوضحه إستقصاء نظام الرقابة الداخلية ؛ و حصول المدقق على معلومات كافية عن نظام الرقابة الداخلية وبالتقييم المبدئي للنظام، يمكن أن يصل إلى إستنتاج أن النظام مرضي في بعض النقاط ؛ (المقبوضات ،الأجور،...الخ) ، وإذا ما وصل إلى ذلك يمكنه الإعتماد عليه ؛وتهدف إختبارات الإلتزام إلى الإجابة على الأسئلة الآتية :

- ماهي إجراءات الرقابية الضرورية ، و أين يتم تنفيذها ؟
- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟
- من يقوم بتنفيذها ؟
- **تقييم نتائج الدراسة واختبار النظام :**

بعد إنتهاء المدقق من فحص وإختبار نظام الرقابة الداخلية ، يجب عليه تقييم نهائي لما توصل إليه والغرض الأساسي من هذه الخطوة هو وضع اللمسات الأخيرة للمرحلة الأولى من مراحل التدقيق ،فالغرض من تقويم المدقق للرقابة الداخلية هو تحديد أثر ذلك في إختبارات تحقيق العمليات و الأرصدة ، فبالنسبة لطبيعة الاختبار قد يرى المدقق مثلاً إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فعليه أن يحصل على كاشف الحساب مباشرة من البنك و أن يقوم بنفسه بإعداد مذكرة التسوية بدلاً من الإعتماد عليها مذكرة التسوية التي أعدها العميل، و بالنسبة للتوقيت فإذا كانت الرقابة الداخلية في دورة الإيرادات جيدة ويمكن الإعتماد عليها فقد يتم تحقيق الجزء الأكبر من حسابات الزبائن والمبيعات قبل نهاية السنة المالية بشهر أو شهرين و بالعكس إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فيجب تحقيق أرصدة الزبائن في نهاية السنة المالية .ومن ناحية أخرى يمكن لمدقق الحسابات الخارجي أن يقوم باختبار المستندات و الكشوفات المحاسبية لمعرفة مدى إكتمالها وتطابقها مع ما هو وارد بالسجلات .

تعتبر إختبارات نظم الرقابة إجراءات مراجعة تهدف إلى ما إذا كان نظام الرقابة الداخلي للعميل يعتبر فعالاً في منع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية في تأكيدات الكشوفات المالية .

من بين الأساليب المعتمدة من طرف المدقق الخارجي لدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي :

- **التقرير الوصفي:** تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة عن طريق شرح تدفق العمليات و البيانات وعن طريق تحديد مراكز المسؤوليات لكل دورة عمليات .

- **الإستقصاء عن طريق الاسئلة** : تشمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة و عملياتها .

- **خرائط التدفق:** تعد خريطة التدفق آداة هامة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاضعة للمراجعة، ولذلك تتميز بانها تعطي فكرة دقيقة عن نظام العميل، والتي تكون نافعة للمراجع كآداة تحليلية، أنها تعد رسماً تخطيطياً .

بإعتماده على إختبارات السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام . بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (Document de synthèse) ، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

**المطلب الثالث : فحص القوائم المالية للمؤسسة:**

تشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون[1] .

**الفرع الأول : فحص الحسابات :**

إن الهدف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمدقق بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية، نشير إلى أن الرقابات التي يجريها المدقق تعتمد على المرحلتين السابقتين ،وبغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يجب على كل عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمدقق بالمصادقة عليها، ونلخص هذه المعايير في الآتي :

- **الكمال** : (**Exhaustivité**) يعني هذا المعيار أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تظهر في القوائم المالية، ذلك باحترام ما يلي:
  - تسجيل العمليات منذ نشأتها ؛
  - تسجيل كل العمليات؛
  - واحترام استقلالية الدورات.
- **الوجود** : (**Existence**) يعبر هذا المعيار على:
  - الوجود الفعلي للعناصر المادية مثل الإستثمارات والمخزون؛

[1] شرقي عمار ،مرجع سابق ، ص 98.

- ترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة بالنسبة لباقي العناصر (أصول، خصوم، أعباء ونواتج)، أي لا نجد عمليات وهمية.
- عمليات الدورة فقط هي التي تظهر في القوائم المالية .
- **الملكية** :(**Propriété**) يعبر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة.
- **التقييم** : (**Evaluation**) يعبر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى .
- **التسجيل المحاسبي** : (**Comptabilisation**) يعبر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .

ويقوم المراجع في هذه المرحلة بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال :

- التحقق من حسابات الأصول الثابتة؛
- التحقق من حسابات المخزونات ؛
- التحقق من حسابات الحقوق والديون ؛
- التحقق من حسابات الأموال المملوكة ؛
- التحقق من حسابات النواتج والأعباء .

**الفرع الثاني :فحص القوائم المالية كوحدة واحدة :**

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب ليس كاف بالنسبة للمدقق لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المدقق ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الإقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنتظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة نشاطها .

- إن فحص الحسابات السنوية الختامية في مجملها يهدف إلى :
- **أن الحسابات السنوية** :

- صحيحة ومنتظمة؛
- تتفق مع جميع المعطيات في المحاسبة ؛
- مقدمة وفقا لمبادئ المحاسبة والقوانين والتنظيمات المعمول بها ؛

- تأخذ بعين الإعتبار الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات .
- أن كل المعلومات الضرورية مقدمة بشكل ملائم يسمح للغير بإستعمالها ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، يجب على المدقق التأكد من :
- التوافق بين الميزانية وحسابات النتائج والقوائم الأخرى المنصوص عليها قانونا؛
- أن القوائم المالية السابقة الذكر متوافقة مع الأعمال المحققة ؛
- التوافق بين مجاميع ميزان المراجعة الختامي ومجاميع الميزانية الختامية ؛
- التوافق بين الميزانية الافتتاحية للسنة المالية محل المراجعة والميزانية الختامية التي قبلها.

**المطلب الرابع : إصدار تقرير نهائي :**

**الفرع الأول :العناصر الرئيسية لتقرير المدقق الخارجي** : يتضمن تقرير مدقق الحسابات العناصر الرئيسية التالية :

- **عنوان التقرير**: حيث يعنون التقرير بعبارة(تقرير مراقب الحسابات)؛
- **الموجه إليهم التقرير**: يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب المؤسسات أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تمت مراجعة كشوفاتها المالية .
- **الفقرة الإفتتاحية**: تتضمن الفقرة الافتتاحية ما يلي:
- أن يحدد تقرير المدقق حسابات الكشوفات التي تم تدقيقها ؛
- وجود عبارة تفيد بأن الكشوفات المالية هي مسؤولية إدارة المؤسسة، وعبارة أخرى تفيد أن مسؤولية مدقق الحسابات هي إبداء الرأي عليها، بناء على تدقيقه لها.
- **فقرة النطاق** : وتشمل ما يلي :
- وصفاً لنطاق التدقيق، بتوضيح أن التدقيق قد تم في ضوء اللوائح السارية، والإشارة إلى تمكين مدقق الحسابات من أداء الإجراءات التي رأها ضرورية في ظل الظروف المحيطة ؛
- تضمين التقارير عبارة تفيد أن التدقيق خطط ونفذ، للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو الكشوفات المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية .
- وصفاً لعملية التدقيق متضمنا :
- أن الفحص قد تم على أساس الإختبارات بالعينة لأدلة المؤيدة للقيم، و الإفصاحات الواردة بالكشوفات المالية ؛
- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوفات المالية؛
- تقييم التقديرات الهامة المعدة بمعرفة الإدارة و المستخدمة في إعداد الكشوفات المالية ؛
- تقييم عرض الكشوفات المالية ككل ؛

- فقرة تفيد أن تدقيق الحسابات قد حصل على البيانات و الإيضاحات التي رأها لازمة لأغراض التدقيق وكذلك بياناً بأن أعمال التدقيق التي قام بها توفر أساساً مناسباً إبداء الرأي على عدالة الكشوفات المالية.
- **فقرة الرأي** :تتضمن ما يلي :
- رأيا صريحا عما إذا كانت الكشوفات المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة على المركز المالي و نتائج الأعمال والتدفقات طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ؛
- رأياً عن مدى تماشي الكشوفات المالية مع المتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها .
- **تاريخ التقرير–عنوان مراجع الحسابات –توقيع مراجع الحسابات.**

**الفرع الثاني : الفحص النهائي لأوراق التدقيق و تقرير المدقق :**

ينبغي أن يخضع تقرير المدقق وأوراق العمل والملفات الدائمة وأي خطابات إدارية للفحص النهائي من جانب المدقق المسؤول عن الفحص وذلك في مقر المؤسسة، كما أنها تخضع للتدقيق مرة أخرى في مكتب المدقق، ويلاحظ أن هذه الأوراق و التقارير تراجع في مكاتب المحاسبة الكبيرة بواسطة مدققين متخصصين للقيام بهذا العمل، أو بواسطة قسم خاص لتدقيق التقارير و الأوراق المرفقة بها، ويقوم بهذا التدقيق مدقق مختص في المكاتب الصغيرة، يعاونه بعض المساعدين، ويهدف هذا التدقيق إلى ما يلي :

- التحقق من مدى إلتزام بالمسؤولية فيما يتعلق بإستكمال عملية التدقيق بطريقة شاملة ودقيقة؛
- التأكد من قيام الآخرين بالعمل الموكول إليهم بدقة و بصورة كاملة ؛
- التعرف على بعض الأمور التي تؤثر على مدى الفحص والغرض منه، و بيان طريقة معالجة تلك الأمور ،و تحديد القيمة النهائية للفحص بناء على ذلك ؛
- التأكد من أن عملية التدقيق قد نفذت بطريقة مهنية سليمة وطبقاً للقواعد المنظمة لها، و بطريقة تتصف بالكفاءة.

**الشكل رقم ( 07): مراحل عملية تدقيق الحسابات :**

المصدر : من إعداد الطالبة.

## المطلب الخامس : نماذج لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في بعض الدول العربية.

### الفرع الأول : تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في مصر.

إن أول تنظيم لمهنة التدقيق في مصر كان عام 1951 حيث صدر القانون رقم 133 موضحا الشروط الخاصة بهذه المهنة ،ثم صدر القانون رقم 26 لسنة 1954 الخاص بتنظيم الشركات المساهمة واشترط في مادة 52 منه أن تتوفر في مراقب الحسابات الشركات الشروط المشار إليها في القانون 133 لسنة 1951 [1] .

فقا لهذا القانون والذي ينظم مهنة المحاسبة والتدقيق في مصر، حيث تقتصر مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق علي كل من هو مقيد في السجل العام للمحاسبين والمدققين بوزارة المالية ، وهذا السجل يتضمن 3 جداول هي :

- جدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين (جدول أ ) ؛
- جدول المحاسبين والمدققين (جدول ب) ؛
- جدول المحاسبين والمدققين (جدول جـ ) ؛
- بالنسبة لجدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين فيشترط الحصول على درجة البكالوريوس

[1] سهام محمد سويدي ،مرجع سابق ، ص 87.

في التجارة شعبة محاسبة ، كما أن جدول المحاسبين والمدققين (ب) فيضم المحاسبين والمدققين الذين أتموا تمرينهم أو تدريبهم على أعمال المحاسبة والتدقيق لمدة ثلاث سنوات ، حيث يتم نقلهم من جدول (أ) إلى الجدول (ب) .

ويضم جدول مساعدي المحاسبين والمدققين الجدول (ج) حملة المؤهلات التجارية المتوسطة ، والذين كانوا يمارسون في الماضي مهنة المحاسبة والتدقيق ، وهو جدول إنتقالي سوف يتلاشي بمرور الزمن [1].
ثم أنشئت نقابة المحاسبين والمدققين سنة 1955 تنص على ضرورة إقتصار العمل بالمهنة على أعضائها .

**أولا : التطور التاريخي التشريعي للمهنة :**

- القانون رقم 01 لسنة 1909 وبمقتضاه تعد كل محكمة جدولا بالخبراء المقبولين أمامها ، ولم يشترط مؤهلات معينة للقيد في الجدول ؛
- القانون رقم 75 لسنة 1923 واشترط ان يكون الخبير حائزا على دبلومات دراسية من الحكومة أو دبلومات أجنبية معادلة ؛
- المرسوم بقانون رقم 96 لسنة 1952 ينظم أعمال الخبرة والذي أبقى على خبراء الجدول الصالحين ، واستبعد كل من لا يليق بهذا العمل بشطب اسمه ؛
- قوانين الضرائب على الدخل في سنة 1939 ؛

إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين الملكية بمقتضى المرسوم الصادر في 24 ابريل سنة 1946.

- صدور قانون رقم 133 لسنة 1951 بخصوص تنظيم مهنة المحاسبة ؛
- إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين في سنة 1959، وقبله صدور القانون رقم 26 لسنة 1954 بإنشاء الشركات المساهمة ودستور المهنة الذي صدر في سنة 1958 ؛
- صدور قانون رقم 44 لسنة 1965.وقد أعطى هذا القانون لرئيس الجهاز الحق في الدعوة التأديبية على الأعضاء الذين أخلو بالواجبات المهنية[2] .

يتواجد بمصر العديد من المنظمات المهنية التي تحكم المهنة والتي من أهمها :

**–الجمعية المحاسبين والمراجعين المصرين** :تأسست الجمعية بموجب المرسوم الملكي الصادر بتاريخ الرابع والعشرين من شهر أبريل سنة 1946م باعتماد اسم "جمعية المحاسبين والمراجعين الملكية المصرية"، واضطلعت منذ تأسيسها بتنظيم

[1] قانون رقم 133 ، بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ،نشر في جريدة الوقائع المصرية ، 1951 ،العدد 81، ص 20.

[2] سهام محمد سويدي ،مرجع سابق ، ص 89.

مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، والعمل على الاحتفاظ لها بالمستوى اللائق بها ؛ [1]

—يرجع إليها الفضل في استصدار المرسوم الملكي بالقانون رقم 133 لسنة 1951 بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، والذي احتفظ لها ولأعضائها بالمكانة السامية والمتميزة اعترافاً بفضلها وجهودها الحثيثة في الارتقاء بالمهنة،وسعيها دون كلل في الاحتفاظ لها بالمستوى اللائق محلياً وإقليمياً ودولياً.

—بصدور القانون رقم 311 لسنة 1953 بتعديل أو حذف بعض العبارات والكلمات في التشريعات القائمة وقت صدوره اقتضاها إعلان النظام الجمهوري، تم تعديل اسم الجمعية بعد حذف كلمة "الملكية" إلى:"جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية"

- **شروط التقدم للجمعية لتسجيل لدى الجمعية.. في جمهورية مصر العربية** [2]:ويشترط للقيد في هذا الجدول للمراجعين تحت التمرين ما يلي :

– أن يكون المحاسب حاصلا على بكالوريوس تجارة شعبة محاسبة أو بكالوريوس تجارة شعبة إدارة أعمال مضافا إليها دبلوم المعهد العالي للضرائب أو إحدى المؤهلات الأجنبية المعادلة لهذين المؤهلين ؛

– القيام بالتدريب لمدة ثلاث سنوات على الأقل في أعمال المحاسبة والمراجعة في مكتب أحد المحاسبين والمراجعين المقيدين في الجدول الخاص بهم؛

– وقد سمح المشرع أن يقبل بدلا من هذا التدريب المدة التي يقضيها المحاسب كمساعد مأمور ضرائب أو مساعد مفتش في الجهاز المركزي للمحاسبات أو خبير محاسب في وزارة العدل أو مدرس محاسبة ومراجعة في أحد معاهد التعليم الحكومية أو رئيس حسابات في مصلحة حكومية أو مؤسسة مالية أو تجارية أو صناعية تعاونية .

- لا يجوز للمراجع تحت التمرين أن يباشر عمله في مكتب خاص باسمه ولكن يستطيع أن يباشر العمل بإسم مراقب الحسابات الذي التحق بمكتبه أو بالنيابة عنه؛

– بعد توافر ماسبق من شروط، يحق له أن يطلب نقل قيده إلى جدول المحاسبين والمراجعين وذلك دون إجراء أي امتحان أو اختبار لتحديد مدى كفاءته وقدراته.

– **جدول المحاسبين والمراجعين:** ويقيد في هذا الجدول [3]:

– من ينقل إلى هذا الجدول من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين بعد توافر الشروط المحددة والمشار إليها سابقًا؛

– أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ؛

[1] الموقع الرسمي لجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ،Egyptian society of accountants and auditors ، اطلع عليها يوم 2016/02/27 .
http://esaaegypt.com/

[2] نفس المرجع .

[3] احمد عبد الرحمن مبارك،" المؤتمر الضريبي العاشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب"، 12-15سبتمبر2005، ص 07.

- من اشتغلوا بمكاتبهم الخاصة في مراجعة ثلاث شركات مساهمة على الأقل لمدة لا تقل عن خمسة سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون؛
- الحاصلون على دبلوم التجارية المتوسطة الذين زاولوا مهنة المحاسبة والمراجعة بمكاتبهم الخاصة مدة لا تقل عن عشرة سنوات متتالية قبل تاريخ العمل بهذا القانون ؛
- الخبراء المحاسبون الذين زاولوا مهنتهم أمام المحاكم المصرية لمدة لا تقل عن عشر سنوات قبل تاريخ العمل بهذا القانون بشرط أن تقرر لجنة القيد كفايتهم العلمية والعملية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ؛
- الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارية المتوسطة على الأقل أو على شهادة أجنبية معادلة له شغلوا بدون انقطاع وظيفة رئيس حسابات إحدى المصالح الحكومية أو المؤسسات المالية أو التجارية أو الصناعية و ذلك لمدة لا تقل عن عشر سنوات متتالية قبل العمل بهذا القانون .

- **ثانيا :المعهد المصري للمحاسبين المعتمدين** [1]:هو معهد تابع لنقابة التجاريين تنحصر مهمته الرئيسية في إعداد برامج تدريبية مهنية للمحاسبين المزاولين فعلا للمهنة ،وله العديد من الإسهامات في مجال تطوير المهنة والارتقاء بها من خلال مشاركته في إعداد معايير المحاسبة والمراجعة وفي إعداد مشروع قانون مزاولة المهنة ؛إلا انه لا يمكن اعتبار المعهد بمثابة المنظمة المهنية المسؤولة عن تطوير المهنة في مصر وذلك نظرا لاقتصار أهدافه على أمور محددة تعتبر من عناصر تطوير المهنة ولكنها ليست الأساس الذي تقوم عليه عملية تطوير المهنة في مصر .

- **ثالثا: شعبة المحاسبين والمراجعين مزاولي مهنة المحاسبة والتدقيق التابعة لنقابة التجاريين** : لم يتم تحديد أهداف ومهام محددة لتلك الشعبة بما يمكنها من العمل على رعاية شؤون المهنة آو تطويرها وذلك لحداثة إنشائها ، على الرغم من أن هناك العديد من الانجازات التي يمكن أن تقوم بها في سبيل الارتقاء بالمهنة وتطويرها إلا أنها لم تقم سوى بإصدار الميثاق لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ،كما أن مشروع قانون مزاولة المهنة الجديد قد أعطاها بعض المهام:
  - إخطار نقابة التجاريين بالمخالفات التي تقع من مزاولي المهنة ؛
  - تعيين أربعة من أعضاء لجنة القيد ؛
  - قبول ودراسة التظلمات المقدمة من طالبي القيد المرفوض قيدهم ؛
  - عقد امتحانات القيد في جدول شركات الأشخاص وشركات الأموال .

[1] سهام محمد سويدي ،مرجع سابق ، ص90.

**رابعا: السلوك المهني لمراقب الحسابات في مصر** : من المعروف أن لمهنة التدقيق معايير للآداب والسلوك يتعارف ممارسوها والمستفيدون منها على ضرورة الالتزام بها، من أجل رفع مستوى أدائها، وتتمثل هذه المعايير في ما يلي :

– **الموضوعية في الأداء:** لابد وأن يكون عمل مراقب الحسابات دائما مستندا إلى أدلة يمكن الاقتناع بها وذلك من خلال عملية المراجعة من بدايتها وحتى نهايتها بتقديم تقريره .

– **المحافظة على السرية** : إن سرية المعلومات المتعلقة بنشاط العميل والتي تم الحصول عليها بحكم عمله كمراقب للحسابات من أساسيات السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها المراقب .والمقصود بسرية المعلومات، ألا يستفيد منها مراقب الحسابات أو أحد معاونيه شخصيًا أو يستفيد منها الغير، ولكن من الجائز لمراقب الحسابات أن يفصح عن بعض المعلومات في الأحوال التالية:

– أن يرخص له العميل بالإفصاح؛

– إذا كان واجب الإفصاح مطلوبًا بنص القانون، كما في حالة ضرورة تقديم القرائن والأدلة إثناء نظر إحدى القضايا؛

– إذا كان لمراقب الحسابات حق مهني بالإفصاح عن المعلومات كما في حالة الدفاع عن نفسه إذا اتهم بالإهمال أو التقصير أو بعدم الالتزام بمعايير نوعية الفحص والمراجعة التي يقوم بها .

**خامسا: حقوق مراقب الحسابات** [1]:

– **حق الاطلاع على جميع الدفاتر والسجلات والمستندات** ويلاحظ في هذا الشأن أنه على الشركة ممثلة في إدارتها تمكين مراقب الحسابات من ذلك في الأوقات التي يتم الاتفاق عليها مقدمًا لكي لا يؤدى هذا الاطلاع إلى تعطيل العمل في إدارة الحسابات – مع احتفاظ مراقب الحسابات بحقه في الاطلاع بصفة مفاجئة وبدون ترتيب سابق إذا رأى ضرورة لذلك .

- **حق طلب البيانات والإيضاحات** التي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها لتنفيذ مهمته تعتبر البيانات والإيضاحات من العوامل المهمة لاستكمال أدلة الإثبات التى على المراجع تجميعها وتقييمها .
- **حق الحصول على جميع الإخطارات** التي ترسلها الشركة إلى المساهمين بشأن حضور الجمعية العامة وتتضمن الإخطارات تحديد نوعية الجمعية، عادية أو غير عادية وجدول أعمالها وتوقيت ومكان هذا الاجتماع.
- **حق دعوى الجمعية العامة للمساهمين** إن دعوى الجمعية للانعقاد تنحصر في الظروف العادية في مجلس الإدارة الذي يجب أن يدعوها للاجتماع مرة واحدة في السنة خلال الستة شهور التالية لانتهاء السنة المالية لها .ولكن نص القانون على أن لمراقب الحسابات الحق في مطالبة مجلس الإدارة لدعوة الجمعية إذا رأى ذلك، وإذا تراخى المجلس في توجيه

[1] عبد الرحمن مبارك، مرجع سابق ، ص 17.

هذه الدعوى، فيكون لمراقب الحسابات حق توجيه الدعوة بنفسه، كما في حالة امتناع الإدارة عن تقديم كافة السجلات والمستندات اللازمة لعملية المراجعة .

- **حق مناقشة اقتراح تغيير مراقب الحسابات أو عزله** : يجوز للجمعية العامة فى جميع الأحوال بناء على اقتراح احد أعضائها- تغيير مراقب الحسابات، وفى هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند إليه من أسباب، وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل وعلى الشركة إخطار مراقب الحسابات فورًا بنص الاقتراح وأسبابه ، ولمراقب الحسابات حق مناقشة الاقتراح فى مذكرة كتابية تصل إلى الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل .

- **حق حبس المستندات والأوراق الخاصة بالعميل** حتى يحصل على أتعابه للمراقب أن يحتفظ بالمستندات و الأوراق الخاصة بالعميل حتى يحصل على أتعابه، كما له أن ينسخ صورًا من المستندات على نفقة موكله إذا كانت تصلح سندا له فى المطالبة بها .

**خامسا : واجبات مراقب الحسابات** [1]:

- **تقديم تقرير التدقيق** :على مراقب الحسابات هو تقديم تقرير عن نتائج العمل الذي قام به بناء على توكيل عميله.

- **حضور الجمعية العامة للمساهمين ومراقبة صحة انعقادها** كما أن مراقب الحسابات له الحق فى الحصول على إخطارات انعقاد الجمعية المرسلة للمساهمين، فعليه أيضا واجب حضور الاجتماع هذا وقد أتاح القانون للمراجع أن ينيب عنه في الحضور أحد مساعديه الذين اشتركوا معه في عملية المراجعة في حالة إذا لم يتمكن من حضورها بنفسه .

- **تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها** وله في ذلك اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من وجود وتقييم وملكية الأصول بالكامل وكذلك التحقق من سلامة واكتمال وتقييم جميع الالتزامات القائمة على المؤسسة .

- **تقديم بيان بالمبالغ التي اقترضها أعضاء مجلس الإدارة** من الشركة لقد نص القانون على أنه لا يجوز للشركة أن تقدم قرضًا نقديا من أي نوع كان لأي من أعضاء مجلس إدارتها أو أن تضم أي قرض يعقده احدهم مع الغير، لكن نظرًا لطبيعة شركات الائتمان، فقد أجاز لها استثناءًا أن تقرض أحد أعضاء مجلس الإدارة أو تفتح لها اعتمادا على أن يتم ذلك ضمن غرضها الأصلي في مزاولة أعمالها.

[1] عبد الرحمن مبارك، مرجع سابق ، ص 17.

**الفرع الثاني : تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الأردن :**

إن الواقع الحالي الذي تعيشه مهنة التدقيق في الأردن ليس فريدًا من نوعه، بل هو في حقيقة الأمر امتداد لواقع المهنة في الدول النامية عموماً. وقد حدد الباحثون سمة التبعية المطلقة لمهنة التدقيق في الدول المتقدمة، وقد ورثت هذه التبعية إما بحكم التبعية السياسية للدول النامية للدول المتقدمة خلال الحقبة الاستعمارية، وإما بحكم تبعيتها الاقتصادية في عصرنا الحاضر.

**أولا: التطور التاريخي التشريعي للمهنة** [1] :

تشير منشورات ديوان المحاسبة إلى أن الإشارة الأولى للمهنة بصفة عامة كانت من خلال قانون رخص الصناعات لسنة 1933 الصادر في عدد الجريدة الرسمية رقم (122) تاريخ 1933/4/24.

قد أجريت عدة تعديلات على قانون رخص الصناعات الصادر عام 1933، ومع ذلك فإنه لم يكن في هذه التعديلات على القانون أي نص خاص بمهنة تدقيق الحسابات أو العاملين بها على وجه الخصوص، وإنما كان القانون ينظم المهن بصفة عامة، ولم يشر بأي من مواده أو الجداول الملحقة به إلى مهنة تدقيق الحسابات أو المحاسبين القانونيين. وبقي الحال كذلك إلى أن صدر قانون رخص المهن رقم (53) لسنة 1951 المنشور في العدد رقم (1061) تاريخ 1951/4/1 من الجريدة الرسمية، والذي جاء فيه وللمرة الأولى عبارة "فاحصو الحسابات والمحاسبون القانونيون . كما عُدل هذا القانون عام 1953 بالقانون رقم (80) لسنة 1953 قانون معدل لقانون رخص المهن المنشور في العدد (1158) تاريخ 1953/10/1 من الجريدة الرسمية، وقد كان النص صراحة فيه على : (فاحصو الحسابات والمحاسبون القانونيون) في قانون رخص المهن رقم (80) لسنة 1953، بداية لاهتمام المشرع الأردني بتنظيم مهنة تدقيق الحسابات، بقيت المهنة على هذا الحال دون تشريع خاص بها إلى أن صدر قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (10) لسنة 1961، وبصدور هذا القانون أصبح لمدققي الحسابات كيان خاص بهم وأدرجت مهنة تدقيق الحسابات إلى جانب المهن المنظمة تشريعيًا في المملكة .

هذا من الناحية التشريعية أما من ناحية الواقع العملي لمهنة تدقيق الحسابات فقد بدأت ممارسة المهنة في الأردن منذ عام 1943، وكان لصدور قانون ضريبة الدخل في إمارة شرق الأردن عام 1932، والتطورات التي جرت عليه عام 1946 بحيث أصبح يشمل جميع المكلفين من المواطنين والشركات بعد أن كان مقتصرًا على الموظفين في الدوائر الحكومية فقط أثر بالغ في تعزيز وتدعيم وجود وممارسة مهنة تدقيق الحسابات، مما ساهم في تطورها وتبلورها على النحو الذي أصبحت عليه فيما بعد .

إلاّ أنها بقيت تمارس من غير تنظيم وذلك إلى أن صدر أول تشريع أردني ينظم المهنة عام 1961 بالقانون رقم (10) لسنة 1961.

---

[1] اشرف عبد الحليم محمود كراجة ،**مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها** ، رسالة الدكتوراه ،جامعة عمان ،الأردن ، نوقشت في 2004، .ص 16.

يعد هذا القانون أول محاولة تحدث لتنظيم المهنة والارتقاء بها لتصبح في مصاف المهن والعلوم الأخرى. وبعد ذلك، صدر القانون رقم (12) لسنة 1964 "قانون الشركات" فجعل التدقيق إلزاميا للشركات المساهمة، كما حدد العلاقة بين المدقق والأطراف الأخرى المعنية. وبقي هذا القانون سائدًا إلى عام 1985 حيث صدر القانون رقم (32) والذي تم بموجبه إنشاء جمعية مهنية لمدققي الحسابات تسمى (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين)، والتي عدل اسمها إلى (جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين) وفقاً للقانون المؤقت رقم (73) لسنة 2003.

قد ألغى القانون المؤقت رقم (73) لسنة 2003 "قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية" بناء على المادة رقم (49–أ) منه قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985 وتعديلاته، على أن تبقى الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه سارية المفعول إلى المدى الذي لا تتعارض فيه مع أحكام القانون الجديد، إلى حين أن تلغى أو يستبدل غيرها خلال مدة لا تزيد على سنة من تاريخ نفاذ أحكام القانون الجديد، ويعمل بهذا القانون من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية بناء على المادة رقم (1) منه.

- **القوانين والتشريعات الأخرى التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات في الأردن:**

تخضع ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن لقواعد وأحكام مجموعة من القوانين والتشريعات أهمها ما يلي:

- القانون المؤقت لتنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 ؛
- معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ؛
- قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ؛
- قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 والمعدل في عام 2003 ؛
- قانون البنوك ؛
- تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية.
- القانون المعدل لقانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 2001.

**ثانيا :خريطة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن:** عدد مكاتب التدقيق العاملة في الأردن حوالي (236) مكتب، عدد المدققين المرخصين والمسجلين بسجلات الجمعية حوالي (398) مدققا ، من المدققين المرخصين والمسجلين بسجلات الجمعية وعددهم الإجمالي 398 مدققا، 368 مدققا وبنسبة 92,5 % يحملون شهادة جامعية (بكالوريوس أو ماجستير)، و 30 مدققا وبنسبة 7.5% يحملون شهادات الدبلوم فقط ،كذلك من بين المدققين الجامعيين وعددهم الإجمالي 368 مدققا، هناك 85 مدققا وبنسبة 7.5% يحملون شهادات مهنية أجنبية، أما الباقي منهم وعددهم 283 وبنسبة 71.1% فلا يحملون مثل هذه الشهادات، ووضعت الهيئة معيارين التاليين للمكتب [1]:

[1] محمد مطر ،"سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن : دراسة ميدانية تحليلية لأراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية ،وجهات الرقابة والإشراف على المهنة " ، مجلة اقتصادية ، المجلد 21 ا ،العدد 03 ،1994،ص 336.

– أن يكون عدد المدققين العاملين بالمكتب عشرة أو أكثر وأن يكون المكتب مدققا لعدد (3) أو أكثر من الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي.

**ثالثا : شروط الواجب توفرها في مدقق الحسابات الأردني :**

حسب المادة 04 من قانون مهنة التدقيق يشترط في من يطلب ترخيصاً لمزاولة المهنة أن يكون[1]:

– أردني الجنسية ؛

– متمتعاً بالأهلية المدنية ؛غير محكوم عليه بجناية أو بجريمة أخلاقية مخلة بالشرف ؛

– مع مراعاة أحكام المادة (هـ) من هذه المادة حاصلاً على أحد المؤهلات التالية:

– الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة؛

–الشهادة الجامعية الثانية ماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنتين في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة؛

–شهادة الدكتوراه في المحاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنة واحدة في أعمال المحاسبة والتدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة أو قام بتدريس المحاسبة أو التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الأردنية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على ذلك المؤهل ؛

–الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها على الأقل من أحدى كليات التجارة أو الاقتصاد او القانون مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على المؤهل العلمي؛

–شهادة كلية مجتمع ( الدبلوم) تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن ست سنوات في أعمال المحاسبة و التدقيق من ضمنها سنتين على الأقل في أعمال التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة؛

–كل من عمل في ديوان المحاسبة أو في أي دائرة رسمية أو مؤسسة عامة من مؤسسات الدولة مدة سبع سنوات بوظيفة مدقق رئيسي ويحمل الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس أو ما يعادلها) خلافاً لما هو منصوص عليه في البند الرابع من هذه المادة ؛

–شهادة في المهنة من أحد معاهد آو جمعيات المحاسبين القانونيين المعتمدة دوليا مثل شهادة (تشاربرد) او شهادة (سيرتفايد) وذلك وفقاً لما يعترف به المجلس من تلك المعاهد او الجمعيات بموجب جداول يعدها لهذا الغرض والتعليمات التي يصدرها بشأنها وتنشر في الجريدة الرسمية ؛

هـ– يترتب على أي من الأشخاص الحاصلين على أي من الشهادات المنصوص عليها في البنود (1و2و4و5و6) من الفقرة(هـ) من هذه المادة أن يجتاز إمتحاناً يجريه المجلس له في أعمال المحاسبة والتدقيق وفي التشريعات ذات العلاقة

[1] الجريدة الرسمية للمملكة الهاشمية الاردنية ،قانون مهنة تدقيق الحسابات ،الصادرة في 16جوان 1985 ،العدد 32 ، م04.

بالمحاسبة والتدقيق والأمور المالية والضريبية المعمول بها في المملكة.

**رابعا :حقوق مدقق الحسابات :**

لم ينص قانون مزاولة المهنة على حقوق مدقق الحسابات ،إلا أن قانون الشركات قد أشار إلي ذلك بشكل عام،حيث نصت المادة 170 فقرة 2 من قانون الشركات على أن حقوق مدققي الحسابات تتمثل فيما يلي [1] :

- **حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها** أي بإمكان المدقق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات المحاسبية والمستندات وغيرها التي يراها المدقق ضرورية لتمكينه من القيام بعمله .
- **حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها** يحتاج المدقق إلى طلب بيانات ومعلومات وإيضاحات عن العديد من النقاط مثل طلبه إرسال مصادقات للعملاء أو الموردين على عنوانه،وكذلك الاستفسار عن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع والتي يجب على المدقق فحصها قبل بدء عملية التدقيق .
- **حق في تحقيق عن موجودات الشركة والتزاماتها** وهذا الحق مكمل للحق السابق لأنه يتيح للمدقق إجراء تحقيق للموجودات والمطلوبات في أي وقت والتأكد من وجودها عن طريق جرد هذه الموجودات جردا فعليا كلما رأى ذلك ضروريا لتنفيذ واجباته.
- **حق دعوة الهيئة العامة** يحق للمدقق الحسابات دعوة الهيئة العامة بناءا على طلب 15% من المساهمين إذا وجد ذلك ضروريا ،ويعتبر اجتماع هذه الهيئة اجتماعا غير عادي .
- **حق في حضور اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير عادية** وذلك لتلاوة تقريره عن عمليات التدقيق التي قام بها ، أو إبداء رأي أو وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله .
- **حق في مناقشة الاقتراح المقدم بعزله** وذلك منعا للعزل التعسفي الذي يقوم به مجلس الإدارة في حالة امتلاكهم لنسبة كبيرة من أسهم رأس المال ،وكذا قد يؤدي ذلك إلي الإساءة إليه أو لسمعته إذ لم يتم الاستماع إلى دفاع المدقق وحقه في مناقشة الاقتراح .
- **حق في الامتناع عن إبداء راية في القوائم المالية** حيث يستطيع الحصول على كافة البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله ،أو في حالة ارتكابه العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر الممسوكة من قبل الشركة الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب السابقة [2].

[1] خالد الخطيب ، خليل الرفاعي ، مرجع سابق ، ص 126.

[2] خالد الخطيب ، خليل الرفاعي ، مرجع سابق ،ص 127.

**خامسا :واجبات مدقق الحسابات :**

تتمثل فيما يجب أن يقوم مدقق الحسابات به من أعمال مختلفة ومن أهم هذه الواجبات مايلي [1]:

- **فحص والتدقيق فعلي لحسابات الشركة ودفاترها** بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة .
- **التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة** بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من العناصر ويمكن في هذا المجال استخدام بعض الأدوات والأساليب مدقق حسابات فنية .
- **التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية** بتقييمه حتى يستطيع اختبار عينات مدقق حسابات بشكل ملائم و سليم ويغطى معظم عمليات الشركة .
- **تقديم توصيات والاقتراحات الملائمة** لما يلي :
  - معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها ؛
  - عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك ؛
  - حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة .
- **الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلتها** [2]:
  - تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية ؛
  - احتساب إهلاك لهذه الأصول القابلة للإهلاك وفقا للطرق والمعادلات المعمول بها في المؤسسة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسلوب معين يقتنع به مدقق الحسابات بما جرى عليه العرف المحاسبي ؛
  - إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات لتطبيق هذا المبدأ ؛
- فحص عناصر قائمة المركز المالي للتحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات بالتالي عن المركز المالي للشركة في نهاية السنة المالية ؛
- حضوره هو أو احد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره ؛
- تقديم تقرير إلى أعضاء مجلس الإدارة يتلوه عليهم بحيث يكون شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة والتي تعبر عن:

[1] سامي محمد الوقاد ، لوي محمد وديان ،**تدقيق الحسابات** ، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى ،2010،ص 108.

[2] سامي محمد الوقاد ، لوي محمد وديان ،مرجع سابق ،ص 109.

- ما إذا كان مدقق الحسابات قد حصل على كل البيانات والمعلومات والسجلات والدفاتر اللازمة لانجاز عمله؛ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنتظمة ؛
- ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات والتقارير الملخصات المختلفة ؛
- ما إذا كان الجرد والتسويات الجردية التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد المتعارف عليها ؛
- ما إذا كانت قد وقعت مخالفات معينة لإحكام بعض النظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة ؛
- ما إذا كانت قائمة الدخل تظهر النتيجة الحقيقية من أرباح أو خسائر والميزانية العمومية تظهر المركز المالي الحقيقي للمؤسسة .

**الفرع الثالث : تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في تونس:**

تمارس مهنة التدقيق في تونس بصفة رئيسية من طرف الخبراء المحاسبين المرسمين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، وبصفة إستثنائية من طرف المختصين في المحاسبة المرسمين بجدول مجمع المحاسبين بالبلاد التونسية، وكل فئة لها شروطا خاصة للدخول للمهنة وإطارا عاما للمعرفة المتخصصة التي يشترط توفرها في المترشح لممارسة المهنة [1].

**أولا : التشريعات التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات في تونس:**

- القانون رقم 129 لسنة 1959 ، حيث استوحى التشريع التونسي قواعده المنظمة لمهنة التدقيق من قواعد القانون الفرنسي، وقد أولى المشرع التونسي مهنة التدقيق خاصة القانونية ،محافظة الحسابات،أهمية كبيرة نظرا للمكانة الهامة التي تحتلها هذه المهنة بالنسبة للشركات التجارية .
- القانون رقم 62 لسنة 1982 أول قانون تونسي ينظم مهنة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات كمهنة مستقلة ومنظمة والذي أنشئت بموجبه أول هيئة لتنظيم مهنة المراجعة في تونس تسمى هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي حسابات الشركات، والتي انتخبت أول مجلس لها في جوان 1983؛
- الأمر رقم 529 لسنة 1987 المؤرخ في 1987/04/01 يتعلق بضبط شروط وطرق تدقيق حسابات المؤسسات العمومية ذات الصبغة الصناعية والتجارية والشركات التي تملك الدولة كامل رأس مالها تخضع إلى مراجعة سنوية يجريها عضو من هيئة الخبراء المحاسبين ومراقبي الحسابات لدى الشركات بالبلاد التونسية ، بعدما كانت خاضعة للإشراف من قبل الدولة والجماعات العمومية المحلية ؛
- القانون رقم 16 لسنة 2002 المنظم لمهنة المحاسبين في تونس يسمح لفئة معينة من المحاسبين المسجلين بقائمة المختصين في المحاسبة بممارسة مهمة مراقب حسابات لدى بعض الأنواع من الشركات التجارية ، وهم الذين تتوفر فيهم بعض الشروط التي سنتطرق لها لاحقا؛
- القانون رقم 65 لسنة 2005 ليدخل بعض التعديلات على مجلة الشركات التجارية ؛

[1] شرقي عمار ،مرجع سابق ،ص 191.

- القانون رقم 96 لسنة 2005 المتعلق بتدعيم سلامة العلاقات المالية، حيث أحدث هذا القانون تغييرات عميقة فيما يخص تحديد الأشخاص المخول لهم ممارسة مهمة مراقبة الحسابات وكذلك العناية المهنية المستوجبة عليهم.
- **شروط الترسيم بجدول هيئة الخبراء المحاسبين** :ووفقا للقانون رقم 16 لسنة 2002 المنظم لمهنة المحاسبين في تونس ،في فصله الثاني تتمثل شروط الانخراط فيما يلي [1]:
- أن يكون حامل للجنسية التونسية لمدة لا تقل عن خمس سنوات ؛
- أن يكون غير محكوم عليه قانونيا ،سواء بجنحة أو جناية ؛
- أن يتمتع بجميع حقوقه المدنية ؛
- أن يكون متحصل على شهادة محاسبة ،أو خبير محاسب أو ما عادلها ؛
- أن يتمتع بجميع حقوقه المدنية ؛
- أن يكون متحصل على شهادة محاسبة ،أو خبير محاسب أو ما عادلها.

**الشروط المتعلقة بجدول المجمع المحاسبين** :

- أن يكون حامل للجنسية التونسية لمدة لا تقل عن خمس سنوات ؛
- أن يكون حامل للجنسية التونسية لمدة لا تقل عن خمس سنوات ؛
- أن يكون غير محكوم عليه قانونيا ،سواء بجنحة أو جناية ؛
- أن يتمتع بجميع حقوقه المدنية ؛
- أن يكون متحصل على شهادة أستاذية ذات علاقة بالمحاسبة أو شهادة التعليم العالي اختصاص محاسبة أو شهادة معادلة لها ؛
- أن يكون قد أجرى تربصا لمدة سنة على الأقل لدى عضو مرسم بجدول مجمع الحاسبيين ،على أن يقل مدة العضو الذي أجرى عنده التربص عن خمس سنوات .

**ثانيا : مهام مراجع الحسابات في تونس :**

– **المهام الدائمة** :تعد المهمة الرئيسية لمدقق الحسابات التونسي وهو التحقق من سلامة ونزاهة الحسابات وفقا للقانون المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات ، وكذلك إعطاء رأي حول مسك الحسابات الإجتماعية ،وكذلك يعتبر المدقق ملزم بتحرير تقرير سنوي يتضمن ما لاحظه وما استنتجه بخصوص كيفية مسك المحاسبة ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية الأساسية .

[1] القانون رقم 16 المؤرخ في 04 فيفري 2002، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين بالبلاد التونسية ، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية ،العدد 11 الفصلين 02،03،ص 272،273.

- **المهام المؤقتة :**
- تدقيق نظام الرقابة في المؤسسة ؛
- تدقيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؛
- إعلام النيابة العامة بالجرائم التي يبلغ بها أثناء تأديته لمهامه ؛
- إشعار بالمؤسسات التي في حالة تدهور وهذا لإنقاذها وإخراجها من الحالة السيئة التي تمر بها .
- في الأخير يمكننا القول أن مهمة مراجع الحسابات تبقى مهمة مراقبة المحاسبة ولا يحق التدخل في التسيير ؛
- تبقى مهمة المراجع توفير الوسائل لا النتائج وهي مهمة قانونية ذات مصلحة عامة .

**ثالثا: المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات التونسي :**

**الجدول رقم ( 07 ): المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات التونسي: الوحدة النقدية : دينار تونسي**

| النص القانوني | المخالفة المرتكبة من طرف المدقق | العقوبة | |
|---|---|---|---|
| | | السجن | الغرامة المالية |
| المادة 26 من القانون 88-108. المادة 159 من المجلة الجزائية . | -الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي أو استعمال هذه الألقاب أو التسميات الخاصة بشركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو غيرها من الشهادات التي من شانها أن تخلق أو تشابه أو غموض في تلك الألقاب . الخبير لمهمة القانونية غير الممارسة | **سنتين** | 240 |
| المادة 313 من مجلة الشركات التجارية . | -إعطاء أو تأييد وهو على علم معلومات كاذبة أو خاطئة تظهر بالتقارير المتعلقة بتخفيض أو رفع رأس مال الاجتماعي للشركة أو التنازل عن حق الأولوية في الاكتتاب . | في حالة التدليس تضاف عقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات | من120 إلي 2200 |
| المادة 55 من القانون 34 لسنة 1995 المنقح بالقانون 79 – 2003 | _عدم التبليغ عن الصعوبات الاقتصادية التي تعاني منها المؤسسة | من شهر إلي 03سنوات | من 500 إلي 10.000 |
| المادة 271 من مجلة الشركات التجارية . | _تأييد موازنة غير صحيحة أو كاذبة. | من سنة إلي 05سنوات | من1.200 إلي 5.000 |
| المادة 56 من القانون الهيئات التوظيف الجماعي | -تكرار تأييد موازنة غير صحيحة أو كاذبة في هيئة التنظيم الجماعي | من سنة إلي 10سنوات | من 2.400 إلي 10.000 |
| المادة 271 من مجلة الشركات التجارية . | عدم إعلام وكيل الجمهورية بالجرائم التي يعلم بها | من سنة إلي 05سنوات | من 2.400 إلي 10.000 |

المصدر :شرقي عمار،مرجع سباق ، ص 249 .

**الفرع الرابع : التنظيم المهني لمهنة التدقيق في المغرب :**

ظهرت هذه المهنة في المغرب قبل الاستقلال ،حيث كانت المغرب تحت الحماية الفرنسية ، وقد مورست المهنة في هذه المرحلة بقوانين فرنسية، وبعد الإستقلال حاول المغرب أن يخلق تنظيما جديدا للمهنة وبقوانين مغربية، وسوف نحاول أن نتطرق لمختلف التشريعات والقوانين التي مرت بها مهنة المراجعة منذ ظهورها بالمغرب.

**أولا: التشريعات التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات في المغرب :** - -

**القانون المدني المغربي الصادر سنة 1913** في مادته (51) تكوين شركات المساهمة، ولكن هذا النص كان ناقصا لأنه لم يعالج مراجعة الحسابات لهذه الشركات[1]؛- **الظهير الصادر** 11 /08/ 1922 والمأخوذ من القانون الفرنسي عام 1867ويشمل الالتزام المراجعة من قبل مدقق حسابات. وكان القانون الفرنسي موضوعا للعديد من محاولات الإصلاح. في المغرب، قانون 1922 ظهر فيه العديد من العيوب حتى عام 1990. وعلى الرغم من أنه لا يقدم أي قيود على جنسية المراجع مغربي أو أجنبي يمكن أن يمارس هذا النشاط[2] ؛

- سنة 1950 ظهر أول تجمع مهني للتدقيق في المغرب بمبادرة من الخبراء المحاسبين الفرنسيين وهو مجمع الخبراء المحاسبين بالمغرب [3]؛
- توقيع الظهير الصادر سنة 1954 من طرف ملك وضعته القوات الاستعمارية أُعتبر غير شرعيا من طرف الشعب ومؤسسة القصر التي لم تساهم في تطبيقه بعد الإستقلال؛
- سنة 1982، كونت مجموعة المهنيين الحاملين لدبلوم خبير محاسب أجنبي ما يسمى بالجمعية المغربية (AMDEC)، وبما أن الجمعية في بدايتها كانت تضم فقط عشر أعضاء لحاملي شهادة خبير محاسب؛
- **سنة** 1990 تمت المصادقة على مشروع القانون المنظم للمهنة من طرف مجلس الحكومة ومن طرف مجلس الوزراء سنة 1991؛
- في نفس السنة تم إصدار المرسوم رقم 2-89-519 المتعلق بإنشاء الشهادة الوطنية لخبير محاسب، هذه الشهادة هي ثمرة التعاون بين المهنيين والسلطات العمومية. ونظرا لعدم وجود هيئة رسمية للمهنة أنشأ وزير المالية لجنة مكونة من عشر خبراء محاسبين حاملين لشهادة خبير محاسب؛
- في سنة 1993 تمت المصادقة على القانون 15-89 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبين، وقد أتى هذا القانون ليجعل مهمة التدقيق القانونية محتكرة من طرف الخبراء المحاسبين.

[1] شرقي عمار ،مرجع سابق ذكره ،ص 247.

[2] S El OMARI & M SABOLY, **Émergence d'une profession comptable liberale**: le cas du maroc. In « l'entreprise, le chiffre et le droit », éditeurs J.G. Degos et S. Trébucq, Bordeaux, 2005, p. 334.

[3] شرقي عمار ،مرجع سابق ،ص 248.

**-شروط القيد في جدول هيئة الخبراء المحاسبيين :**

- أن يكون حاملا للجنسية المغربية ،أو رعية لان الدولة أبرمت اتفاقية مع الرعايا بمزاولة المهنة ؛
- أن يتمتع بكامل حقوقه المدنية ؛
- أن يكون عمره عشرين سنة فما فوق ؛
- أن يكون غير محكوم عليه قانونيا ،سواء بجنحة أو جناية ؛
- أن يكون متحصل على شهادة وطنية للخبرة المحاسبية أو ما يعادلها [1].

غير أن القانون المغربي سمح لمن لا يملكون شهادة الخبرة المحاسبية بمزاولة المهنة وهم :

- حاملي شهادة الفرنسية العليا للتدقيق الذي يزاولن المهنة منذ نشر المرسوم رقم 89-15منذ ما لا يقل عن خمس سنوات ؛
- حملة الدكتوراه الطور الثالث الذي يزاولن المهنة منذ نشر المرسوم رقم 89-15 منذ ما لا يقل عن خمس سنوات .

**ثانيا : مهام المدقق الحسابات في المغرب :**

تعتبر مهمة تدقيق الحسابات في المملكة المغربية محتكرة للخبراء المحاسبين المسجلين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين دون غيرهم .وفي هذا الصدد، فإن الخبير المحاسب له وحده أهلية ومن مهام مايلي :

**- مهام دائمة** :تتمثل مهام مدقق الحسابات الدائمة باستثناء كل تدخل في التسيير فيما يلي :

- التحقق من الدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة ومن مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها؛
- التحقق من صحة المعلومات الواردة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية وفي الوثائق الموجهة للمساهمين والمتعلقة بذمة ووضعية الشركة المالية وبنتائجها ومن تطابقها مع القوائم التركيبية؛
- التحقق من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين؛
- في نهاية مهمته، يعد مراجع الحسابات تقريرا يقدمه للجمعية العامة يتضمن نتائج قيامه بالمهمة التي أوكلتها له الجمعية العامة.

**- المهام الخاصة :**

- تقرير حول الحسابات الموحدة؛
- رفع رأس المال المحرر مقابل الديون ؛
- إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب ؛
- طرح سندات قابلة للتحويل إلى أسهم ؛

[1] القانون رقم 89-15 المورخ في 1993/01/18، يتعلق بتنظيم مهنة الخبرة المحاسبية وإنشاء هيئة الخبراء المحاسبيين ،الجريدة الرسمية المغربية ،العدد 4188 ،1993 ، م 20 .

- خفض رأس المال ؛
- تحويل الأسهم العادية إلى أسهم ذات الأولوية في الأرباح ؛
- تحويل الشركة ؛
- عمليات الاندماج أو الانفصال .

**-المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات المغربي :**

**الجدول رقم ( 08 ) : المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات المغربي : الوحدة النقدية الدرهم مغربي**

| النص القانوني | المخالفة المرتكبة من طرف المراجع | العقوبة | |
|---|---|---|---|
| | | السجن | الغرامة المالية |
| المادة 100 من القانون 89-15. المادة 381 من القانون الجنائي . | -حمل لقب خبير محاسبي خلافا لأحكام قانون 89-15. | من 03شهر إلي سنتي | من 200 إلي 5.000 |
| المادة 101و المادة 102 من القانون 89-15 | -مزاولة المهنة بصفة غير قانونية . | من03 شهر إلي 05 سنوات | من 1.000 إلي 40 .000 |
| المادة 404 من القانون 95-17 | _ممارسة أو الاحتفاظ بمهام مراقب حسابات وهو في حالة غير قانونية أو عن قصد | من شهر إلي 06اشهر | من 8.000 إلي 40 .000 |
| المادة 405 من القانون 95-17 | _تقديم أو تأكيد عن قصد معلومات كاذبة بشان وضع الشركة وكذا عدم إعلامه لأجهزة الإدارة بكل الأعمال الجرمية التي كان يعلم عنها . | من ستة أشهر إلي سنتين | من 10.000 إلي 100 .000 |
| المادة 104 من القانون 89-15 | -عدم اكتتاب وثيقة التامين المتعلقة بالمسؤولية المدنية . | | من 5.000 إلي 10 .000 |
| المادة 446من القانون الجنائي . | إفشاء سر مهني | من شهر إلي ستة أشهر | من 1.200 إلي 20.000 |

المصدر :شرقي عمار،مرجع سابق، ص 249 .

**خلاصة الفصل :**

تم في هذا الفصل دراسة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر ، فتبين لنا أن التدقيق الخارجي قد مر بعدة مراحل

حتي وصل إلي ما هو عليه اليوم ، أخرها المرسوم الصادر في سنة 2010 حيث صدر قانون رقم 01/10 المؤرخ في 06/29/ 2010لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي أحكام القانون 08/91.

حيث تطرقنا أيضا إلي دراسة مهام ممارسو المهن التدقيق في الجزائر حيث ينقسم المهنيين الذين يمارسون مهنة التدقيق في الجزائر إلي الخبير محاسبي ،محافظ الحسابات ، محاسبين معتمدين ، و الشروط اللازمة لممارسة مهنة تدقيق حسابات المؤسسة الجزائرية.

تشمل هذه الشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة ثلاثة عناصر رئيسية والتي تتمثل في لتعليم للحصول على التأهيل العلمي و التدريب للحصول على التأهيل العملي و الامتحان التأهيلي لتقييم مدى إكتساب الطالب للعنصرين السابقين .

# الفصل الثالث :

# الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر

**تمهيد :**

يعتبر تقرير المدقق في غاية الأهمية مقارنة بالتقارير الأخرى الصادرة عن أي مهنة أخرى، لما من أهمية هذه التقارير للقراء والمستفدين منها وذوي المصلحة من هذه التقارير لزيادة أرباحهم وثرواتهم في المؤسسات محل التدقيق .

لذلك إستوجب على الإقتصاديين إصدار معايير موحدة خاصة بالتدقيق وهذا في إطار تعزيز مهنة المحاسبة عامة و خدمة مصالح العامة والتدقيق خاصة والمساهمة في تطوير الإقتصاد ورفع مستوى الأداء المهني ، لذي فرض الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية والإعتماد عليها لزيادة التوافق في العالم وتحقيق تقدم المستمر في نوعية التدقيق والتقارير المعدة .

بذلك أصبحت الجزائر ملزمة لمواكبة التطور الإقتصادي وخاصة بعد أنتهاجها للمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها للنظام المحاسبي المالي ، ونظرا لقصور مهنة التدقيق بها ، فبإمكانها تبني معايير التدقيق الدولية عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير الدولية منطلقا لها وتراعي في نفس الوقت الخصوصية الإقتصادية والإجتماعية والثقافية .

يهدف هذا الفصل إلي دراسة الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر

سندرس في المبحث الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية من خلال التطرق إلي تعريف المعايير الدولية و الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية ، وأهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية وخطوات إعداد معايير التدقيق الدولية.

أما المبحث الثاني سنتطرق فيه إلي عرض معايير الدولية للتدقيق من خلال دراسة لجنة التدقيق الدولية و تاريخ إصدار معايير التدقيق ،وتصنيفات معايير التدقيق الدولية، وفي الأخير نعرض أهم معايير التدقيق.

أما المبحث الثالث سنتطرق فيه إلي تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر من خلال دراسة توحيد المعايير على المستوى الدولي والعوائق التي وواجهها وفي المطلب الثاني متطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية و مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق، و ضرورة تكييف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع البيئة الدولية للمعايير التدقيق.

## المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية :

### المطلب الأول :تعريف المعايير الدولية للتدقيق.International Standards Auditing

لمزاولة أي مهنة نجد عدة معايير تضعها المنظمات في أي وظيفة كانت ، حيث يعود لها المهنيون بهدف تحديد مسؤولياتهم وعلاقاتهم ببعضهم البعض والتعريف بمعاييرهم المهنية لمعرفة طبيعة الخدمات المقدمة وحدودها و المسؤوليات المترتبة عنها ، كذا الأمر بنسبة لمهنة التدقيق فبظهور هذه المهنة والعودة إلى تاريخها يشير إلى أن وضع معاييرها كان نتيجة لدعاوي المسؤولية التي رفعها المتضررون على المدققين منذ أزمة الكساد الكبير التي حلت بالإقتصاد العالمي في الثلاثينيات من القرن العشرين ؛

حيث كانت الشركات تختار الممارسات المحاسبية التي تحلو لها دون وجود مبادئ أو معايير للمحاسبة يتم القياس المحاسبي على أساسها ، كما كان المدقق يبحث عن الغش والخطأ بدون معايير تحدد مسؤوليته وتبين مقومات مزاولتها ويعود الفضل لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA الذي كان له السبق في هذا المجال [1].
في إطار خدمة مصالح العامة وتعزيز مهنة المحاسبة والتدقيق والمساهمة في تطوير الاقتصاد ورفع مستوى الأداء المهني فرض الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية والإعتماد عليها لزيادة التوافق في العالم وتحقيق التحسينات المستمرة في نوعية التدقيق [2] .

إلا أن أهمية المعايير في التدقيق تفوق غيرها في أي مهنة من المهن نظراً لأهمية تقرير المدقق ودوره في الحياة الإقتصادية المعاصرة إذ قد يزيد قراء هذا التقرير على مئات الآلاف بالنسبة إلى شركة واحدة يكثر مساهموها و يتوزعون على رقعة جغرافية واسعة وهم ذوي مصلحة حقيقية في أرباحهم وثرواتهم المستثمرة في تلك الشركة المساهمة وكلهم ينتظرون تقرير المدقق فإذا لم يكن هذا التقرير سليماً ويستند إلى معايير راسخة تضررت مصالح الكثير من المساهمين وغيرهم من أطراف المجتمع المالي بينما تقتصر الأضرار في مهن أخرى على عدد محدود من المستفيدين من الخدمات.

معايير التدقيق هي مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنة، ويعتمد عليه في الحكم

[1] موقع الرسمي للمحاسب المصري الالكتروني ، اطلع عليه يوم 2016/04/17 .
http://www.almohasb1.com/2011/07/2010-international-standard-auditing.html

[2] احمد حلمي جمعة ، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية ،قواعد أخلاقيات المهنة** ، الطبعة الأولى ،دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،2009، ص 05.

على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز، وبالتالي فهي توفر مستوي معين من الثقة بعمل المدقق.

حيث تعتبر هذه المعايير هي المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي يبتغى الوصول إليها من القيام بهذا العمل ، وقد وافق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدد من معايير المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق ، حيث تم إعداد هذه المعايير بواسطة لجنة من لجان المعهد الأمريكي ثم نشرت على نطاق واسع وتم بحثها بواسطة أعضاء المعهد.

**الفرع الأول : تعريف المعايير الدولية للتدقيق :**

كان أول ظهور للمعايير التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الخمسينيات حيث شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة سميت لجنة إجراءات التدقيق ، وذلك بهدف صياغة تلك التقارير وقد نشرت اللجنة تقريرها في 1954 وقد أعطت تلك اللجنة تفرقة بين معايير والتدقيق وإجراءاته ، بحيث أن الإجراءات ترتبط بالأعمال التي يجب أن يقوم بها المدقق الحسابات أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال ، وترتبط هذه الأخيرة ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق وإنما حتى بكيفية أدائه لفحصه وإعداد تقريره .

يقوم التدقيق في جزء كبير من إجراءاته على الأحكام الشخصية التي يعطيها المدقق ، وإن هذه الأحكام فهي تتفاوت وتختلف إختلافا كبيرا من شخص إلى آخر تبعا لنوعية تدريبه المهني وقدراته الفكرية والعلمية وسلوكه الأخلاقي ، فإن المنظمات المهنية في الدول المتقدمة رغبة منها في تقليل مدى هذا التفاوت، و في زيادة موضوعية الأحكام الشخصية فيما يختص بعمليات التدقيق أوصت بمجموعة من المعايير المتعارف عليها كي تكون أساسا يعتمد عليه أعضاؤها عند قيامهم بأداء خدماتهم.

في هذا السياق يمكن عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على هذه المعايير:

تعتبر المعايير الدولية للمدقق إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء أكان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق [1].

من خلال هذا التعريف لمعايير التدقيق نستنتج أنها يجب أن تواكب المتطلبات العصرية في جميع المجالات سواء المحاسبة أو التدقيق الخارجي وكذلك الداخلي .

يمكن تعريفها كذلك على أنها :" مستويات مهنية لضمان إلزام مدقق الحسابات ، ووفائه بمسؤولياته المهنية ، في قبول التكليف والتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية ، والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة . [2]"

---

[1] سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر–** رسالة الدكتوراه ، جامعة البليدة 2 ،2014 -2015 ، ص 87 .

[2] عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية الحديثة** ، الجزء الأول ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، 2009، ص 51 .

" أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذه لمهمته، وتعبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة. فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم[1]."

" النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات .[2]"

عليه نستنتج أن معايير التدقيق هي مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنة، ويعتمد عليه في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز، وبالتالي فهي توفر مستوي معين من الثقة بعمل المدقق.

ترتكز المعايير إلى العديد من المبادئ وتوفر إطار لأداء وتعزيز عملية التدقيق ، حيث صدر أول معيار في جويلية 1978 وفي جويلية 1999 توصل مجلس إدارة المعهد لوضع إطار مهني عملي جديد ، ثم تطوير معايير التدقيق جديدة سارية المفعول من 01 جانفي 2002 ، ثم تدقيق المعايير وإدخال عليها تعديلات ، وهذه سارية المفعول إبتداء من 01 جانفي 2007.

يحكم مجالات التدقيق وعمل المدققين مبادئ ومعايير مهنية محددة نورد أهمها إسترشادا بما أقره معهد المدققين الداخليين The Institute of Internal Auditors –IIA.

في 01 جانفي 2013 وافق مجلس معايير التدقيق ( IIASB) على التغيرات النهائية للمعايير من قبل الإجراءات القانونية الدولية لممارسة المهنية [3].

إن معايير التدقيق هي مستويات الأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، ويعتمد عليه في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز، وبالتالي فهي توفر مستوي معين من الثقة بعمل المدقق.

حيث تعتبر هذه المعايير هي المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي يبتغى الوصول إليها من القيام بهذا العمل ، وقد وافق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدد من معايير المتعارف عليها بإعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق ، حيث تم إعداد هذه المعايير بواسطة لجنة من لجان المعهد الأمريكي ثم نشرت على نطاق واسع وتم بحثها بواسطة أعضاء المعهد.

---

[1] سايج فايز، مرجع سابق ، ص 88 .

[2] أنور احمد ، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية** ،دار جامعية ، بيروت ، لبنان ،1984 ، ص 12.

[3] خلف عبد الله الواردات ، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA** ، الطبعة الأولى ، الوراق للنشر والتوزيع ،الأردن ، 2014 ، ص 70 .

أهم الصفات العامة المشتركة للمعيار التدقيق هي كما يلي:

1. إن المعيار دليل على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس و الحكم.
2. إن المعيار مؤشر يحتذي به المدقق أثناء أدائه لمهنته.
3. إن المعيار وسيلة لتحديد التدقيق الرسمي.
4. إن المعيار وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية و المهنية الواجب توفره في المدقق.
5. إن المعيار يُستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى إعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير و البحث و الدراسة.

**المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على إصدار معايير التدقيق الدولية .**

نظرا لأهمية التدقيق بادرت العديد من الدول لتبني معايير التدقيق الدولية كمرجع باعتبارها قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها بهدف توحيد جميع المعايير الدولية مع المعايير المحلية ، وبالتالي فان المعايير التدقيق الدولية تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي هذه المهنة .

لعل من أهم هذه المنظمات الرائدة في هذا المجال هو مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية A ICPA حيث يعتبر من أول السباقين الذين بادرو بوضع معايير موحدة على المستوى المحلي وذلك سنة 1939 ، أما محاولة سن المعايير على المستوى الدولي كان مع بداية القرن الحالي .

تتمثل المنظمات الدولية التي استهدفت وضع معايير التدقيق وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها في [1]:

- الاتحاد الدولي للمحاسبيين :IFAC

- لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC

**الفرع الأول : الاتحاد الدولي للمحاسبيين :IFAC**

هو أكبر المنظمات المهنية، تم تأسيسه عام 1977 نتيجة اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة، وتهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى و التشجيع على اعتمادها، ولتحقيق أهدافه فان الاتحاد لديه علاقة عمل قوية مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم .

[1]بن أعمارة منصور ، حولي محمد ، "الملتقي العلمي الدولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة" ،مداخلة تحت عنوان مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للتدقيق ، يومي 13 و14 ديسمبر 2011،ص 07 .

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة و المساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية، ويعمل الاتحاد مع أعضائه البالغ عددهم 175 عضوا المنتشرين في 130 دولة حماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم يمثلون أكثر من (3) مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة وفي القطاع العام وفي مجلات الصناعة والتجارة والمجلات الحكومية والتعليم ، بالإضافة إلى ذلك يقوم IFAC بإصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة [1].

إن الهيأت الإدارية في الاتحاد الدولي للمحاسبين وموظفيه ملتزمون بقيم النزاهة والشفافية والخبرة ، كما يسعى الاتحاد كذلك إلي تعزيز إلتزام المحاسبين المهنيين بهذه القيم من خلال قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبيين المهنيين التابع لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين [2].

كما انه يصدر وثائق استرشادية لدعم المحاسبين المهنيين العاملين بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة والمحاسبين العملين في القطاعات التجارية والدول النامية ، بالإضافة إلي ذلك يقوم المجلس بإصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة.

قد سجل اتحاد المحاسبين الدولي كمنظمة مهنية وفقا لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جينيف كما تم توطين المكتب الإداري للاتحاد في نيويورك [3] .

تعتبر عضوية الاتحاد للدول الراغبة في الانضمام لها مفتوحة لكل المنظمات المعترف بها رسميا في بلادها من خلال القانون ، كما تقضي العضوية في الاتحاد ضمنا للعضوية التلقائية في لجنة معايير المحاسبة الدولية .

قد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد؛
- معايير دولية لرقابة الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة ؛
- معايير التأهيل الدولية ؛
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

[1] الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC اطلع عليه يوم 22-05-2016
https://www.ifac.org/about-ifac

[2] دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعماليات والتأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشميساني ، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الجمعية العامة ، الأردن ،ص 03 .

[3] بن أعمارة منصور ، حولي محمد ، مرجع سابق ، ص 07 .

يضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب السعودية وتونس،وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

- **لجنة التعليم:**

تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

- **لجنة السلوك المهني:**

تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية:**

تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد عن مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد .

- **لجنة القطاع العام:** تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية .

**الفرع الثاني : لجنة ممارسة التدقيق الدولي :IAPC**

لقد أعطيت الصلاحيات لهذه اللجنة لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن مجلس اتحاد الدولي للمحاسبين مهمتها إصدار مشاريع التدقيق ، على أن تعطي القبول لتلك البيانات وتساهم في تعزيزها ،وهي تعتبر لجنة دائمة منبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تتكون من مرشحي المنظمات الأعضاء في الدول التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة، ويعين أعضاء اللجنة عادة لفترة خمس سنوات ويشترط في العضو أن يكون عضوا في إحدى منظمات الاتحاد وتوجد لجان فرعية منبثقة عن اللجنة الدائمة تضم ممثلين من الدول غير الأعضاء في اللجنة الدائمة كلما أمكن ذلك حتى تتاح الفرصة أكبر عدد ممكن من الأعضاء .

بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض أولية لهذه اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات ووصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء الهيئات الإقليمية أو الهيئات الأخرى ، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة ، وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات ليقوم المنظمات الأعضاء أرائهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقي

تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها بحسب قواعد الأغلبية ، وعند إصدار البيان يتم تحديد تاريخ سريانه وتكون لغته الانجليزية [1].

قد أصدرت اللجنة الدائمة تمهيدا أو مقدمة عن المعايير الدورية كتدقيق الحسابات ورد به ما يلي [2]:

- هدف إصدار المعايير هو تطوير وتدعيم مهنة محاسبة دولية مترابطة استنادا إلى قواعد منسقة ؛
- تدرك اللجنة أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد بدرجة مختلفة؛
- تؤثر على الممارسات المهنية في عمليات التدقيق ؛
- تحاول اللجنة اخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لهذه المعايير؛
- تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية عن تلك الصادرة عن اللجنة إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية؛
- يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بحيث يشمل كل من التدقيق أو فحص مستقل بغرض إبداء الرأي في المعلومات أية وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانوني، ويتطلب الأمر الإلتزام بهذه المعايير كل ما أمكن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها مدقق الحسابات ، ومع كل معيار يتحدد مدى التزام به؛
- تعطى المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية، مع توضيح إسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الإنجليزي الصادر عن الاتحاد؛
- قد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متابعة حسب الأهمية النسبية تم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا إرتباطها بمراحل عملية التدقيق؛

أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار والثاني طبقا لموضوع المعيار وأخذ التبويب الأول تبويبا يبدأ من رقم 01 وأخذ التبويب الثاني تبويبا يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق .

[1] بن أعمارة منصور ، حولي محمد ، مرجع سابق ، ص09 .

[2] محمد السيد الناغي ، **المعايير الدولية للمراجعة** ، جامعة المنصورة ، مصر ،2008 ، ص 71.

**المطلب الثالث : أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية:**

**الفرع الأول : أهداف معايير التدقيق الدولية:**

يتم تطبيق معايير التدقيق الدولية عند القيام بعملية تدقيق القوائم المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة، والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنة تدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالميا، كما أنها تهدف إلي :

- تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق؛

- أداة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الفئات ؛

- وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق وبالتالي تهدف المعايير الدولية إلى زيادة فعالية عمل المدقق، كما أن نطاقها واسع، فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المدقق، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة [1] ؛

- تحسين جودة ووحدة ممارسة المهنة في العالم؛

- إصدار معايير التدقيق الدولية و الخدمات ذات العلاقة؛إصدار إرشادات على تطبيق المعايير التدقيق الدولية؛

- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي؛

- وجود المعايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب مع المعايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على إعتبارات الدولية أكثر من إعتمادهم ظروف البيئة الدولية؛ تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم لاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.

**الفرع الثاني : أهمية معايير التدقيق الدولية:**

ترجع أهمية المعايير التدقيق الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق وتبرز أهمية معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة التقارير والقوائم المالية [2].

[1] سايج فايز، مرجع سابق ، ص 90 .

[2] عبد حامد معيوف الشمري ، **معايير المراجعة الدولية** ، دار وائل للنشر ، الأردن، 1994 ،ص ص29-30 .

فلمعايير التدقيق الدولية فوائد كثيرة؛ على شرط أن تكون هذه المعايير مقبولة ومتعارف عليها ومناسبة وموثقة بشكل تحريري، وأن تكون مبلغة لجميع أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر للتطوير والتحسين ، لغرض مسايرتها للمستجدات الحاصلة من جهة ومعالجة أوجه القصور التي تظهر أثناء تطبيقها.

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية للاعتبارات التالية [1]:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية؛
- إن التغيرات الحاصلة مثل العولمة ، وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات فرضت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق دوليا؛ إن المعايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بمقارنتها بغيرها من المعايير الوطنية لكثير من الدول .

**الفرع الثالث :الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية [2]:**

هناك العديد من الإنتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة و التدقيق، فقد تم الجدال في عام ( 1791قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الإنتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعرض مع السيادة القومية، يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي عملية تكتيكية تقوم بها مكاتب المحاسبة الدولية لتوسيع أسواقها ، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية .

هناك بعض الفئات ذكرت انه لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتحقق ، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية ، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها.

---

[1] هيدوب ليلى ريمة ، باهية زعيم ،" التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحكومة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية" ، الملتقي الوطني : " La réalité de la gouvernance d'entreprise dans l'environnement des affaires dans les développements algériens dans le cadre du cours "

جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، أكتوبر 2014، ص 546 .

[2] هيدوب ليلى ريمة ، باهية زعيم ،مرجع سابق ، ص 546 .

**المطلب الرابع : خطوات إعداد المعايير الدولية للتدقيق :**

لبلوغ الأهداف المرجوة من معايير التدقيق عادة مايتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي جديد [1]:

-يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة؛

- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛

- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛

- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛

- إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين و كذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛ تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، و يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

**الفرع الأول:أهم مكاتب التدقيق الدولية.**

تسمى الشركات الدولية الرائدة في مجال التدقيق بيغ فور( Big four )وكذلك فات فور (Fat four) هي تسمية تطلق على أكبر أربع شركات محاسبة وخدمات مهنية في العالم، والذين يقومون بإجراء التدقيق لمعظم الشركات المساهمة العامة وأكبرها، بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة .

ويبين الجدول التالي أهم مكاتب التدقيق الدولي [2]:

[1] سايج فايز، مرجع سابق ، ص 91 .

[2] المواقع الإلكترونية: أطلع عليها يوم 30-05-2016

https://www2.deloitte.com/us/en/services/audit.html?icid=top_audit

https://www.pwc.com

**الجدول رقم ( 09 ) :أهم مكاتب التدقيق العالمية :**

| الشركة | الدخل | الموظفين | المقر الرئيسي |
|---|---|---|---|
| **ديلويت توش توهماتسو** **DELOITTE** | 27 مليار دولار | 165 ألف | الولايات المتحدة الأمريكية |
| **برايس وتر هاووس كوبرز** PRICEWATER HOUSE COOPER | 28 مليار دولار | 164ألف | المملكة المتحدة |
| **ارنست ويونغ** ERNST AND YOUNG | 24 مليار دولار | 130ألف | المملكة المتحدة |
| **كيه بي أ م جي** **KPMG** | 19 مليار دولار | 123 ألف | هولندا |

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مواقع الشركات .

كانت هذه المجموعة تسمى فيما مضى الثمانية الكبار ومن ثم تقلصت إلى الخمسة الكبار من خلال سلسلة من الاندماجات، ومن ثم أصبحت الأربع الكبار بعد إنهيار شركة اثر أندرسون في سنة 2002 إثر فضيحة "انرون .

أما الشكل القانوني ليس هناك واحدة من تلك الشركات الأربعة تعمل كوحدة واحدة بل عدة شركات مملوكة تدار بأسلوب مستقل والتي دخلت في اتفاقيات مع شركات أخرى في شبكة لتبادل الاسم والعلامة التجارية و معايير الجودة وقد أنشأت كل شبكة كيانا لتنسيق أنشطة الشبكة. في حالة واحدة(KPMG) ، الشركة المنسقة سويسرية، وثلاث حالات (ديلويت توش توهماتسو، برايس ووترهاوس كوبرز وارنست أند يونغ) الشركة المنسقة هي شركة بريطانية محدودة، هذه الكيانات لا تمارس بنفسها الأعمال المحاسبية، ولا تخضع لسيطرة الشركات الأعضاء، في معظم الحالات تتم كل ممارسات الشركات الأعضاء في بلد واحد، تمتثل لبيئة تنظيمية لهذه البلد، و مع ذلك، ففي عام 2007 أعلنت شركة KPMG اندماج الشركات الأعضاء الأربعة (في المملكة المتحدة وألمانيا و سويسرا وليختنشتاين) لتشكيل شركة واحدة.

**- برايس ووتر هاوس وكوبر Price Water House & Coopers**

أسس برايس ووتر هاوس في لندن عام 1878 وأول مكتب خارجي في نيويورك 1890 وفي عام 1916 مكتب باريس ، ثم تم تكوين منشأة برايس ووتر هاوس الدولية في عام 1946 وأما مؤسسة كوبر فقد تأسست في لندن عام 1854 وكانت تعرف كوبر وشركاه ، وقد تم الاندماج بين برايس ووتر هاوس مع كوبر عام 1998 وبلغت الإيرادات عام 2008 ما يقارب 28 مليار دولار أمريكي وتوظف ما يقارب 164 ألف موظف في 150 دولة [1].

[1] الموقع الرسمي لشركة PWCأطلع عليه يوم 30-05-2016

http://www.pwc.fr/un_peu_dhistoire.html

**- ديلويت توش توهماتسو Deloitte & Touche**

أسس مكتب ديلويت وشركاهم في لندن عام 1845 بواسطة ويليام ولسن ديلوتي وفي عام 1952 اشترك مع مكتب هاسكينز وسلز وبعد ذلك اندمجت معهما هارموند باند وشركاهم و في الوقت الحالي تم الاندماج مع مكتب تتش ليأخذ المكتب الجديد الاسم الجديد وهي شركة سويسرية مقرها الرئيسي في الولايات المتحدة الأمريكية وبلغت الإيرادات عام 2008 ما يقارب 27 مليار دولار أمريكي وتوظف 165 ألف موظف في 140 دولة [1].

**– أرنست ويونغ Young & Ernst :**

أسس مكتب يونج في شيكاغو عام 1894 بواسطة محاسب اسكتلندي واعتمد بدرجة كبيرة على محاسبين إنجليز حتى عام 1920 وقد اندمج مع يونج العديد من المكاتب الأمريكية ومؤخرا مكتب ارنست ليكونا مكتب أرنست ويونج ومقرها الرئيسي في لندن وبلغت الإيرادات عام 2008 ما يقارب 24 مليار دولار أمريكي وتوظف 130 ألف موظف .

**– كي بي أم جي K.P.M.G.:**

كان اسمها دبليوتي بيت نسبة إلى اسم الشريك المتحكم فيها عام 1891 ومؤخرا تعرف باسم K.P.M.G.يعمل لديها ما يقارب 123 ألف موظف موزعين على شبكة من الدول تصل إلى 145 دولة لندن وبلغت الإيرادات عام 2007 ما يقارب 19 مليار دولار أمريكي .

**– أرثر أندرسون Arthur Andersen:** :

أسس المكتب في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1913 وقد كان احد المكاتب الخمس الكبار في مهنة التدقيق و المحاسبة و قد انهار عام 2002 على إثر فضيحة إنرون حيث وجد مذنب في تهم إجرامية متعلقة بتدقيق حسابات شركة إنرون والتي كانت إحدى كبريات شركات الطاقة الأمريكية والتي أعلنت إفلاسها في ديسمبر عام 2001 عقب إقرارها بممارسات محاسبية مريبة .

[1] الموقع الرسمي للمحاسب المصري أطلع عليه يوم 30-05-2016

http://www.almohasb1.com/2008/12/1-price-water-house-coopers-1878-1890.html

## المبحث الثاني : عرض معايير التدقيق الدولية .

### المطلب الأول : لجنة التدقيق الدولية

تمثل اللجنة وتلبي إحتياجات أعضاء منتدى الشركات ، وتضم عضوية المنتدى الشركات الدولية تقوم بتدقيق البيانات المالية التي تستخدم أو يمكن أن تستخدم عبر الحدود الوطنية ، ويتم تمثيل هذه الشركات في الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال منتدى الشركات ،ويسهم إلتزام الشركات بإستفاء التزامات العضوية بمنتدى الشركات في تعزيز معايير الممارسة المهنية الدولية لمهنة التدقيق وبالتالي خدمة الصالح العام [1] .

- يتم إعطاء لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة أهمها :

- إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها ؛
- يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها؛
- يتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد ،وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها اللجنة ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على اكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة ، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط ،وتضم هذه اللجنة ابتداءا من 1994 أعضاء من 13 دولة : ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن **استراليا ، كندا ، فرنسا ، جمهورية ألمانيا ـ الاتحادية ، الهند ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، الفلبين ، المملكة المتحدة ، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية** ؛

- تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها.

[1] الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC اطلع عليه يوم 22-05-2016

http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/

**المطلب الثاني : تاريخ إصدار معايير التدقيق الدولية :**

لقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية عام 1988م 27 معيارا ، فيما يلي بيان مبوب لها حسب سنة صدورها[1]:

**الجدول رقم ( 10 ) : تاريخ إصدار معايير التدقيق الدولية:**

| السنة | المعيار الصادر | الشهر |
|---|---|---|
| 1980 | 1- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات .<br>2- كتاب تكليف مدقق الحسابات .<br>3- المبادئ الأساسية في التدقيق . | 1-جانفي<br>2-جانفي<br>3- سبتمبر |
| 1981 | 4- التخطيط .<br>5- الاعتماد على عمل مدقق آخر .<br>6- دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به .<br>7- رقابة الجودة في أعمال التدقيق . | 4- فيفري<br>5- جويلية<br>6- جويلية<br>7- سبتمبر |
| 1982 | 8-أدلة الإثبات في التدقيق .<br>9-التوثيق .<br>10-الاعتماد على عمل المدقق الداخلي .<br>11- الغش والخطأ . | 8- جانفي<br>9- جانفي<br>10- جويلية<br>11- أكتوبر |
| 1983 | 12-المراجعة التحليلية .<br>13-تقرير المدقق عن البيانات المالية . | 12- جويلية<br>13- أكتوبر وعدل في جانفي 1989 |
| 1984 | 14-المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها) .<br>15-التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات .<br>16-أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي .<br>17-الجهات التابعة . | 14-فيفري<br>15-فيفري<br>16- أكتوبر<br>17- أكتوبر |
| 1985 | 18-الاستفادة من عمل الخبير .<br>19-العينة في عمليات التدقيق .<br>20-اثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي .<br>21-توقيت تقرير المدقق (الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية) . | 18- فيفري<br>19- فيفري<br>20- سبتمبر<br>21- أكتوبر<br>22- أكتوبر |

[1] محمود السيد الناغي ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل واطار للتطبيق** – ، الطبعة الاولى ، مصر ، 2000 ، ص67 .

| | | |
|---|---|---|
| | 22- الإقرارات الصادرة عن الإدارة . | |
| 1986 | 23- مبدأ الاستمرار .<br>24-تقارير خاصة للمدقق . | 23- جانفي<br>24- أكتوبر |
| 1987 | 25-الأهمية النسبية وخطر التدقيق .<br>26-تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة .<br>27-فحص المعلومات المالية المتوقعة . | 26- أكتوبر |

المصدر : محمود السيد الناغي ، **مرجع سابق** ، ص67 .

حسب الأهمية النسبية للمعايير أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا للارتباطها بمراحل عملية التدقيق ، المعايير في إصدارات زمنية متتابعة ،بعد تقسيم عملية التدقيق ظهر تبويبين :التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم 1 ، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 ، فبناءا على ذلك أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار ، احدهما طبقا لتاريخ الإصدار ، والثاني طبقا لموضوع المعيار.

جاءت تقسيماتها كالأتي :

– **الأمور التمهيدية:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 100 إلى 199 وعدده 3 معايير؛

– **المسؤوليات:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعدده 6 معايير؛

– **التخطيط:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير؛

– **الرقابة الداخلية** : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 الى 430 وعددها معياران ؛

– **الإثبات في التدقيق:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12معيار

– **استخدام عمل الآخرين:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3معايير ؛

– **انتهاء عملية التدقيق:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران ؛

– **مجالات متخصصة:** وخصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 4 معايير .

لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا.

وفقا لأخر تعديل من طرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية ( IAASB) والي غاية 01-01-2010 يبلغ عدد معايير ISA ستة وثلاثون معيار (36) ،أحدا عشر (11) معيار تم تعديلها وإعادة صياغتها وهي[1]:

-**ISA 200** : الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق ؛

– **ISA 260**: الإتصال بين القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية ؛

–**ISA 320**:الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق ؛

– **ISA 402**: الإعتبارات في التدقيق المتعلقة بمؤسسة تستخدم خدمات من مؤسسات أخرى ؛

– **ISA 450**: تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق ؛

– **ISA 505**: المصادقات الخارجية ؛

– **ISA 540**: التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة ؛

– **ISA 600**: إعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات ( بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات )؛

– **ISA 620**: إستخدام عمل الخبير ؛

–**ISA 705**: تعديلات الرأي في عمل مدقق الحسابات المستقل ؛

– **ISA 800**: إعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض خاصة ؛

واحد وعشرون معيار تم إعادة صياغتها وهي :

– **ISA 210**: الإتفاق على شروط التعيين ؛

– **ISA 220**: مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية؛

– **ISA 230**: توثيق التدقيق؛

– **ISA 240**: مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالإحتيال عند تدقيق البيانات المالية؛

[1] سايج فايز ،**"**انعكاسات النظام المحاسبي المالي الجزائري على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**"** ، الملتقي الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية (IAS-IFRS ) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سعد دحلب البليدة ،14/13 ديسمبر ،ص 07.

- **ISA 250**: النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية؛ ؛
- **ISA 300**: التخطيط لتدقيق البيانات المالية؛
- **ISA 315**: تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها ؛
- **ISA 330**: إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة؛
- **ISA 500**: أدلة التدقيق ؛
- **ISA 501**: أدلة التدقيق – إعتبارات محددة لبنود مختارة؛
- **ISA 510**: التدقيق لأول مرة- الأرصدة الإفتتاحية ؛
- **ISA 520**: الإجراءات التحليلية ؛
- **ISA 530**: العينات الإحصائية في التدقيق؛
- **ISA 550**: الأطراف ذات العالقة؛
- **ISA 560**: الأحداث اللاحقة؛
- **ISA 570**: استمرارية المؤسسة؛
- **ISA 580**: التأكيدات الكتابية؛
- **ISA 610**: إستخدام عمل المدقق الداخلي؛
- **ISA 700**: تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات ؛
- **ISA 710**: المعلومات المقارنة – مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة؛
- **ISA 720**: مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة.

أربع معايير بدا سريانها من 2009/12/15 وهي :

- **ISA 265**: الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية، كان جزء من المعيار 260؛
- **ISA 706**: الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل، كان جزء من المعيار ISA800 تم إصداره في أبريل 2009؛

**– ISA 805**: اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية، كان جزء من المعيار ISA 800 ؛

**– ISA 810**: تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية، كان هذا المعيار جزء من المعيار 800 ISA، تم إصداره في أبريل 2009.

**المطلب الثالث : تصنيفات معايير التدقيق الدولية :**

انطلاقا من هذه المعايير العامة حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق ( التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد ( BSAAI) المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبيين تصنف هذه المعايير في شكل مجموعات جديدة متجانسة نلخصها فيمايلي [1]:

**الصنف الأول : معـايير الأمور التمهيدية : من100 إلى 199 والتي تعتمد على ما يلي :**

- ISA 100 مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة ؛

-ISA 110 إطار المصطلحات ؛

-ISA 120 إطار المعايير الدولية للتدقيق .

**الصنف الثاني : معـايير المسؤوليات : من200 إلى 299 والتي تعتمد على ما يلي :**

-ISA 200 الأهداف والمبادئ العامة للمراجع المستقل التي وتنفيذ العماليات التدقيق وفقا للمعاير الدولية للتدقيق ؛

- ISA 210 الاتفاق حول أجال وشروط المراجعة وشروط التكليف بالتدقيق ؛

- ISA 220 رقابة الجودة تدقيق القوائم المالية ؛

-ISA 230 التوثيق التدقيق ؛

[1] جمال عمورة، "ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق ( التحدي) ، جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،13 14 ديسمبر 2011 ،ص 09.

- ISA 240 مسؤولية المدقق في اعتبار الغش والخطأ عند تدقيق البيانات المالية ؛

- ISA 250 مراعاة قوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية ؛

– ISA 260 الاتصالات بشان أمور التدقيق مع المكلفين بالرقابة ؛

– ISA 260 الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

**الصنف الثالث : معـايير التخطيط : من300 إلى 399 والتي تعتمد على ما يلي :**

- ISA 300 تخطيط تدقيق القوائم المالية؛

- ISA 310 معرفة طبيعة عمل المنشاة ؛

- ISA 315 فهم المنشاة وبيئتها وتقييم مخاطر بيانات الخاصة المادية ؛

- ISA 320الأهمية النسبية ( المادية ) للتدقيق ؛

- ISA 330 إجراءات المدقق في الاستجابة للمخاطر المقيمة .

**الصنف الرابع : معـايير نظام الرقابة الداخلية : من400 إلى 499 والتي تعتمد على ما يلي :**

- ISA 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية ؛

-ISA 401 التدقيق في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب ؛

-ISA 402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشات التي تستعمل المؤسسات خدمية ؛

-ISA 450تقييم الانحرافات المكتشفة اثناء التدقيق ؛

**الصنف الخامس : معايير أدلة الإثبات: من 500الي 599 والتي تعتمد على ما يلي :**

-ISA 500 أدلة التدقيق ؛

-ISA 501 أدلة التدقيق – اعتبارات إضافية لبنود محددة ؛

-ISA 505 التأكيدات الخارجية؛

-ISA510 التكليف بالتدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية ؛

-ISA520 الإجراءات التحليلية ؛

-ISA 530 عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى ؛

-ISA 540 تدقيق التقديرات المحاسبية ؛

-ISA 545 تدقيق قياسات وافصاحات القيمة العادلة ؛

-ISA 550 الأطراف ذات العلاقة؛

-ISA 560 الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال ؛

-ISA 570 استمرارية المنشاة ؛

-ISA 580 إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل ).

**الصنف السادس :معايير الاستفادة من عمل آخرين: من 600الي 699 والتي تعتمد على ما يلي :**

-ISA600 الاستفادة من عمل مدقق اخر ؛

-ISA610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي ؛

-ISA620 الاستفادة من عمل الخبير .

**الصنف السابع** : معايير نتائج وتقارير التدقيق **من 600الي 699 والتي تعتمد على ما يلي** ::

-ISA700 تقرير المدقق حول البيانات المالية؛

-ISA710 الأرقام المقارنة ؛

-ISA720 المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة .

**الصنف الثامن :معايير المجالات المتخصصة من 800الي 899 والتي تعتمد على ما يلي :**

-ISA800 تقرير المدقق هم مهمات تدقيقية لأغراض خاصة .

-ISA 805: اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة،

ISA 810: تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية.

**– الصنف التاسع : المعايير الدولية لعمليات التدقيق من 2000الي 2699 والتي تعتمد على ما يلي :**

-ISA2400: التكليف بتدقيق البيانات المالية .

**– الصنف العاشر :معاييرعماليات التأكد باستثناء عماليات التدقيق أو المراجعة المعلومات المالية التاريخية ، المعايير الدولية لعمليات التأكيد من 3000الي 3699 :**

-ISA 3000 عمليات التأكيد .

-ISA 3400 فحص المعلومات المالية المستقبلية .

**– الصنف الحادي عشر** : الخدمات ذات العلاقة **من 4000الي 4699**:

-ISA 4400 عماليات أداء إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية ؛

-ISA 4410 عمليات إعداد المعلومات المالية .

**المطلب الرابع : عرض معايير التدقيق الدولية :**

حسب الموسوعة العربية لمعايير التدقيق التي قسمتها على أساس إخراجها إلي ثلاثة أجزاء وهي على النحو التالي[1] : **– الجزء الأول** : يتضمن الأقسام الأولى الثلاثة من معايير التدقيق الدولية :

- الأمور التمهيدية ؛
- مسؤوليات المراجع ؛

[1] طارق عبد العال حماد، **مسؤولية المراجع –تخطيط المراجعة "موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية** " دار الجامعية ، القاهرة الجزء الأول ، ص 08.

- التخطيط ؛

**– الجزء الثاني** : يتضمن ستة الأقسام التالية من معايير التدقيق الدولية :

- الرقابة الداخلية ؛
- أدلة الإثبات في التدقيق ؛
- استخدام عمل الآخرين ؛
- الاستنتاجات وتقرير المدقق ؛
- المجالات المتخصصة ؛
- الخدمات ذات الصلة .

**– الجزء الثالث** [1]: يتضمن إيضاحات تطبيقات من معايير التدقيق الدولية : –

مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش ؛

- الرقابة على جودة عماليات التدقيق ؛
- أوراق عمل المدقق ؛
- تخطيط عمل المدقق .

سنتطرق في هذا المبحث إلي عرض مختصر لمعايير التدقيق الدولية :

**المعيار الدولي** (IS200A ) : **الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** :

**–نطاق المعيار** [2]: يتناول هذا المعيار المسؤوليات العامة للمدقق المستقل عند تنفيذ عملية لمعايير التدقيق على وجه التحديد، يضع مراجعة قوائم مالية، طبقا الأهداف العامة للمدقق المستقل، ويوضح طبيعة ونطاق التدقيق التي صُممت لتمكن المدقق المستقل من تحقيق هذه الأهداف.

كما يوضح هذا المعيار نطاق واختصاص وهيكل معايير التدقيق، ويتضمن متطلبات تحديد المسؤوليات العامة للمدقق المستقل والمعمول بها في كافة عمليات التدقيق، بما في ذلك الالتزام بمعايير التدقيق.

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ، ص 09.

[2] معيار التدقيق(ISA200) ،مرجع سابق ، ص 02.

تتمثل الغاية من هذا المعيار هي توفير إرشادات تتعلق بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم عملية تدقيق القوائم المالية، إذ أن "الهدف من تدقيق القوائم المالية تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقا الإطار تقارير مالية محددة.[1]"

فيما يخص المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق ، فتتمثل فيما يلي [2]:

- الاستقلالية ؛
- الأمانة (النزاهة) ؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة والعناية المهنية ؛
- السرية ؛
- السلوك المهني ؛
- المعايير التقنية (الفنية) .

**المعيار الدولي (ISA 210 ) :الاتفاق حول أجال وشروط التدقيق وشروط التكليف بالتدقيق .**

**–نطاق المعيار** [3]:يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاتفاق على شروط ارتباط المدقق مع الإدارة، (وإذا لزم الأمر، المكلفين بالحوكمة)ويشمل ذلك، وضع شروط معينة ومسبقة لعملية التدقيق، تقع مسؤولية تحقيقها على عاتق الإدارة وحيث يكون مناسبا، مع المكلفين بالحوكمة .

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا انه عموما يتضمن ما يلي[4]:

- الهدف من تدقيق القوائم المالية ؛
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية ؛
- نطاق التدقيق.

[1] غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية–**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ،الأردن ، الطبعة الثانية ،2009 ، ص19.

[2] داوود يوسف صبح ، "**تدقيق البيانات المالية**" ، الجزء 2 ، دار المنشورات الحقوقية ، لبنان، الطبعة 2 ، 2002 ، ص28.

[3] معيار التدقيق(ISA 210) ، مرجع سابق ، ص 02 .

[4] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 133.

**المعيار الدولي (ISA 220 ): الرقابة على جودة أعمال التدقيق.**

يهدف معيار التدقيق الدولي هذا إلى وضع معايير وتوفير الإرشاد حول ضبط الجودة لما يلي[1]:

- سياسات وإجراءات شركات التدقيق فيما يتعلق بأعمال التدقيق بشكل عام؛ والإجراءات التي تتعلق بالعمل الموكل للمساعدين خلال تدقيق فردي.

-ينبغي تطبيق سياسات وإجراءات ضبط الجودة على مستوى كل من شركات التدقيق ولدى إجراء عمليات التدقيق للأفراد.

-في معيار التدقيق الدولي هذا يكون للمصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه:

(أ) "المدقق" هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية للتدقيق.

(ب) "شركة التدقيق" هي إما عبارة عن الشركاء في شركة تقدم خدمات تدقيق أو ممارس لخدمات التدقيق مستقل، حسب الحالة.

(ج) "الموظفون" هم كافة الشركاء والكادر المهني الذين يمارسون التدقيق في الشركة.

(د) "المساعدون" هم الموظفون العاملون في تدقيق فردي فيما عدا المدقق.

وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة ، بحيث يتم وضعها على مستويين هما [2]:

- مستوى مكتب التدقيق ؛
- مستوى كل عملية تدقيق على حدا.

**المعيار الدولي (ISA 230 ): التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق) .**

تناول هذا المعيار مسؤولية المدقق، المتعلقة بتوثيق عملية تدقيق القوائم المالية .ويحتوى هذا المعيار على قائمة بمعايير التدقيق التي تتضمن متطلبات وإرشادات خاصة بتوثيق أعمال التدقيق .

حيث يهدف هذا المعيار إلي :

- توثيق أعمال التدقيق بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار، ومتطلبات التوثيق الخاصة، المحددة بموجب معايير المراجعة الأخرى ذات العالقة يقدم [3]:

- دليلا على الأساس الذي استخدمه المدقق في التوصل إلى استنتاج أنه قد حقق الأهداف الكلية للمدقق؛

---

[1] معيار التدقيق الدولي ( ISA220 ) ضبط جودة أعمال التدقيق، اطلع عليه يوم 02-06-2016 ،ص 236.
http://www.archive.org/download/Isas2000/220.PDF

[2] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 42.

[3] معيار التدقيق الدولي ( ISA 230) **التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق )**، اطلع عليه يوم 06-06-2016 ،ص 2 .
http://www.archive.org/download/Isas2000/230.PDF

- دليلا على أن تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

– توثيق أعمال التدقيق يساعد في تحقيق عدد من الأهداف الأخرى منها :

- مساعدة فريق الارتباط في تخطيط وتنفيذ التدقيق؛
- مساعدة أعضاء فريق الارتباط المسؤولين عن الإشراف في توجيه فريق العمل والإشراف على أعمال التدقيق، وأداء مسؤولياتهم الخاصة بالفحص ؛
- التمكين من تحديد مسؤولية فريق ارتباط عن أعمالهم؛
- التمكين من تنفيذ فحص رقابة الجودة، بما يتفق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة .

**المعيار الدولي (ISA 240 ): مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية:**

تناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق عن الغش، عند مراجعة القوائم المالية، قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية، إما بسبب غش، أو خطأ [1].

العامل الذي يفرق بين الغش والخطأ، هو ما إذا كان الإجراء الأساس الناتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمدا ، أو غير متعمد.

رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع الأغراض معايير التدقيق، إلا أن المدقق يهتم بالغش الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية .وهناك نوعان من التحريفات المتعمدة يهتم بها المدقق:

- التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش؛
- التحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. ورغم أن المدقق قد يشك، أو – في حالات نادرة – يحدد حدوث الغش، إلا أنه لا يحدد – بصفة قانونية – ما إذا كان الغش قد حدث بالفعل.

تقع مسؤولية منع واكتشاف الخطأ على عاتق الإدارة ، والتي من واجباتها تطبيق واستخدام وبصورة مستمرة أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية ، ومثل هذه الأنظمة تقلل من احتمال الغش والخطأ ولكنها لا تلغي هذا الاحتمال ، وعلى الرغم من انه لا يتحمل مسؤولية منعها ، إلا أن إجراءات التدقيق السنوية التي يقوم بها المدقق قد تكون مانعا للغش

[1] معيار التدقيق الدولي ( ISA240 ) مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية ، اطلع عليه يوم 06-06-2016 ،ص 02.
http://www.archive.org/download/Isas2000/240.PDF

الخطأ ما في حال وجد المدقق ظروفا تشير إلى احتمال وجود تضليل في القوائم المالية ، وفي حالة اعتقاده بإمكانية أن يكون لهذا التضليل أثرا جوهريا في التقارير المالية ، يتوجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية يعتمد نطاقها على حكمه بالنسبة إلى :

-نوع الغش أو الخطأ المؤثر ؛

- احتمال حدوث الغش أو الخطأ ؛

- احتمال وجود تأثير أساسي لنوع معين من الغش أو الخطأ في التقارير المالية .

في حال أن الإجراءات الإضافية لم توصله إلى نتيجة ، وجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة ، وان يطمئن إلى انه قد تم الإفصاح عنه بصورة مناسبة وواضحة أو تم تصحيحه في القوائم المالية ، كما عليه أن يهتم بمعرفة التأثير المحتمل على تقريره .

-لقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 300 إلى أمور إضافية مثل تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية حيثما كان ذلك ممكنا، التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة ألداء عملية التدقيق، و على المدقق وضع خطة تدقيق تتضمن طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها، ووضع إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها و المطلوب تنفيذها بحيث تمتثل العملية لمعايير التدقيق الدولية، و على المدقق أن يخطط لطبيعة وتوقيت ونطاق توجيه و إشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم .

– **التوثيق**: على المدقق توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة، وخطة التدقيق وأي تغيرات مهمة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق وأسباب هذه التغيرات .

– الاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية: على المدقق القيام ببعض الأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق الأولية ومن هذه الأنشطة، أداء الإجراءات التي تتعلق بقبول العالقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة، وأيضاً الاتصال مع المدقق السابق، حيث يكون هناك تغيير في المدققين، وذلك إمتثالا لمتطلبات أخلاقية ذات صلة.

**المعيار الدولي (ISA 310) : معرفة طبيعة عمل المنشاة :**

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول معنى المعرفة بطبيعة عمل المنشاة ، و ماهي أهميتها للمدقق ولأعضاء الهيئة العاملين بمهنة التدقيق ، ومدى صلتها الوثيقة بكافة جوانب التدقيق ، وكيفية حصول المدقق على هذه المعرفة واستخدامها [1].

إن مستوى معرفة المدقق لتكليف معين يتضمن المعرفة العامة للاقتصاد والقطاعات الاقتصادية التي تعمل فيها المنشاة معرفة أكثر بخصوصية وكيفية عمل المنشاة ، قبل الموافقة على التكليف بالتدقيق على المدقق الحصول على معرفة أولية للقطاع الاقتصادي والمالكين والإدارة وعلى كيفية عمل المنشاة المكلف بتدقيقها ، والنظر بإمكانية الحصول على مستوى معرفة الملائم لإجراء التدقيق .

على المدقق التأكد من أن المساعدين المشاركين بعملية التدقيق قد حصلو على المعرفة كافية بطبيعة عمل المنشاة لغرض مساعدتهم في انجاز عملية التدقيق التي أعطيت لهم ،لكي يتم استخدام المعرفة بطبيعة عمل المنشاة بشكل فعال ، فان على المدقق النظر بتأثيراتها على البيانات المالية ككل ، وفيما كانت التأكيدات في البيانات المالية متفقة بطبيعة عمل المنشاة .

**المعيار الدولي (ISA 320) : الأهمية النسبية :**

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بما يلي:

" تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة ، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توفرها في المعلومات لكي تكون مفيدة ".

تحديد ما يعتبر ذو أهمية نسبية أمر يخضع للحكم المهني للمدقق [2].

[1] معيار التدقيق الدولي ( ISA 310) معرفة طبيعة عمل المنشاة ، اطلع عليه يوم 15-06-2016 ،ص 90 .
http://www.archive.org/download/isas12000/320.PDF

[2] مراد حسين العلي ، **معايير التدقيق الدولية** ، دار غيداء للنشر والتوزيع ،الأردن ، الطبعة الأولى ، 2015 ، ص 19.

على المدقق اخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما :

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ؛
- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية .

عند تصميم خطة التدقيق فان المدقق يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية ، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية ، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار ، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبيا ، فانه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية . كما توجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق ، أي كلما تم رفع المستوى المقبول للأهمية النسبية تقل مخاطر التدقيق والعكس ، ويأخذ المدقق بالحسبان العلاقة العكسية بينهما عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

**المعيار الدولي ISA 400 :تقدير المخاطر والرقابة الداخلية :**

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير ارشادات للحصول على فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق .

على مخاطر التدقيق ومكوناتها نجد [1]:

مخاطر التدقيق :تعنى المخاطر التي تؤدي إلي قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية ،وتتكون مخاطر التدقيق على ثلاثة مكونات وهي :

**– المخاطر الملازمة** : هي قابلية حدوث خطا مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تندمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة.

[1] معيار التدقيق الدولي ( ISA 400) **تقدير المخاطر والرقابة الداخلية**، اطلع عليه يوم 16-06-2016 ، ص 113 .
http://www.archive.org/download/isas12000/400.PDF

- **مخاطر الرقابة** :هي قابلية حدوث خطا هام في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تندمج في أرصدة أو مجموعات دون أن تمنع أو تكتشف وتصحح في الوقت المناسب من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية .

- **مخاطر عدم الاكتشاف** : هي المخاطر بان إجراءات المدقق التحقيقية لا تكتشف وجود خطا في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تدمج في أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من العماليات .

**المعيار الدولي (ISA 500 ): أدلة التدقيق.**

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية التدقيق البيانات المالية ، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة [1]. على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلي استنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني ، يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة ومن الإجراءات الجوهرية وفي بعض الحالات فان الأدلة قد يتم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية فقط .

- **أدلة الإثبات** : تعنى المعلومات التي يتحصل عليها المدقق للتوصل إلي استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى .

- **اختبارات الرقابة** : تعني الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بالملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي .

- **الإجراءات الجوهرية** : تعني الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين : **اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة و إجراءات تحليلية جوهرية**

[1] معيار التدقيق الدولي ( ISA 500) **أدلة التدقيق** ، اطلع عليه يوم 26-06-2016 ،ص 137 .

http://www.archive.org/download/Isas22000/500.PDF

**المعيار الدولي (ISA 600 ): الاستفادة من عمل مدقق أخر:**

إن الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمنشاة بالاستفادة من عمل المدقق الأخر حول المعلومات المالية للأجزاء المدرجة ضمن البيانات المالية للمنشاة [1]، إن هذا المعيار لا يعالج حالة تعيين مدققين أو أكثر كمدققين مشتركين ولا يعالج علاقة مدقق مع مدقق سابق ، كذلك عند استنتاج المدقق الأساسي بان البيانات المالية لأحد الأجزاء ليست ذات أهمية ، فان المعايير التي يتضمنها هذا المعيار لا تطبق ، ولكن في حالة كون البيانات المالية لعدة أجزاء غير مهمة مجموعها فان الإجراءات المشار إليها بهذا المعيار الدولي للتدقيق تحتاج إلي أن تؤخذ بعين الاعتبار .

عند استفادة المدقق الأساسي من عمل مدقق أخر ،على المدقق الأساسي أن يحدد كيفية تأثير عمل المدقق الأخر على عملية التدقيق .

- **المدقق الأساسي** : هو المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية لمنشاة مالية معينة ،عندما تتضمن هذه البيانات المالية معلومات مالية لجزء أو عدة أجزاء تم تدقيقها من قبل مدقق أخر .

**-المدقق الأخر** : هو المدقق عدا المدقق الأساسي الذي تتحدد مسؤوليته في تقديم تقرير حول المعلومات المالية لأحد الأجزاء التي ستظهر ضمن البيانات المالية المدققة من قبل المدقق الأساسي ، يندرج ضمن المدققين الآخرين المكاتب الزميلة ، في حالة استعمالها أو عدم استعمالها نفس الاسم والمكاتب المراسلة إضافة إلي المدققين غير التابعين .

**-احد الأجزاء** : يعني قسم أو فرع أو شركة تابعة أو مشاركة أو شركة زميلة أو منشاة أخرى تندرج معلوماتها المالية ضمن البيانات المالية المدققة من قبل المدقق الأساسي .

[1] معيار التدقيق الدولي ( ISA 600) **الاستفادة من عمل مدقق أخر** ، اطلع عليه يوم 03-07-2016 ،ص 207 .
http://www.archive.org/download/Isas32000/600.PDF

**المعيار الدولي (ISA 700 ): تقرير المدقق عن القوائم المالية** :يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف[1] :

- **عنوان التقرير** (من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتمييزه عن تقارير الآخرين) ؛
- **الجهة التي يوجه إليها التقرير** (المساهمين مجلس الإدارة) ؛
- **الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية** :
- تحديد القوائم المالية المدققة ؛
- بيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق
- **فقرة النطاق** (شرح لطبيعة عملية التدقيق)
- الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة ؛
- وصف العمل الذي قام المدقق بانجازه وانه تضمن "فحصا على أساس الاختبار لأدلة تؤيد مبالغ وافصاحات القوائم المالية ، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم التقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية ، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل" .

يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بان عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه؛

**-فقرة الرأي** :

أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية ، إضافة إلى إشارته أينما كان مناسبا فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية .

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق ، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة والمقدمة من الإدارة ، يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم المالية ؛

[1] غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية–** ، الطبعة الأولى، دار المسير ة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2006. ص 120،122.

يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد ، وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك ؛ أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو بكلاهما ، ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق .

يجب إبداء رأي غير متحفظ في حالة استنتاج المدقق بان القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) ووفقا لإطار التقارير المالية المعين . يتضمن تقرير المدقق احد الآراء الثلاث التالية:

**رأي متحفظ ، عدم إبداء رأي ،رأي معاكس .**

**المعيار الدولي ISA 800 مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص:**

الهدف من هذا المعيار هو توضيح شكل ومحتوى تقارير التدقيق لأغراض خاصة، ويهدف المدقق عند تدقيقه لقوائم مالية معدة وفقا للأهداف خاصة، في تناول الاعتبارات الخاصة ذات العالقة فيما يخص، قبول العملية، التخطيط لها وتنفيذها، وتكوين رأي وإعداد تقارير حول القوائم مالية، لذلك يجب على المدقق فهم الهدف الذي أعدت التقارير المالية من أجله والمستخدمون المقصودون وكذلك الخطوات التي تتخذها الإدارة لتحديد قبول إطار إعداد التقارير المالية، كما يجب على المراجع تطبيق كل المعايير الدولية للمراجعة ذات العالقة [1].

**المبحث الثالث : تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر.**

**المطلب الأول : تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر**

**الفرع الأول :توحيد المعايير على المستوى الدولي :**

التوحيد (Uniformity)يعني جعل الشيء واحد وهو التماثل والتطابق والانتظام ، ومع أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي ، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة ، وهو ما يسمى بالتوافق والتناسق ويعني إزالة الاختلافات في النظم والمعايير ، أو تخفيفها وجعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض ، عن طريق تطوير معايير موحدة.

[1] سايج فايز ، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي** ، مرجع سابق ، ص 126.

**العوائق والعقبات للتوحيد المعايير على المستوى الدولي:**

من العوائق المهمة التي تقف إزاء التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي الآتي:

**-التقاليد المحلية:**

تعتمد عملية التطور على مجموعة عوامل تاريخية، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية والتطور المحلي (على المستوى الوطني) هو جزء من التطور الدولي لذا فان الأخير يعتمد على تلك العوامل أيضاً وبنفس الوقت تقف عائقاً أمامه وأن أي شعب بالعالم يريد معايير عالمية جديدة بعد نظامه الوطني.

**-العوائق الاقتصادية والتشريعية:**

يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للاطراف المختلفة وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية ومن ناحية أخرى تتباين الدول في تطبيقها القوانين .

**-الحالة السيادية** : إذ تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوطنية تقود إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية .

**الفرع الثاني : معايير الجزائرية للتدقيق:**

بمقتضى المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الموافق ل 23 ربيع الثاني 1437 يتضمن المعايير الجزائرية يقرر في المادة الأولى [1]:

يهدف هذا المقرر إلي وضع حيز التنفيذ أربعة ( 04 ) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -505- " التأكيدات الخارجية " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -560-" الأحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة " ؛

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الموافق ل 23 ربيع الثاني 1437 ، يتضمن المعايير الجزائرية ، ص 02 .

- المعيار الجزائري للتدقيق -580- " التصريحات الحسابية" .

**المادة الثانية :**

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوفات المالية والمرفقة لهذا المقرر ، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية .

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

**1 -مجال تطبيق المعيار [1]:**

-يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

-يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

-لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة .

-يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

**2-الأهداف[2]:**

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

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة،

-بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على أحكام مهمة التدقيق .

---

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "، اطلع عليه يوم 23-07-2016 ،ص 02.
http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

[2] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210 ، مرجع سابق ، ص 02.

- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة. يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل .

**3 -الشروط المسبقة للتدقيق :**

يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما :

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية،
- الإدارة تعترف ، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد و العرض الصادق للكشوفات المالية،
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال،
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة.
- إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوفات المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

**4- محتوى رسالة المهمة :**

- **الأحكام الأساسية لرسالة المهمة :**
- **يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن :**
- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوفات المالية ومنها مرجع التشريع المطبق ،القوانين السارية المفعول معايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوفات المالية؛
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛

- مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق و كذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح؛
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوفات المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوفات المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوفات المالية و التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوفات المالية10 .
- **من جهة أخرى، إذا طرأت الحالات التالية، يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية :**
- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛ –
- الأحكام المتعلقة بإشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

**من جهة أخرى، لا سيما في الحالات التالية :**

- بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء؛
- إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان؛
- التعامل مع المدقق السابق، وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي .

يجب أن تحتوي رسالة المهمة على الأحكام المتعلقة بها.

- **5- التدقيقات المتكررة [1]:**

- يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة

وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.

يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغته لاسيما عند:

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛
- مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛
- حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين؛
- ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان؛
- وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق .

- **6 تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية :**

- تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية .
- يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك.

**مثال:** لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة .

- قبل انتهاء مهمة التدقيق ، و إذا طولب المدقق بتعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة .

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210 ، مرجع سابق ، ص04.

- إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للاتفاق الكتابي .

إن تقرير المدقق لا يجب أن يحيل إلى المهمة الأصلية كمرجع أو أن يذكر الإجراءات المتخذة التي تضمنتها هذه الأخيرة إلا إذا كانت المهمة الجديدة معنية بهذه الإجراءات.

**إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه :**

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام ، تعاقدي أو شكل آخر، و إبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة .
- **7 خصوصيات أخرى :**

- في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية.
- في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم.
- عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدمجة هو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة، سيقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات .
- عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه.

**نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية )**

**مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات**

**رأسية المكتب :**

**رقم الاعتماد :**

**رقم التسجيل في الجدول :**

**العنوان :**

**الهاتف/الفاكس :**

**المكان والزمان:**

**موجه إلى إدارة الكيان**

سيدتي/سيدي،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي ألجل السنوات ن ،ن+1، ن+2 .

**-1هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية [1]:**

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

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

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210 ، مرجع سبق ذكره ، ص06.

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

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

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

**-2 مسؤولية محافظ الحسابات :**

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

أنا أخضع للسر المهني طبقا ألحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور أعلاه، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون .

- **3 مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان :**

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

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،
- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب .

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب :

- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة .
- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين و الذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة .

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

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

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم (على سبيل المثال) :

- الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

**4 -مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة :**

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي :

جانفي .....

فيفري .....

الخ .....

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

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

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان .

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف : (**تحديد الهوية ،المؤهلات المهنية و المركز**) عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي .

**-5 رسالة التأكيد :**

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوفات المالية (**الملحق**) .

**- 6 الأتعاب :**

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات .وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:(**وضع رزنامة الفوترة والدفع** )سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها .أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه

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

محافظ الحسابات الكيان

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق NAA 505 " التأكيدات الخارجية " :**

- **1 مجال التطبيق [1]:**

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة .

- **2 الهدف:**

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

- **3 الأداءات المطلوبة :**

- التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر .
- طلب تأكيد مستعجل (**تأكيد ايجابي**) هو طلب من خلاله يكون "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة
- طلب تأكيد ضمني (**تأكيد سلبي**) هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

- **4 إجراءات التأكيد الخارجية :**

- يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لا سيما :

أ )- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر .

ب)- اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها و التي

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 505 " التأكيدات الخارجية " ، اطلع عليه يوم 02-08-2016 ،ص 02.
http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

تسمح بالحصول على التأكيد .ج)- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع و التي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة .د( مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

**العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد تتضمن على العموم :**

- الإثباتات المؤشرة؛
- أخطار الانحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص ، بما فيها أخطار الغش؛
- شكل وتقديم الطلب؛
- التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة؛
- وسيلة التواصل (مثال طلب على دعامة ورقية، الكترونية أو وسيلة أخرى)،
- قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير على الرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها أن لا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة؛
- قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة ( مثل، مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي) .
- **5 رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد [1]:**
- إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن :

أ)- يتحرى أسباب رفض الإدارة و يحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة و منطقية هذه الأسباب .

ب)- يقيم آثار رفض الإدارة على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش و على طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى .

ج)- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية .

- إذا استخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يجب عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق و على رأيه كذلك.

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 505 ، مرجع سبق ذكره ، ص 02.

**– 6 نتائج إجراءات التأكيد الخارجي :**

– مصداقية الردود على طلبات التأكيد :

– إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك .

–الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني مثال تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد أو كشف التغييرات.

إذا اقتنع المدقق بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية .

- إذا قام الغير، الذي وجه إليه طلب التأكيد، بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طلبات التأكيد، فإنه بإمكان المدقق وضع إجراءات للرد على المخاطر التالية :

(أ)– الرد غير صادر عن المصدر الصحيح؛

(ب)– المجيب غير مرخص له بإعداد الرد؛

(ج)– سلامة الإرسالية تم اعتراضها .

- إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فإنه بإمكانه، حسب الظروف، الطلب من الطرف الآخر أن يرد عليه خطيا مباشرة . وإذا لم يتلق المدقق ردا خطيا يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي .
- إذا حدد المدقق أن الرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية، فلابد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش كذلك طبيعة، رزنامة وامتداد الإجراءات الأخرى للتقييم.

- **7 عدم تلقي الردود :**

- عدم تلقي الرد هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه.

- في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية .

أمثلة عن مثل هذه الإجراءات :

- بالنسبة لرصيد حسابات الزبائن: فحص التحصيلات ووثائق المبيعات، وصولات التسليم والتوزيع، القريبة من تاريخ الإقفال؛
- في حالة رصيد حسابات الموردين: فحص الإنفاقات، وثائق المشتريات والاستلام القريبة من تاريخ الإقفال، كذلك المراسلات الصادرة من الغير .
- **8 حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة:**
- إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير .إذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري فيجب أن يحدد آثار ذلك على التدقيق وعلى رأيه.
- **9-الفوارق** :
- الفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للكيان .
- يجب على المدقق البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أو لا إلى وجود انحرافات .
- قد تشير بعض الفوارق، بالمقارنة مع طلبات التأكيد، إلى وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في الكشوف المالية .
- إذا ما تم الكشف عن انحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش. إن وجود فوارق قد يدل أيضا إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومة المالية.
- **10 التأكيدات الضمنية :**تقدم التأكيدات الضمنية أدلة أقل إثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة ويستوجب على المدقق أن لا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند اجتماع كل الشروط التالية :

(أ) – إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات الصلة بالتأكيد المعني؛

(ب)- إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات و العمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة؛

(ج)- إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية؛

(د)- إذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني.

- تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها :

يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة .يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية :

(أ)- رد من "الغير" المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق؛

(ب)- الرد يعتبر غير موثوق؛

(ج)- عدم الرد؛

(د)-رد يحمل فوارق .

يساعد تقييم المدقق، مع الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة في جهات أخرى، على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الاستعانة بأدلة مثبتة مكملة.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق NAA 560 الأحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة :**

- **1 مجال التطبيق [1]:**
- يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية .
- **2 الأحداث اللاحقة :**

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 560 ،الأحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة ، اطلع عليه يوم 16-08-2016 ،ص 02.
http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

- قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات و يتعلق الأمر بألحداث الواقعة

–بين تاريخ إعداد الكشوف المالية )تاريخ إقاال الحسابات( و تاريخ تقرير المدقق؛

–بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.

يدل تاريخ تقرير المدقق، قارئه، على أن المدقق قد أخد بعين الاعتبار أثر الأحداث و المعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير .

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث :

– تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.

– تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات .

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق و التي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره .تاريخ إعداد الكشوف المالية (**تاريخ الإقفال**) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية و تحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية و الموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية.

تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة .تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، ألطراف خارجية.

- **3 الأهداف**

- أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي[1] :

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 560 ،مرجع سبق ذكره ،ص 03.

(أ)- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) و تاريخ تقريره، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق ؛

(ب)- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

- **4 الإجراءات المطلوبة :**

أحداث وقعت بين تاريخ الكشوفات المالية و تاريخ تقرير المدقق :

- تتضمن بنود "مذكرة مهمة" في إطار م.ج.ت 210 ،موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، و التي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير و تاريخ نشر الكشوف المالية .
- من واجب المدقق وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية و الملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إصدار التقرير و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة، قد تم تحديدها .
- قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق .في حين أن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق و أن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية .
- يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في الفقرة 4 التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق أوالى أقرب تاريخ ممكن منه .قد ترتبط الإجراءات بوفرة المعلومات ، خاصة تلك المتعلقة بكيفية مسك المحاسبة منذ تاريخ الكشوف المالية.
- يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة :

(أ)- إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛

(ب)- طلبات للحصول على معلومات من الإدارة و' إذا لزم الأمر' لدى القائمين على الحكم في المؤسسة، لمعرفة ما إذا كان الأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات، تأثير على الكشوف المالية الواقعة مثال ، في الحالات التالية :

– التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة، التي تم إبرامها؛

– التنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة؛

– الأحداث الواقعة و المتعلقة بالطابع ألتحصيلي للأصول؛

– الزيادات في رأس المال أو في طرح الأوراق المالية المحققة، مثل إصدار أسهم جديدة أو سندات، أو في حالة اتفاقية إدماج أو التصفية الواقعة أو المتوقعة؛

-نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان؛

– التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها؛

– التعديلات المحاسبية أللاعتيادية المسجلة أو المدرجة؛

– الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في الكشوف المالية الواقعة؛

– الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكك في الطابع ألتلاؤمي للطريقة المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية، مثل الأحداث المشككة في مبدأ استمرارية الاستغلال؛

ت)- قراءة محاضر اجتماعات الشركاء، أو الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، في حالة وجودها، و التي انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، كذلك طلبات الاستعلام المتعلقة تحرر محاضرها بعد؛ بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الاجتماعات والتي لم تحرر محاضر بعد .

ث)- العلم بآخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة أو غير ملزمة قانونيا،في حالة وجودها؛

ج)- في حالة أن المحاسبة غير محينة و بالتالي الكشوف المالية المرحلية لم يتم إعدادها من اجل دواعي داخلية أو خارجية، أو في حالة عدم وجود محاضر الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، فإن إجراءات

التدقيق ذات دلالة يمكن أن تأخذ شكل مراجعة الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتوفرة، بما فيها كشوف الحسابات البنكية .

-إذا تبين للمدقق، اثر تحقيق الإجراءات المطلوبة في الفقرات أعاله، وجود أحداثا تستوجب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، أو معلومة متضمنة فيها، فانه يستوجب عليه تحديد ما إذا كان كل منها ينعكس بشكل صحيح في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به .التصريحات الكتابية .

يجب على المدقق أن يطالب الإدارة أو، حسب الحالة، الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، قد تمت معالجتها .

- **5 حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوفات المالية :**
- لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره، لكن، و إذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره و قبل المصادقة على الكشوف المالية، بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه:

(أ)- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة، وإذا لزم الأمر، مع القائمين على الحكم في المؤسسة؛

(ب)- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر كذلك، الاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي التعامل بها اتجاه هذا النقطة في الكشوف المالية .

-إذا عدلت الإدارة الكشوف المالية، فعلى المدقق :

(أ)- تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم؛

(ب)- إلا إذا تعذر تطبيق الظروف المبينة في الفقرة الموالية :

- تمديد إجراءات التدقيق المبينة في الفقرات أعاله حتى تاريخ تقرير التدقيق الجديد؛
- إصدار تقرير تدقيق جديد على الكشوف المالية المعدلة .
- إذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما لا يمنعان :

- الإدارة من الحد في التعديل على الكشوف المالية فقط فيم تعلق بآثار الحدث أو الأحداث اللاحقة، أصل هذا التعديل؛ و المسؤولين عن المصادقة على الكشوف المالية ، من حصر مصادقتهم على هذا التعديل فقط، يسمح للمدقق بحصر إجراءات التدقيق اللازمة بمقتضى الفقرة 10( ب) على الأحداث اللاحقة لهذا التعديل فقط.

في هذه الحالات، يجب على المدقق :

(أ)- إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط: إنها ازدواجية التأريخ

(ب)- إما إصدار تقرير تدقيق جديد أو تقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، لا تخص إلا تلك التي كانت سببا في تعديل الكشوف المالية .

- إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، ألن أثارها على الكشوف المالية ذات دلالة، بالتالي :

(أ)- إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان، استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره، أو،

(ب)- إذا تم إيداع تقرير التدقيق للكيان، فعلى المدقق إشعار الهيئة المداولة، بعدم إظهار الكشوف المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية. لكن إذا تم ذلك، فعلى المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاولة تفادي استعمال الغير لتقريره،.

فعلى هذه الحالة تكون الاستشارة القانونية ضرورية .حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوفات المالية لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق NAA 580 " التصريحات الحسابية" :**

- **1 مجال التطبيق [1]:**

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة (يقصد بمصطلح "الإدارة" في هذا المعيار كل من الإدارة و المسيرين الاجتماعيين ) في إطار مراجعة الكشوف المالية .

- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى و المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار .

- **2 التصريحات الكتابية كعنصر مقنع :**

- التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا .

- بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة و أثر العناصر المقنعة الأخرى و التي جمعها المدقق و المتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة.

- **3 الأهداف :**

- **أهداف المدقق هي:**

- ( أ)- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق .

- (ب) – تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى .

- (ت) –الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق .

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 580 ، التصريحات المحاسبية ، اطلع عليه يوم 09-09-2016 ، ص 02.
http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

- **4 الواجبات المطلوبة :**
- **أولا: المسيرون الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية :**
- على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة و المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و الذين هم على دراية بالمسائل المعينة.

- **ثانيا :التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة :**

- **إعداد الكشوف المالية :**

- على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به ، بما في ذلك التقييم النزيه لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة المعلومات المقدمة للمدقق و شمولية المعلومات .

- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها :
- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا ألحكام رسالة المهمة
- أن كل المعاملات مقيدة و موضحة على الكشوف المالية.
- **تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية :**
- يتم وصف مسؤوليات الإدارة في التصريحات الكتابية بمصطلحات مطابقة لتلك المتضمنة في رسالة المهمة ، مثلما هو مذكور أعاله في الفقرتين سابقتين .
- **ثالثا :تصريحات كتابية أخرى :**
- تكملة للتصريحات المطلوبة في إطار معايير التدقيق الأخرى، قد يعتبر المدقق ضروريا، الحصول على تصريحات كتابية أخرى لدعم عناصر مقنعة أخرى متعلقة بالكشوف المالية أو بتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها .في هذه الحالات، عليه المطالبة بتصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل، على سبيل المثال، خاصة :
- الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية، التي علمت بها الإدارة و التي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية،

- غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها،
- حالة الدعاوى و النزاعات المعلومة أو المحتملة و التي من شأنها التأثير بشكل معتبر على الكشوف المالية،
- الإعلام بالمعلومات المالية و المحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين .
- **رابعا :تاريخ و مدة التصريحات الكتابية [1]:**
- يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية، و ليس بعده يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية، و كل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق.
- **خامسا: شكل التصريحات الكتابية:**
- يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق .حين تطالب الإدارة قانونيا، بإصدار "شهادات عمومية" كتابية تذكر فيها بمسؤولياتها و يعتبر المدقق أنها تقدم كل أو جزء من التصريحات المطلوبة في الفقرتين المذكورتان أعلاه ، فإن رسالة التأكيد لا يشترط فيها أن تتطرق إلى المسائل المتضمنة في تلك الشهادات .
- **سادسا :التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة و الغير متحصل عليها :**
- **التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية :**
- إذا شكك المدقق في كفاءة، نزاهة و أخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى في التزامها حيالها أو تنفيذها، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات كتابية كانت أو شفهية، و كذلك على العناصر المقنعة على العموم .
- بالتحديد، إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى، على المدقق وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات .

[1] المعيار الجزائري للتدقيق NAA 580 ، مرجع سبق ذكره ، ص 02.

إذا لم يتم حل المسألة، عليه إعادة النظر في تقييم الكفاءة، النزاهة، أخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى التزامها حيالها أو تنفيذها ، وعليه أن يحدد مدى تأثير ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهية و على العناصر المقنعة على العموم.

- إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.
- **تصريحات كتابية مطلوبة و غير متحصل عليها :**
- عندما تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة، على المدقق :
- مناقشة الإدارة حول هذه المسألة،
- إعادة تقييم نزاهة الإدارة و تقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهية أو على العناصر المقنعة على العموم،
- اتخاذ التدابير المناسبة، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق.

**نموذج رسالة الإدارة**

**(رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)**

**مثال: مهمة محافظة الحسابات**

كل النقاط المذكورة في هذا النموذج موافقة، و بشكل مستقل عن المعلومات المتضمنة في م.ج.ت 580بغض النظر عن التصريحات الكتابية التي قد يعتبرها محافظ الحسابات ضرورية .

علاوة على ذلك، فإنه يجب تكييف هذه الرسالة في إطار التدقيقات الأخرى غير تلك القانونية .

(ترجع إلى محافظ الحسابات على ورق برأسية الشركة)

السيد.....

محافظ حسابات

(العنوان)

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

- صافي الميزانية.....دج
- النتيجة الصافية للسنة.....دج
- مبلغ التكاليف و النتائج، الصافية من الضرائب، المسجل في حساب ترحيل من حديد .....دج

الذي يهدف إلى إبداء رأي حول مصداقية و انتظام و الصورة المطابقة للكشوف المالية باعتبارنا مسؤولين عن المؤسسة.....، عن إعداد الكشوف المالية مع وضع نظام المراقبة الداخلية و بعد أن قمنا بطلب المعلومات التي اعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية، و نؤكد لكم، فيما يلي، و بنية صادقة و على قدر علمنا، المعلومات و التأكيدات التي قدمت لكم في إطار مهمتكم :

- تم إعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية و النتيجة، بشكل منتظم و نزيه و طبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة.
- قمنا بتصور و وضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي و كشف الأخطاء و الغش.

- لم تنتهي إلى علمنا أية نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثروا بشكل معتبر على الكشوف المالية .
- لا توجد أية اختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها .
- إلى يومنا هذا، لم ينته إلى علمنا أي من الأحداث ، غير تلك التي تم أخذها بعين الاعتبار، وقع منذ تاريخ إقفال الحسابات و الذي قد يتطلب إحداث تعديلات في الحسابات أو أي عالمة في الملحق .
- لم ينته إلى علمنا، إلى تاريخ اليوم، أي حدث أو أية صفقة يمكن لهما أن يؤثرا بشكل معتبر على الكشوف المالية أو، برغم خلوهما من أي أثر على هذه الكشوف، من شأنهما أن يكونا لهما أثر ايجابي أو سلبي معتبرين على الوضعية المالية المستقبلية لمؤسستنا،
- قمنا بإعلامكم بحالات الغش المعتبرة المرتكبة أو تلك موضع الشك، و التي يجب أخذ نتائجها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية،
- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع و في حدود علمنا به،
- كل العمليات و/أو النتائج المالية لأي عقد/اتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، هي مدونة فعال و ينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية،
- خلال السنة، قامت المؤسسة :
- (أ)- إبرام اتفاقيات نظامية مع الإداريين :
- .....

(ب) - لم تبرم أية اتفاقية .

- خلال السنة، لم تمنح المؤسسة أي قرض، كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها .
- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة الجبائية أو هيئات الضمان الاجتماعي .
- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الاستغلال .

(أي مسائل أخرى قد يعتبرها المدقق ضرورية)

المسيرين أو رئيس مجلس الإدارة.

**المطلب الثاني : متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق بالبيئة الجزائرية :**

نعني بمتطلبات التطبيق من أجل الانتقال من النظام المعمول به إلي نظام جديد يجب على الدولة والمؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام [1] .

كذلك يقصد بمتطلبات التطبيق ما ينبغي على الجمعيات المهنية والمؤسسات المهتمة بجانب المهنة المحاسبية ومكاتب المحاسبة على المستوى المحلي، والمؤسسات العلمية والجامعات والمعاهد وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير الدولية للمراجعة أو المحاسبة بما يرتبط بالبيئة الجزائرية بشكل كفؤ وسليم وذلك بناء على التعديلات الجديدة التي قامت بها الدولة الجزائرية. وبالتالي فمتطلبات التطبيق جاءت أجل تحقيق الهدف باندماج البيئة الجزائرية بالبيئة الدولية[2].

انطلاقا من التالي يمكن تحديد المتطلبات كالتالي :

– ضرورة وضع هذه المعايير تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبنيها والتعرف على مختلف معالم هذه المعايير ؛

– تحضير ندوات ودورات من قبل متخصصين في المعايير الدولية من جمعيات مهنية ومكاتب محاسبة وتدقيق ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين في كيفية تطبيق المعايير الدولية مع اخذ بعين الاعتبار البيئة الجزائرية وتوافقها مع هذه المعايير ؛

– التوضيح الجيد لمعالم هذه المعايير من خلال العديد من المنتديات والملتقيات ؛

– حث الجامعات والمعاهد والمؤسسات المهنية المهتم بجانب المحاسبة والتدقيق بنشر وتوصيل كل ما يتعلق بالمعايير الجديدة وفق التعديلات الحديثة وكيفية تطبيقها ؛

– تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذه المعايير وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة مع هذه المعايير ؛

[1] كتوش عاشور ، "متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر ( **IFRS/IAS** ) **في الجزائر**" ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا – العدد ا السادس،جامعة شلف ،ص308.

[2] سايج فايز ، مرجع سابق ، ص 213.

-إعداد وتأهيل وتكوين أساتذة الجامعات والمعاهد وبالتنسيق مع الجمعيات المهنية لتدريس هذه المعايير والقيام بإدراجها ضمن المناهج الجديدة في السنوات القادمة؛

- ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسيرية المرتبطة بهذه المعايير ؛

- إلزامية رجال الأعمال والمدققين الخارجيين لتقرب من الجامعات بهدف الحصول على المعرفة الدقيقة بشأن كيفية سير وتطبيق هذه التعديلات ؛

-تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لدراسة هذه التعديلات ؛

- القيام بدورات تدريبية متخصصة في مجال التعديلات الخاص بالمعايير الدولية للتدقيق وإشراك مكاتب التدقيق و المتربصين فيها في هذه الدورات ؛

- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بمعايير التدقيق ؛

-تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف للقيام بهذه التعديلات ؛

- قيام الهيئات الحكومية، بفرض التعامل على المؤسسات الكبرى لتقديم تقارير التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق بأحداث التعديلات.

**مزايا تبني معايير التدقيق الدولية[1]:**

إن تبني معايير التدقيق الدولية يقدم العديد من المزايا والمنافع لمكاتب التدقيق بشكل عام. فبالنسبة للمنشات التي تتبنى المعايير التدقيق الدولية فان المنفعة الأساسية تتمثل في تسهيل المجال لهذه المنشات بالدخول إلى الأسواق المالية العالمية والتي غالباً ما تشترط حد ادني من الإفصاح والمتطلبات التدقيقية والتي توفرها المعايير الدولية.

كما إن تبني المعايير من قبل المكاتب التدقيق يجعل الطلب على خدمات هذه المكاتب أكثر وخاصة من قبل المستثمرين الأجانب .

[1] محمد أبو نصار، "تبني معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق- التجربة الاردنية - ' ملتقي الدولي حول :"النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية التحدي، ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة ، 13-12 ديسمبر2011 ،بتصرف، ص 02/ 03.

أما بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية فان مزايا هذا التبني تتمثل في توفير معلومات مالية ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع المكاتب الأخرى في دول أخرى.

كما إن تبني المعايير الدولية يوفر حد ادني من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة.

كما تعتبر القوائم المالية المعدة بناء على تلك المعايير أكثر سهولة للفهم والاستيعاب من قبل المستخدمين الأجانب للقوائم المالية .

أما بالنسبة لمهنة المحاسبة والتدقيق فان تبني المعايير الدولية يساعد على الارتقاء في المهنة من حيث توفير محاسبين مدققين مؤهلين قادريين على العمل وفق هذه المعايير في معظم دول العالم.

كما يساعد على توحيد العديد من أسس القياس والإفصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول المختلفة. كما يساعد تبني المعايير الدولية على النهوض بمهنة التدقيق في الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية خاصة بها حيث تتميز معايير المحاسبة الدولية بأنها وضعت بناء على ظروف واحتياجات معظم الدول ولم تكن موجه إلى دول محددة. كما أنها تمتاز بقبولها وتبنيها من قبل العديد من دول العالم، مما يسهل بالتالي مقارنة القوائم المالية المعدة بناء عليها لشركات من دول مختلفة.

**المطلب الثالث : تلائم القوانين والمراسيم التشريعية المنظمة للمهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق :**

من خلال قراءة النصوص التشريعية المنظمة لمهن التدقيق في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية، نلاحظ ما يلي [1]:

**– نقاط التوافق :**

بالنسبة لنقاط التوافق، يمكن ملاحظة ما يلي :

– **تعيين المدقق** : ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أهمية عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200" الأهداف العامة للمدقق المستقل وتنفيذ التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق " والمعيار الدولي للمراجعة رقم 210" الاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة؛ "

**– رقابة الجودة:** نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220" رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية؛ "

تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير ( المسؤول الأول) والمراجع الثانوي: وهو ما نصت عليه المواد 30 ،46 ،47 ،48 و 49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600"اعتبارات خاصة عند مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها أعمال مراجعي الفروع؛

**–التقرير وأنواعه:** من بين ما نص عليه القانون 10-01 لا سيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570" المؤسسة المستمرة"، والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 265" الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"؛

**– التوثيق وحفظ الملفات:** حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداء من آخر سنة الانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 230"وثائق التدقيق" .

[1] جمال عمورة ، مرجع سابق ، ص 12.

**-نقاط الاختلاف و اللاتوافق :**

لم تتعرض النصوص القانونية التالية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر للنقاط التالية والتي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق [1]:

- تقييم المخاطر؛
- أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملائمتها؛
- عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها )؛
- الأطراف ذات العالقة؛
- الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المدقق؛
- مراعاة عمل المدقق الداخلي؛
- الاستفادة من عمل خبير.

**المطلب الرابع :تكييف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع البيئة الدولية للمعايير التدقيق :**

من خلال دراسة واقع مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق في الجزائر والقوانين والتنظيمات التي تحكمها ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق وجدنا مجموعة كبيرة من المعايير والقوانين التي تحكمها والتي تسعى إلي تطوير المهنة والرقي بها وإعطاءها المزيد من المصداقية والثقة في سلامة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف أصحاب المهنة وتوجيهها لمستعمليها من الجهات المختصة .

لكنها مازالت لحد الساعة حبر على ورق لم تطبق في الميدان وبقيت مجرد نصوص قانونية في جريدة رسمية ويرجع ذلك إلي عدة أسباب أهمها[2] :

– عدم وجود جهات مختصة وهيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص القانونية واختلاط الصلاحيات بين المجلس المحاسبة، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،والمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وبالتالي هز مصداقية مهنة التدقيق وإفراغ هذه النصوص من محتواها ؛

[1] جمال عمورة ، مرجع سابق ، ص 12.

[2] جمال عمورة ، مرجع سابق ، بتصرف ، ص 13.

– التأخر في إعداد التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين والمراسيم (كالمذكرة المنهجية المتعلقة بالتثبيتات والمخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي )؛

–نقص الدورات التكوينية للمتربصين والمزاولين للمهنة ،فأصبح مزاول المهنة يهتم بإعداد التقرير دون الدخول في ميدان ؛

– عدم الاستفادة من الخبرات الأجنبية والوطنية الكفئة في مجال التدقيق والمحاسبة ؛

– قلة التدريب والتربصات الداخلية والخارجية لزيادة الكفاءة في مجال المهنة؛

– عدم معرفة المؤسسات الجزائرية بما لها وما عليها تجاه محافظي الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمدة ( ثقافة الحقوق والواجبات)؛

–غياب المنافسة والمصداقية بين مكاتب التدقيق الوطنية والأجنبية مما انعكس على شكل التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر عن واقع المؤسسة الجزائرية .

وعليه نقترح مايلي :

– تصخير هيئات مختصة في مجال المحاسبة والتدقيق تسهر على مراقبة تطبيق القوانين ؛

–تجديد قوانين جديدة تماشيا مع القوانين واللوائح الدولية في مجال المحاسبة والتدقيق ؛

– تحضير دورات تكوينية للمتربصين في مجال التدقيق وربط هذه الدورات بالجانب الميداني ؛

– ضمان شفافية المعلومات المقدمة من الجهات المختصة والتأكد من مصداقيتها ؛

– الاستفادة من الاجتهادات المقدمة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تصدر في شكل معايير من وقت إلي أخر وتلقى القبول العام ؛

– الاعتماد على معايير التدقيق الدولية جنبا إلي جنب مع معايير المحاسبة الدولية .

**خلاصة الفصل :**

تم في هذا الفصل دراسة الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر،فلمعايير التدقيق الدولية فوائد كثيرة؛ على شرط أن تكون هذه المعايير مقبولة ومتعارف عليها ومناسبة وموثقة بشكل تحريري، وأن تكون مبلغة لجميع أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر للتطوير والتحسين ، لغرض القصور التي تظهر أثناء تطبيقها. مسايرتها للمستجدات الحاصلة من جهة ومعالجة أوجه

من خلال دراسة واقع مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق في الجزائر والقوانين والتنظيمات التي تحكمها ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق وجدنا مجموعة كبيرة من المعايير والقوانين التي تحكمها والتي تسعى إلي تطوير المهنة والرقي بها وإعطاءها المزيد من المصداقية والثقة في سلامة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف أصحاب المهنة وتوجيهها لمستعمليها من الجهات المختصة ، لكن اغلبها لازالت حبر على ورق لم يتم تطبيقها على ارض الواقع .

# الفصل الرابع :

# إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية

# في الجزائر

# دراسة تطبيقية

**تمهيد :**

على مدى السنوات الماضية اعتبرت معايير التدقيق الدولية ISA معايير نظرية بالنسبة للجزائر ولكن مع بداية 2016 بدأت الجزائر في تبني ثمان معايير جديدة وفرضت تطبيقها على الساحة ، وبغرض تدعيم دراستنا النظرية و إضفاء جانب تطبيقي لها ، يتم في هذا الفصل قياس مدى توافق الجانب النظري مع الواقع الميداني ، حيث قمنا بإعداد استمارة تعكس رؤية المهنيين المختصيين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر .

تضمنت الاستمارة المدروسة أربع محاور أساسية :

- ✓ **المحور الاول:** متطلبات تقارير التدقيق الخارجي .
- ✓ **المحور الثاني:** إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
- ✓ **المحور الثالث:** إلزامية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ISA بالجزائر.
- ✓ **المحور الرابع:** تكاليف تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر .

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلي ثلاث مباحث وكل مبحث إلي أربع مطالب ففي المبحث الأول تقديم الدراسة الميدانية حيث سيتم دراسة المنهجية المتبعة في الدراسة التطبيقية من خلال دراسة عينة البحث و حدود الدراسة والصعوبات التي واجهتها الدراسة .

أما في المبحث الثاني سيتم دراسة كيفية إعداد وتحضير الاستمارة ففي المطلب الأول سنتطرق إلي إعداد الاستمارة و في المطلب الثاني شكل والهيكل الأساسي للاستمارة وفي المطلب الثالث سنتطرق إلي تفريغ الاستمارة .

أما المبحث الأخير تحليل مختلف النتائج لكل محاور الاستمارة المدروسة والتي تم تضمينها أربعة محاور أساسية تخص المعايير الدولية للتدقيق ، ومحاولة إسقاطهما على الواقع الجزائري مع استيضاح الاختلافات إن وجدت واستطلاع مدى ضرورة و إمكانية لحاق الجزائر بالركب الدولي.

- **المبحث الأول : تقديم الدراسة الميدانية**
- **المطلب الأول : أدوات الدراسة :**

تماشيا مع طبيعة الموضوع الذي نحن في صدد دراسته والمتعلق بتقارير المدقق الخارجي ومدى إلزامية تطبيقها وفق المعايير التدقيق الدولية ISA ، و إسقاط هذه الدراسة على بيئة المدقق الجزائري ، وهذا سعيا لإعادة تطوير والارتقاء بهذه المهنة وفق البيئة الدولية ، وما يوافق هذا التطور من تشريعات وقوانين تحكم هذه المهنة بما يتواءم مع التوجهات العالمية ، واستنادا لمعالجة متطلبات هذا الموضوع في الميدان ، اعتمدنا على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع للوصول إلي النتائج المرجوة من الدراسة ، ومن أهم هذه الأدوات المستعملة :

- ✓ **الوثائق والبيانات ؛**
- ✓ **المقابلات الشخصية ؛**
- ✓ **الاستبيان ؛**

اعتمدنا على هذه الأدوات من اجل إيجاد التكامل بينها ، لكن في ظل قصور هذه أدوات للخروج بنتائج دقيقة حولنا تدارك هذا القصور بالتركيز على الاستبانة ، لما لي هذا الأخيرة من أهمية عند الباحثين لجمع البيانات الأولية،وما يبين أهمية هذه الأداة أن معظم هذه الأدوات السابقة الذكر ما هي إلا أدوات مكملة لعملية الاستبيان .

**الفرع الأول :الوثائق والبيانات :**

تمت عملية جمع المعلومات والبيانات من مصادر ووثائق التي تهتم بمجال التدقيق والمحاسبة في الجزائر ، باعتبارنا اعتمدنا على هذه الوثائق من بداية البحث واستمرت معه ، وتشمل هذه الوثائق مايلي :

- ✓ القوانين والمراسيم والنصوص التشريعية الواردة في الجريدة الرسمية ؛
- ✓ الملتقيات والأبحاث العلمية من مقالات ومذكرات ماجستير وأطروحات دكتوراه في نفس المجال ؛
- ✓ التقارير والنشرات العلمية الصادرة عن الهيئات والمنظمات العلمية ؛
- ✓ النشرات التي يصدرها مجلس المحاسبة ؛
- ✓ إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ؛
- ✓ إصدارات لجان المتعلقة بتبني المعايير الدولية للتدقيق ؛
- ✓ دراسات أجريت من طرف مكاتب في الخارج ؛

إضافة إلي ذلك اعتمدنا في جمع معلوماتنا على قنوات معلومات أخرى يأتي في مقدمتها الشبكة العنكبوتية " الانترنت"

من خلال الاتصال الدائم والمستمر وتصفح العديد من المواقع والمجلات الدولية الالكترونية الخاصة بمجال المحاسبة و كذا التدقيق .

**الفرع الثاني :المقابلات الشخصية :**

إن المقابلة الشخصية في هذه الدراسات تلعب دورا هام كمصدر مباشر للحصول على المعلومة ، حيث قمنا بسلسلة من المقابلات مع المهنيين في مجال التدقيق والمحاسبة تمحور الحوار معهم عن إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر ، وهل المعايير التدقيق الجزائرية الصادرة مؤخرا هناك إمكانية لتطبيقها على أرض الواقع ، وما سبب تأخر إصدار هذه المعايير في ساحة الوطنية ، وهل البيئة الجزائرية لازلت غير مؤهلة لمثل هذه المعايير . ومن بين المحاورين :

- ✓ أعضاء في المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ،محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ؛
- ✓ أساتذة جامعيين متخصصين في التدقيق ؛
- ✓ موظفي وإطارات في المحاسبة والتدقيق في مؤسسات اقتصادية ؛
- ✓ متربصين في مكاتب التدقيق .

في هذا الصدد فإن تركيزنا كان أكثر على المقابلات الغير الرسمية ، لما لي المقابلات الرسمية من إجراءات كطلب العديد من المهنيين لطلب مسبق يودع لدى أمانة الشخص المراد مقابلته ، مما قد تتسبب هذه الإجراءات الإدارية من صعوبة الحصول على المعلومة أو حتى يمس سرعة الوصول لها، مما اثر هذا سلبا على جودة المعلومة المستسقاة من الأطراف التي حاورناها خصوصا فيما يتعلق بالممارسين للمهنة .

**المطلب الثاني : الاستبيان :**

رغم ما سبق ذكره من الأدوات والأساليب تم الاعتماد عليها للحصول على المعلومات ،ولأجل الوقوف إلي إدراك جيد للموضوع والفهم الصحيح للظاهرة ، وأمام المشاكل والمصاعب التي وجههتها الأدوات السابقة اضطررنا إلي الاعتماد على الاستبيان لتجاوز النقائص في الأدوات السابقة .

**الفرع الأول : تحضير الاستبيان :**

سنستعرض في هذا المطلب تقديم الدراسة الميدانية من خلال التطرق إلي المنهجية المتبعة لإعداد هذه الاستمارة التي تتضمن ، مجتمع وعينة المدروسة ، أساليب جمع البيانات، وأساليب التحليل الإحصائي المستخدمة ، وحدود الدراسة و ماهي الصعوبات التي ووجهتها دراستنا .

**– الإطار المنهجي للدراسة :**

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة والتحليل بإتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل النتائج الدراسة التي تهدف إلي معرفة مدى تطابق الواقع النظري مع الجانب التطبيقي للدراسة .

**– الفرع الثاني : جمع البيانات :**

للقيام بأي دراسة لابد من جمع البيانات المتعلقة بها ، حيث تعتمد الدراسة على نوعين من البيانات وهي البيانات ثانوية والبيانات أولية .

**أولا :البيانات ثانوية :**

هي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على الإطلاع على الكتب و الدراسات السابقة في التدقيق الخارجي و المعايير الدولية ، من أجل إثراء في هذه الدراسة.

**ثانيا : البيانات الأولية :**

هي بيانات الجانب الميداني للدراسة التي تم الحصول عليها من خلال توزيع استمارات الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والتي تشتمل على مجموعة من الأسئلة التي تم حصرها وتجميعها ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج برنامج الحزمة الإحصائية SPSS 20 وبرنامج EXECL .

**المطلب الثالث : حدود الدراسة والصعوبات التي واجهاتها :**

**الفرع الأول : حدود الدراسة :**

تتمثل حدود الدراسة في مايلي :

**– الحدود المكانية** : الغرض من هذه الدراسة هو الوصول إلى ما مدى ملائمة تقارير التدقيق الخارجي مع البيئة الدولية للتدقيق، فانحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية ، وشملت عدة ولايات بغرض الحصول على اكبر عينة ممكنة ، وكذلك لرفض الكثيرين التجاوب مع الدراسة في بعض المناطق خاصة من المهنيين لصعوبة الانتقال لهم وإرسالها عبر الانترنت .

– **الحدود الزمنية** : امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين شهر سبتمبر 2016إلى ديسمبر من نفس السنة.

– **الحدود البشرية** : شملت هذه الدراسة أكاديميين من الأساتذة جامعيين وطلبة دكتوراه في مجال التدقيق ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة و التدقيق ، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.

– **الحدود الموضوعية** : اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من تقارير التدقيق الخارجي و كذا تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ، و دراسة مدى إمكانية ملائمة تقارير الدولية للتدقيق مع الواقع الجزائري .

**الفرع الثاني :صعوبات الدراسة.**

رغم أهمية الموضوع وحداثته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان من إصدار معايير تدقيق جديدة ، ورغم سعي الطالب لتحصيل نتائج موضوعية ، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي:

- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة ، خاصة من المهنيين ، وهو ما نلحظه من خلال الجدول رقم ( 11 ) كون الاستمارات المسترجعة هي 55 من أصل 83 موزعة ؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه ؛
- قلة الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات في ولاية وتكتلهم في الجزائر العاصمة مما اضطرنا للتنقل إلي ولايات أخرى مما أدى إلي صعوبة التحصيل المعلومات من هؤلاء المهنيين بسبب التماطل أو انشغالهم في العديد من المرات ؛
- كان على الباحث أشراك الأكاديميين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق ، وهو ما ألزمه التنقل بين العديد من الجامعات ؛
- قلة الاسترجاع الاستمارات المبعوثة عن طريق البريد الالكتروني لأسباب نجهلها .

**المطلب الرابع : مجتمع وعينة الدراسة .**

يوضح هذا المطلب مجتمع الدراسة وعينتها، وأسلوب اختيار وجمع بيانات العينة، وذلك كما يلي:

**الفرع الأول : مجتمع الدراسة :**

عند اختيارنا للفئة المدروسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي و العملي ، فضروري جدا للمستجوب حيازته لشهادة علمية في المحاسبة سواء ليسانس أو ماستر أو ماجستير أو دكتوراه و التدقيق بالنسبة للأكاديميين و ربما الشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين .

اشترطنا بالنسبة للمهنيين المستوى الوظيفي وحددناه بمحاسب معتمد أو محافظ حسابات أو خبير محاسبي .

حددت الخبرة بالسنوات العمل والتي حصرناه اقل من 5 سنوات و من 5سنوات إلي 10 سنوات ومن 10 سنوات إلي 15 سنة وأكثر من 15 سنة .

فكانت مجتمع الدراسة ممثلة بأربع فئات :

- **الفئة الأولى** : فئة الأكاديميين والمتمثلة في ( الأساتذة الجامعيين تخصص محاسبة وتدقيق )
- **الفئة الثانية** : محافظي الحسابات .
- **الفئة الثالثة** : الخبراء المحاسبيين .
- **الفئة الرابعة** : المحاسبين المعتمدين .

كان الهدف من شمولية مجتمع الدراسة لأراء الأكاديميين وكذا المهنيين ، هو المزج بين رأيين كون الأكاديميين يقدمون إجابات تكون ذات نظرة نظرية في حين المهنيين يزودون بإجابات تطبيقية للموضوع كون هذا الأخير يتعلق بالمعايير دولية و المعايير الجزائرية ، و بالتالي وجوب الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الاقتناع بها و تطبيقها.

**الفرع الثاني : عينة الدراسة :**

نظرا لكبر عينة الدراسة وصعوبة حصره، فقد تم الاعتماد على أسلوب المعاينة،فانه لم يتم تحديد حجم العينة بشكل أولي وذلك لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل ، فحاولنا التماشي مع عدد الاستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة جيدة تعكس رؤى مجتمع الدراسة ، كما أننا حاولنا التوفيق بين حجمي العينة والتي كما ذكرنا أنها تتكون من الأكاديميين من جهة و المهنيين من جهة أخرى .

قد تم الاعتماد في توصيل الاستمارات الاستبيان إلي عينة الدراسة على الاتصال الشخصي بالمهنيين على مستوى مكاتب التدقيق (أي التسليم المباشر ) ، و إرسال الاستمارات عبر البريد الالكتروني أو عبر وسائل التواصل الاجتماعي، كما تم الاعتماد على بعض الزملاء وبعض المهنيين في توزيع الاستمارات .

حيث تم توزيع استمارة الاستبيان على 83 فرد من أفراد العينة، وتم استرجاع55 عينة استبيان كما هو موضح في الشكل التالي :

**جدول رقم ( 11 ) : الاستمارات الموزعة والمسترجعة ونسبة الاسترجاع**

| فئة الأكاديميين | الاستمارات الموزعة | الاستمارات المسترجعة | الاستمارات الغير مسترجعة | الاستمارات الملغاة | الاستمارات المعتمدة |
|---|---|---|---|---|---|
| **أساتذة الجامعيين** | 29 | 27 | 02 | 00 | 27 |
| **فئة المهنيين** | **الاستمارات الموزعة** | **الاستمارات المسترجعة** | **الاستمارات الغير مسترجعة** | **الاستمارات الملغاة** | **الاستمارات المعتمدة** |
| محافظي الحسابات | 20 | 09 | 11 | 00 | 09 |
| الخبراء المحاسبيين | 16 | 07 | 09 | 00 | 07 |
| المحاسبيين المعتمدين | 18 | 12 | 03 | 03 | 12 |
| **المجموع** | **83** | **55** | **25** | **03** | **55** |
| **النسبة %** | **100 %** | **66 .26 %** | **30.12%** | **3.61%** | **66 .26 %** |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على فرز البيانات

من خلال الجدول رقم ( **11** ) ، قدرت عدد الاستمارات الموزعة ب 83 استمارة ، و التي استخلص منها 55 استمارة صالحة للدراسة ، ، وهي عينة مقبولة للتحليل، مقارنة بالدراسات في نفس المجال، وهي تمثل عدد الاستمارات التي تم إدخال بياناتها إلى البرنامج الإحصائي spss بهدف معالجتها، وتحليل ومناقشة ما جاء فيها. كما انه ولا استمارة قد وردت بعد الأجل، فقد تم إعادة الاتصال بكل المستجوبين من أجل استرجاع الاستمارات، رغم المماطلة في تقديم الإجابات، ورغم تواجد بعض المهنيين في مناطق بعيدة عن مقر تواجدنا جغرافيا ،ويمكن القول استحالة الإجابة الكترونيا من طرف المهنيين لانشغالاتهم إذا أننا لم نبدأ في إدخال البيانات بالبرنامج الإحصائي إلا بعد التأكد من استحالة استرجاع الاستمارات المتبقية.

أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل و انتهاء فترة الدراسة ،وقدرت الاستمارات الغير مسترجعة ب25 استمارة ، كما تم إلغاء استمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات ، أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية و العملية المحددة في الاستمارة. وقدر عددها ب 03 استمارات .

**جدول رقم ( 12 ) : النسبة المئوية للاستمارات المعتمدة**

| فئة المستجوبة | الاستمارات المعتمدة | النسبة المئوية % |
|---|---|---|
| **أساتذة الجامعيين** | 27 | 48.09 |
| **محافظي الحسابات** | 09 | 16.36 |
| **الخبراء المحاسبيين** | 07 | 12.72 |
| **المحاسبيين المعتمدين** | 12 | 21.18 |
| **المجموع** | 55 | 100% |

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على فرز البيانات

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 11) و الجدول رقم ( 12 ) أن أكثر الاستمارات الموزعة من فئة المهنيين والتي تخص فئة ومحافظي الحسابات ( والتي كانت 20من أصل 83) خبراء المحاسبيين ( والتي كانت 16 من أصل 83) ومحاسبيين المعتمدين ( والتي كانت 18 من أصل 83) لكن نسبة الاسترجاع كانت ضعيفة من طرف هذه الفئة المستجوبة .

حيث بلغت نسبة الاسترجاع من قبل محافظي الحسابات ( 09 من أصل 55)أي بنسبة 16.36 %من الفئة المستجوبة وبلغت نسبة الخبراء المحاسبيين ( 07 من أصل 55 ) أي بنسبة 16.36% من الفئة المستجوبة ،وقدرت فئة **المحاسبيين المعتمدين** ( 12 من أصل 55 ) أي بنسبة 21.18% من الفئة المستجوبة .

أما فئة الأكاديميين فكانت نسبة الاستجابة أكبر مقارنة مع فئة المهنيين فكانت نسبة الاستجابة من طرف الأساتذة الجامعيين فبلغ عدد الاستمارات الموزعة (29من أصل 83) ، وبلغ عدد الاسترجاع ( 27 من أصل 55 ) أي نسبة 48.09% .

**المبحث الثاني : دراسة كيفية إعداد وتحضير الاستمارة :**

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض مختلف العناصر التي تمت مراعاتها لدى إعداد استمارة الاستبيان والظروف التي تمت صياغتها فيها ، بالإضافة إلى أهم مكونات هذه الاستمارة ،بدءا من مرحلة بناء الاستمارات طريقة تبويب الأسئلة ، طرق التفريغ والمعالجة المنتهجة ، والطريقة التي تم بها النشر الأولي للاستمارة فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستمارات من أفراد العينة.

**المطلب الأول : إعداد استمارة الاستبيان :**

هناك جملة من النقاط التي حاول الباحث مراعاتها لدى إعداده استمارة الاستبيان أهمها:

- ✓ اعتمد الطالب في إعداد أسئلة الاستبيان على الأسلوب البسيط ، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل من يقراها ولا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى ؛
- ✓ تمحورت أسئلة الاستمارة حول الموضوع المدروس وهو ما مدى أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في إعداد تقارير المدقق الخارجي ؛
- ✓ حولنا الابتعاد قدر المستطاع عن التعمق في الطرح الأسئلة والغموض لتسهيل على المستجوب ، من اجل الوصول إلي اكبر عدد من الإجابات ؛
- ✓ توافق الترتيب و التدرج في الاستبيان مع الإطار النظري في الفصول الثلاثة الأولى ؛
- ✓ إحداث بعض التعديلات على الاستبيان قبل الخروج بالاستمارة المعتمدة والموضحة في الملحق رقم (01) ( إضافة ، حذف ، تغيير) ، وطرح استمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها ؛
- ✓ مراعاة أراء المحكمين في إعداد الاستمارة حيث تم استشارة الأستاذ المؤطر واخذ رأيه ، ورأي بعض المهنيين في التخصص ، من حيث مدى قياس فقارات الاستبيان للهدف الذي وضعت من أجله، ومن حيث وضوح لغته، كما يتميز الاستبيان بصدق المحتوى ، فقد قمنا بتحليل بنوده، وحذف الفقرات التي يختلف فيها كل أفراد العينة، بهدف الوقوف على قدرة المستجوب لتمييز والاستجابة له بشكل مختلف.

**المطلب الثاني: ديباجة وبناء الاستمارة :**

**الفرع الأول :ديباجة الاستمارة :**

تمثلت ديباجة الاستمارة في مايلي :

- حيث تحمل الورقة الأولى عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم للشهادة المراد الحصول عليها ، والجهة الأكاديمية المنتمي إليها وكذلك تقديم تبرير لسبب القيام بهذه الاستبانة ، حيث التمس الباحث من المستجوبين الإجابة على الأسئلة بكل صدق وموضوعية، وتعهد بأن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة، وأنها لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.
- كما أشار الباحث في الاستمارة لاسمه ورقم الهاتف والبريد الالكتروني وذلك لزيادة قبول الاستمارة والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تفاهمهم .

-كما قدم الباحث بعض الملاحظات منها :

- قبل البدء في الإجابة يشترط أن تكون على اطلاع بالقانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،

- كما يشترط أن تكون على اطلاع بمعايير التدقيق الدولية ISA .

**الفرع الثاني :بناء الاستمارة :**

للوصول إلي نتائج المطلوبة من الدراسة تم صياغة الأسئلة كما يلي :

- أسئلة مغلقة
- أسئلة مفتوحة
- أسئلة مختلطة

فنوع الأول يتطلب اختيار إجابات محددة مسبقا للإجابة على السؤال ومثال على هذا النوع :

-هل يتوفر للمدقق الخارجي الجزائري الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق ؟

موافق ☐ غير موافق ☐ محا ☐

أما الأسئلة المفتوحة فتتطلب إجابات مفتوحة دون قيود ودون اختيارات ومثال على هذا النوع من الأسئلة :

- من وجهة نظركم انتهاج الجزائر للمعايير التدقيق الدولية من شأنه الرفع من قدرة وكفاءة مدقق الحسابات فيصبح شأنه شأن المدققين الأجانب؟
- أما النوع الثالث من الأسئلة وهي الأسئلة المختلطة فهي تجمع بين النوعين الأسئلة المفتوحة والأسئلة المغلقة

ومن ومثال على هذه الأسئلة :

- هل تبني المعايير التدقيق الدولية يمكن أن يواجه صعوبات في التطبيق ؟
- موافق ☐ غير موافق ☐ محايد ☐
- إذا كانت الإجابة غير موافق ماهي أسباب ذلك :.....

**الفرع الثالث : هيكل الاستبيان :**

تضمنت قاعدة هذا الاستبيان على جزأين أساسيين :

**الجزء الأول** : تطرق الباحث في هذا الجزء للمعلومات الشخصية للعينة المبحوثة محل الدراسة وعددها ( 50)وتمثلت الأسئلة المطروحة في مايلي : **الجنس ، العمر ، المؤهل العلمي ، المستوى الوظيفي ، الخبرة المهنية** .

**الجزء الثاني** : تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى أربعة محاور تشكل في مجملها 31 سؤالا ؛

**المحور الأول** : ضم المحور الأول 12 سؤال تمحورت جل الأسئلة حول متطلبات تقارير التدقيق الخارجي ؛

**المحور الثاني** : ضم 10 أسئلة ، وتناول إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ؛

**المحور الثالث** : ضم 05 أسئلة خصصت لدراسة إلزامية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ISA بالجزائر ؛

**المحور الرابع** : ضم 04 أسئلة ، تهدف إلى معرفة تكاليف تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر .

للتأكد من صدق الاستبيان والدراسة التي قمنا بها وقدرتها على تحقيق الهدف المرجو منها ، استخدمنا معامل الثبات

ألفا كرونباخ ( ALPHA CRONBACH ) فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0.868 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد ، فمعامل ينحصر عادة بين الصفر والواحد ، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| ,868 | 31 |

من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

**المطلب الثالث: تفريغ الاستبيان وتحليل النتائج :**

**الفرع الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة :**

سيتم في هذا المطلب عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديموغرافية المتعلقة بأفراد العينة المدروسة وتحليلها

**أولا : توزيع أفراد العينة حسب الجنس :**

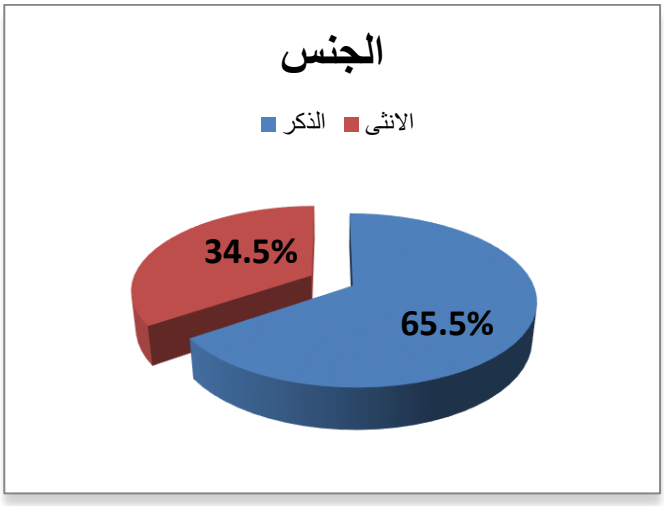
- تكرارت ونسب الجداول الخصائص الديموغرافية للعينة موجودة في الملحق رقم (03)

**جدول رقم (13) : توزيع العينة حسب الجنس**

| الجنس | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| الذكر | 36 | 65.5 |
| الانثى | 19 | 34.5 |
| المجموع | 55 | 100 |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

**الشكل رقم ( 08 ) تمثيل أفراد العينة حسب الجنس**




**المصدر**: من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم 13 أن العينة المدروسة تتكون من 55 فردا منها 36 ذكر و 19 أنثى فنسبة الذكور تساوي 65.5 % والإناث تساوي نسبة 34.5 % فنلاحظ أن الذكور مستحوذين على مهنة المحاسبة والتدقيق و معظم الإناث هم من فئة الأكاديميين أي أساتذة الجامعين . وهذا راجع ممكن إلي صعوبة المهنة على هذه الفئة .

**الفرع الثاني توزيع أفراد العينة حسب العمر :**

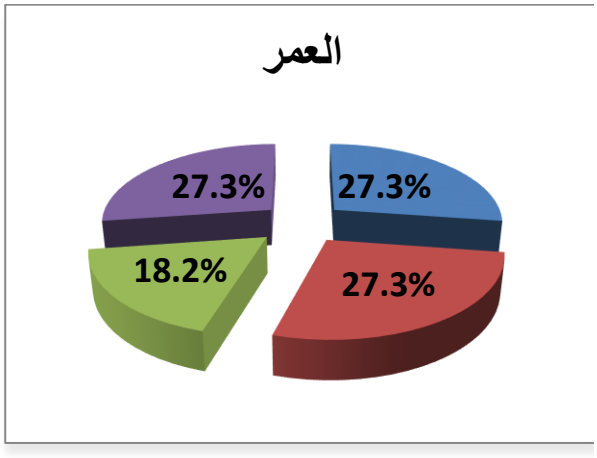
- تكرارت ونسب الجداول الخصائص الديموغرافية للعينة موجودة في الملحق رقم (03)

**الجدول رقم (14) تمثيل أفراد العينة حسب العمر**

| العمر | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| أقل من 30 سنة | 15 | 27.3 |
| من 30 إلى 40 سنة | 15 | 27.3 |
| من 40 إلى 50 سنة | 10 | 18.2 |
| أكثر من 50 سنة | 15 | 27.3 |
| **المجموع** | **55** | **100** |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

**الشكل رقم (09) تمثيل أفراد العينة حسب العمر**




**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

يوضح لنا الجدول رقم (14 )توزيع أفراد عين الدراسة على الفئات العمرية ، ويمكن استخراج منه ما يلي:

✓ الفئة المستجوبة التي يقل عمرهم عن 30 سنة يشكلون نسبة 27.3 % ، وهم غالبيتهم من الأساتذة الجامعيين وطلبة الدكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق ؛

✓الفئة المستجوبة الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و 40 سنة هي27.3 % ، وهم في مجملهم من المحاسبيين المعتمدين ؛

✓ نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة هي 18.2 % ، ممثلين في بعض الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات ؛

✓أما الفئة الخاصة بأكبر من 50 سنة فهم يمثلون ما نسبته27.3 % غالبيتهم من خبراء المحاسبة.

✓نلاحظ من خلال الجدول تقارب النسب العمرية بمامعناه أن العينة المدروسة مقسمة تقسيم بالتساوي بين الفئات العمرية وهذا بدون ترتيب مسبق .

**الفرع الثالث : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:**

لقد تنوعت واختلفت المؤهلات العلمية التي يحملها أفراد عينة الدارسة بين فئة المهنيين والذين يحملون شهادة المهنية،ونعني بها حصول المهني على شهادة مهنية في المحاسبة، وفئة الأكاديميين وهم الأساتذة الجامعيين ، والذي يقصد بهم الحصول على شهادة جامعية في مابعد التدرج كشهادة الدراسات الجامعية كدكتوراه أو ماجيستير ، أما فئة الدراسات العليا فنعني حصول المستجوب على دراسات عليا في المجال ، ويمكن تمثيل النتائج المحصل عليها في الجدول التالي :

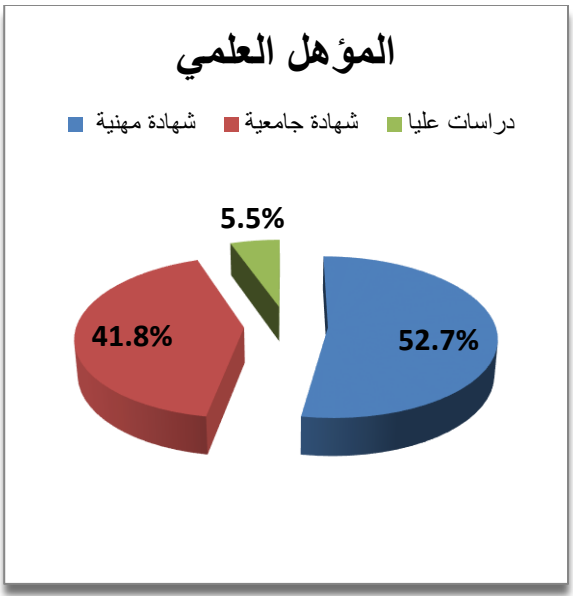
- تكرارت ونسب الجداول الخصائص الديموغرافية للعينة موجودة في الملحق رقم (03)

**الجدول رقم (15) تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| شهادة مهنية | 29 | 52.7 |
| شهادة جامعية | 23 | 41.8 |
| دراسات عليا | 3 | 05.5 |
| أخرى | 00 | 00 |
| المجموع | 55 | 100 |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

**الشكل رقم (10) تمثيل أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**




**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

نلاحظ من خلال نتائج المتوصل إليها من الجدول رقم 15 أن أصحاب الشهادة المهنية هم الفئة الكبيرة المستجوبة بنسبة 52.7 % ، وتعتبر هذه الفئة ذو خبرة كبيرة لأنهم في الميدان ، ويليها أصحاب الشهادة الجامعية بنسبة 41.8 % ، بينما كانت نسبة 5.5 % لأصحاب الدراسات العليا .

**الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي :**

لقد تنوعت عينة المستجوبة من عدة فئات والتي تمثلت في الخبراء المحاسبيين والمحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين و الأساتذة الجامعيين واشتملت عدة ولايات من الوطن ، ويمكن تمثيل النتائج المحصل عليها في الجدول التالي :

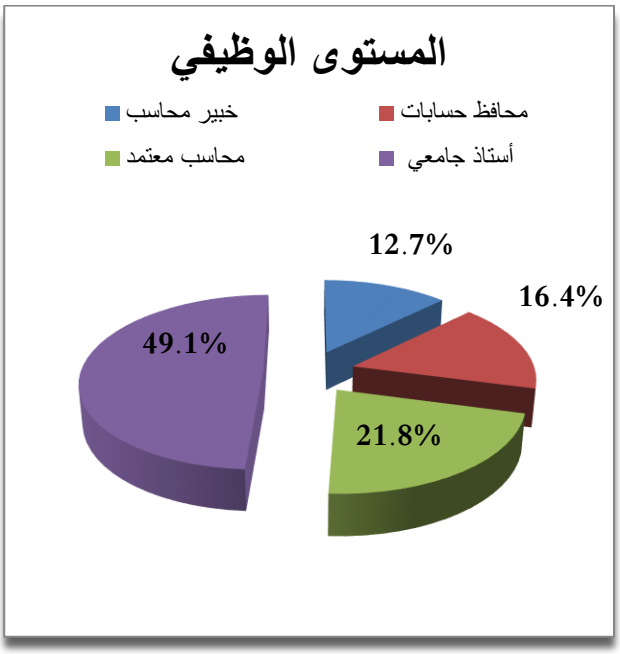
- تكرارت ونسب الجداول الخصائص الديموغرافية للعينة موجودة في الملحق رقم (03)

**الجدول رقم (16) تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي**

| المستوى الوظيفي | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| خبير محاسب | 07 | 12.7 |
| محافظ حسابات | 09 | 16.4 |
| محاسب معتمد | 12 | 21.8 |
| أستاذ جامعي | 27 | 49.1 |
| المجموع | 55 | 100 |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

**الشكل رقم (11) تمثيل أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي**




**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 16 نلاحظ أن فئة الأكاديميين والمتمثلة في الأساتذة الجامعيين هي الفئة الكبيرة المستجوبة بنسبة 49.1 %، ويليها المحاسبيين المعتمدين بنسبة 21.8 %، ثم محافظي الحسابات بنسبة 16.4 % ، وفي الأخير الخبراء المحاسبيين بنسبة 12.7 % .

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين نسبتهم قليلة مقارنة مع الفئات المستجوبة الأخرى وهذا راجع لقلة عددهم وطنيا وكذا تمركز اغلبهم في الجزائر العاصمة .

**الفرع الخامس : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية :**

تم تقسيم الأقدمية المهنية على خمس سنوات متتالية، أقل من خمس سنوات،و مابين 05 و10 سنوات، ثم 10 إلي 15سنة ، ثم ما فوق 15 سنة وتظهر الاقدمية في ممارسة المهنة سواء أكاديميا أو مهنيا من خلال الجدول التالي تحصلنا النتائج التالية:

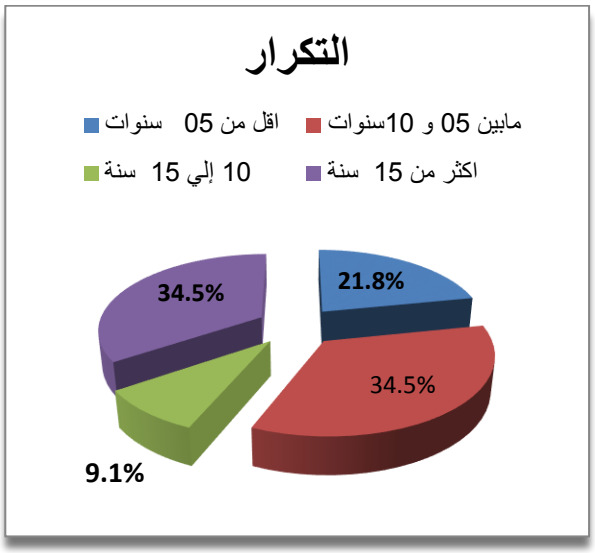
- تكرارت ونسب الجداول الخصائص الديموغرافية للعينة موجودة في الملحق رقم (03)

**الجدول رقم (17 )تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**

| الخبرة المهنية | التكرار | النسبة % |
|---|---|---|
| اقل من 05 سنوات | 12 | 21.8 |
| مابين 05 و 10سنوات | 19 | 34.5 |
| 10 إلي 15 سنة | 05 | 09.1 |
| أكثر من 15 سنة | 19 | 34.5 |
| المجموع | 55 | 100 |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

**الشكل رقم (12 )تمثيل أفراد العينة حسب الخبرة المهنية**




**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

**المطلب الرابع : الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ومقاييسها :**

سنتطرق إلى مختلف الأساليب الإحصائية التي ستستعمل في تحليل البيانات، وأيضا نوع المقاييس المستخدمة.

حيث تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي حيث هو علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية . حيث يتم تنظيم وتلخيص المعلومات لتسهيل فهمها ودراستها ، ومن خلال هذا الإحصاء تم الاعتماد على أهم المقاييس الإحصائية وتتمثل في مقاييس النزعة المركزية وهو تجمع معظم المشاهدات حول قيمة متوسطة، تمثل نقطة ارتكاز تلك المشاهدات ،وأهمها المتوسط الحسابي والوسيط والمنوال.

**المتوسط الحسابي** : يعرف بأنه القيمة التي تساوي مجموع المشاهدات مقسوماً على عددها وهو أكثر مقاييس النزعة المركزية شيوعاً .

**المنوال:** المنوال هو القيمة الأكثر تكرار وشيوعاً في البيانات الخام، أما في البيانات التكرارية فهو مركز الفئة الأكبر تكرار .

كما اعتمدنا أيضا على مقاييس التشتت **أهمها** :

**الانحراف المعياري :Standard Deviation**

انه الجذر التربيعي لمتباين، وهو يعيد الفروقات إلى وضعها الأصلي بعد أن تم تربيعها، أو تربيع القيم ذاتيا .ولأهميته فقد تنوعت طرق حساب قيمته، فكثرت المعادلات و تكررت بصيغ مختلفة تؤدي الغرض نفسه مبنية وفق المنطق نفسه.

تم إعداد الأسئلة الاستبيان وفق مقياس ليكارت LIKERT SCALE من 5 درجات لمعرفة درجة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان .

تعد طريقة ليكارت من الطرق الشائعة الاستخدام في قياس الاتجاهات العلمية والبحوث الإحصائية ، لاختصارها الوقت والجهد ويتميز مقياس ليكارت بالسهولة في التصميم والتطبيق والتصحيح وارتفاع درجة ثباته وصدقه .

إن الهدف من وراء وضع قيم رقمية، هو تحديد اتجاه آراء العينة، إذ يمكننا استخدام المتوسط المرجح في حالة المقاييس الترتيبية، أما المقاييس الاسمية فنحدد اتجاه آراء العينة عن طريق حساب المنوال.

قد تم حساب المتوسط المرجح في مقاس ليكرت الخماسي بإتباع الخطوات التالية:

-حساب المدى والذي يساوي أعلى درجة في المقياس "5 " ناقص أدنى درجة في المقياس "1" وعليه فالمدى يساوي ( 5-1 ) =4.

- حساب طول المدى، والذي يساوي المدى/عدد الدرجات = 5/4 =0,8

- تم إضافة العدد 0.8 إلى أقل درجة في المقياس، أي"1 " ، وهذا من أجل وضع الحد الأعلى، وكانت الحدود الباقية كما هو مبين في الجدول التالي :

**الجدول رقم (18) مقياس ليكارت الخماسي :**

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

**المصدر** : من إعداد الطالبة بالاعتماد على طريقة حساب المتوسط المرجح

بإتباع نفس الطريقة، تم حساب المتوسط المرجح لمقياس ليكرت الثلاثي،

- حساب المدى والذي يساوي أعلى درجة في المقياس "3 " ناقص أدنى درجة في المقياس "1" وعليه فالمدى يساوي ( 3-1 ) =2.

- حساب طول المدى، والذي يساوي المدى/عدد الدرجات = 3/2 =0,66

- تم إضافة العدد 0.66 إلى أقل درجة في المقياس، أي"1 " ، وهذا من أجل وضع الحد الأعلى، وكانت الحدود الباقية كما هو مبين في الجدول التالي :

**الجدول رقم (19) مقياس ليكارت الثلاثي:**

| التصنيف | غير موافق | محايد | موافق |
|---|---|---|---|
| **الدرجة** | 1 | 2 | 3 |
| **المتوسط المرجح** | **[1.66 – 1]** | **[2.33 – 1.66]** | **[3 – 2.33]** |

**المصدر** : من إعداد الطالبة بالاعتماد على طريقة حساب المتوسط المرجح

**المبحث الثالث : تحليل نتائج الاستبيان :**

**المطلب الأول :تحليل نتائج المحور الأول :متطلبات تقارير التدقيق الخارجي .**

**الجدول رقم ( 20) نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول متطلبات تقارير التدقيق الخارجي**

- تكرارت ونسب الجدول رقم(20) نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول متطلبات تقارير التدقيق الخارجي موجودة في الملحق رقم (04)

| العبارة | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
| تقرير المدقق الخارجي هو وسيلة يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية. | 4.16 | 0.81 | موافق |

| | | | |
|---|---|---|---|
| يمثل تقرير مدقق الحسابات وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين المستخدمين المعلومة من أصحاب المؤسسة ومتحاجي المعلومة . | 4.52 | 0.69 | موافق بشدة |
| يشترط إعداد التقرير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها مباشرة لتجنب أي تلاعب في معلوماتها . | 3.85 | 1.00 | موافق |
| يعتبر عنوان التقرير والفقرة الافتتاحية من أهم العناصر التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في إعداد تقريره . | 3.85 | 0.95 | موافق |
| يعبر مدقق الحسابات عن رأي صريح عما إذا كانت القوائم المالية محل الدراسة تعبر بصورة صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة ومركزها المالي . | 3.34 | 0.58 | موافق |
| عدم وجود تحفظات في تقرير مدقق الحسابات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية محل الدراسة . | 3.89 | 0.85 | موافق |
| يعتبر تقرير مدقق الحسابات نظيف إذ أعدت القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية معدة قبولا عاما . | 4.07 | 0.89 | موافق |
| يعتبر تقرير مدقق الحسابات متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . | 4.00 | 0.88 | موافق |
| يعتبر تقرير المدقق غير نظيف إذ لم تتم عملية الفحص وفق معايير التدقيق الدولية . | 3.81 | 0.96 | موافق |
| عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية تجبر مدقق | 3.89 | 1.22 | موافق |

| | | | |
|---|---|---|---|
| الحسابات على إبداء رأي سالب . | | | |
| يبدي مدقق الحسابات رأي غير نظيف كليا في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية . | 3.98 | 0.91 | موافق |
| يمتنع المدقق عن إبداء رأيه كليا في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية | 3.74 | 1.05 | موافق |
| **المتوسط العام** | **3.92** | **0.89** | **موافق** |

**المصدر** : من إعداد الطالبة على طريقة حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مستنبط من نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم (20) أن المتوسط العام لإجابات العينة كان يساوي 3.92 والتي تتراوح بين [3.40 – 4.20] حسب المتوسط المرجح والانحراف المعياري يساوي 0.92 مما يعني أن الاتجاه العام لأفراد العينة تتجه تقريبا إلي الموافق على الأسئلة المطروحة بخصوص المحور الأول متطلبات تقارير التدقيق الخارجي ، و سنحاول تحليل كل سؤال من الأسئلة المطروحة :

**الفرع الأول : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الأول تقرير المدقق الخارجي هو وسيلة يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية**

**الجدول رقم (21):تقرير المدقق الخارجي هو وسيلة يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| تقرير المدقق الخارجي هو وسيلة يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية. | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.16 | 0.81 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 20 | 27 | 5 | 03 | 00 | | | |
| | 36.4 | 49.1 | 9.1 | 5.5 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على أن تقرير المدقق الخارجي هو وسيلة يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية بنسبة تفوق 49.1 %، في حين الفئة الأخرى ترى أن المدقق يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية في تقريره إلا إذا حصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ويجب أن تكون هذه الأدلة كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون ملائمة وجيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة ، وفقا لشروط مهمة التدقيق التي قام بانجازها, ويصدر الرأي عادة عما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها والتدفق النقدي بناء على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها تلك القوائم ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة وتلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للكيان محل التدقيق فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية. ويجب أن يكون التقرير واضح .

**الفرع الثاني : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثاني : تقرير مدقق الحسابات وسيلة اتصال رئيسية :**

**الجدول رقم (22): تقرير مدقق الحسابات وسيلة اتصال رئيسية :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يمثل تقرير مدقق الحسابات وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين المستخدمين المعلومة من أصحاب المؤسسة ومتحاجي المعلومة . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.52 | 0.69 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 33 | 20 | 00 | 02 | 00 | | | |
| | 60 | 36.4 | 00 | 3.6 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة وبشدة بنسبة تفوق 60 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة 36.4 %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.52 هو يتراوح ما بين

[4.20 – 5] وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة بشدة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.69وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الثالث: نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثالث : إعداد التقارير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها :**

**الجدول رقم( 23): إعداد التقارير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يشترط إعداد التقرير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها مباشرة لتجنب أي تلاعب في معلوماتها . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 3.85 | 1.00 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 12 | 33 | 02 | 06 | 02 | | | |
| | 21.8 | 60 | 3.60 | 10.9 | 3.60 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على انه يشترط إعداد التقرير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها مباشرة لتجنب أي تلاعب في معلوماتها بنسبة تفوق 60 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **21.8** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3.85 هو يتراوح ما بين **[3.40 – 4.20]**و هو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.69وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الرابع : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الرابع : يعتبر عنوان التقرير والفقرة الافتتاحية من أهم العناصر إعداد التقرير الجدول رقم(24): يعتبر عنوان التقرير والفقرة الافتتاحية من أهم العناصر إعداد التقرير**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يعتبر عنوان التقرير والفقرة الافتتاحية من أهم العناصر التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في إعداد تقريره | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 3.85 | 0.95 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 14 | 25 | 11 | 04 | 01 | | | |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| . | 25.5 | 45.5 | 20 | 7.30 | 1.80 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على أن عنوان التقرير والفقرة الافتتاحية من أهم العناصر التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في إعداد تقريره . بنسبة 45.5 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **25.5** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3.85 هو يتراوح ما بين

**[3.40 – 4.20]**وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.95وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة . في حين ترى الفئة المتبقية أن ليس فقط الفقرة الافتتاحية وعنوان التقرير من أهم العناصر حيث هناك عناصر أخرى لا تقل أهمية عن العناصر المذكورة وتتمثل في فقرة النطاق، وفقرة إبداء الرأي، وتاريخ التقرير وعنوان المدقق وتوقيعه .

**الفرع الخامس : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الخامس :رأي المدقق عن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة الجدول رقم (25):رأي المدقق عن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يعبر مدقق الحسابات عن رأي صريح عما إذا كانت القوائم المالية محل الدراسة تعبر بصورة صحيحة عن وضعية المؤسسة | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 3.34 | 0.58 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 22 | 30 | 03 | 00 | 00 | | | |
| | 40 | 54.5 | 5.5 | 00 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على أن رأي المدقق عن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة . بنسبة 54.5 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **40** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3.34 هو يتراوح ما بين **[3.40 – 4.20]** وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.58وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع السادس : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال السادس : عدم وجود تحفظات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية :**

**الجدول رقم(26): عدم وجود تحفظات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| عدم وجود تحفظات في تقرير مدقق الحسابات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية محل الدراسة . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 3.89 | 0.85 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 14 | 24 | 13 | 03 | 00 | | | |
| | 25.4 | 43.6 | 25.5 | 5.5 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على عدم وجود تحفظات في رأي المدقق أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية. بنسبة 43.6 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **25.4** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3. 89 هو يتراوح ما بين **[3.40 – 4.20]**وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.85وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع السابع :نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال السابع : إعداد التقرير وفقا لمعايير المحاسبية :**

**الجدول رقم (27): إعداد التقرير وفقا لمعايير المحاسبية :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يعتبر تقرير مدقق الحسابات نظيف إذ أعدت القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية معدة قبولا عاما | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.07 | 0.89 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 20 | 22 | 11 | 01 | 01 | | | |
| | 36.4 | 40 | 20 | 1.80 | 1.80 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على أن يجب إعداد التقرير وفقا لمعايير المحاسبية. بنسبة 40 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **36.4** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.07 هو يتراوح ما بين **[3.40 – 4.20]**وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.89وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الثامن : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثامن : إعداد التقرير برأي متحفظ :**

**الجدول رقم 28: إعداد التقرير برأي متحفظ :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يعتبر تقرير مدقق الحسابات متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.00 | 0.88 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 16 | 27 | 09 | 02 | 01 | | | |
| | 29.1 | 49.1 | 16.4 | 3.60 | 1.80 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على أنه يعتبر تقرير مدقق الحسابات متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . بنسبة 49.1 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **29.1** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.00 هو يتراوح ما بين **[4.20 – 3.40]** وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.88وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع التاسع : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال التاسع : إعداد التقرير وفق معايير التدقيق الدولية :**

**الجدول رقم (29) إعداد التقرير وفق معايير التدقيق الدولية :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يعتبر تقرير المدقق غير نظيف إذ لم تتم عملية الفحص وفق معايير التدقيق الدولية . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 3.81 | 0.96 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 15 | 20 | 16 | 03 | 01 | | | |
| | 27.3 | 36.4 | 29.1 | 5.50 | 1.80 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على أنه يعتبر تقرير المدقق غير نظيف إذ لم تتم عملية الفحص وفق معايير التدقيق الدولية . بنسبة 36.4 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **27.3** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3.81 هو يتراوح ما بين **[4.20 – 3.40]**وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.96وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع العاشر : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال العاشر : عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلي إعطاء رأي سالب :**

**الجدول رقم( 30 ): عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلي إعطاء رأي سالب :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية تجبر مدقق الحسابات على إبداء رأي سالب . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 3.89 | 1.22 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 25 | 11 | 8 | 10 | 01 | | | |
| | 45.5 | 20 | 14.5 | 18.20 | 1.80 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة على عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية تجبر مدقق الحسابات على إبداء رأي سالب . بنسبة 45.5 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **20** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3.89 هو يتراوح ما بين **[4.20 – 3.40]**وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 1.22 وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة . فحين الفئة المتبقية ترى انه إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير كافي فهذا لا يؤدي بالمدقق إلي إبداء رأي سالب في القوائم المالية التي بين يديه .

**الفرع الحادي : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الحادي عشر : يبدي المدقق رأي غير نظيف في حالة عدم كفاية الإفصاح :**

**الجدول رقم (31): يبدي المدقق رأي غير نظيف في حالة عدم كفاية الإفصاح :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يبدي مدقق الحسابات رأي غير نظيف كليا في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية. | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 3.98 | 0.91 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 20 | 16 | 17 | 02 | 00 | | | |
| | 36.4 | 29.1 | 30.9 | 30.6 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة ان يبدي مدقق الحسابات رأي غير نظيف كليا في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية . بنسبة 36.4 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة **29.1** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3.98 هو يتراوح ما بين **[4.20 – 3.40]**وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.91وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة . فحين هناك فئة ترى انه على المدقق الخارجي احترام السرية المهنية خاصة بالمؤسسة و هناك فئة المتبقية لم تعطي رأيا وكانت محايدة في الإجابة.

**الفرع الثاني عشر: نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثاني عشر : يمتنع عن إبداء رأيه في حالة وجود أحداث مستقبلية :**

**الجدول رقم( 32): يمتنع عن إبداء رأيه في حالة وجود أحداث مستقبلية :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يمتنع المدقق عن إبداء رأيه كليا في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية. | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 3.74 | 1.05 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 18 | 12 | 18 | 07 | 00 | | | |
| | 32.7 | 21.8 | 32.7 | 12.7 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز حول الموافقة بشدة اذا انه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه كليا في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية . بنسبة 32.7 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة **21.8** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3.74 هو يتراوح ما بين

**[4.20 – 3.40]** وهو يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 1.05وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة . فحين الفئة المتبقية ترى انه إذا كان هناك أحداث مستقبلية فالمدقق الخارجي ليس معنى بها ولا يبني رأيه عليها . في حين هناك فئة أخرى ترى أنها هناك معيار محاسبي خاص بالأحداث المستقبلية .

- **خلاصة نتائج المحور الأول متطلبات تقارير التدقيق :**
- اجتمعت إجابات أفراد على أن تقرير المدقق الخارجي هو خلاصة ما توصل إليه من خلال تدقيقه لأنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية بحيث أن التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق، و هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل علميا وعمليا ، يعده أصلا لإبداء رأي فني محايد يهدف من خلاله إعلام مستخدمي المعلومات حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية, لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية .
- و لذلك يعد التقرير وسيط أو وسيلة اتصال و نقل البيانات و حقائق و النتائج و الرأي بشكل واضح و مفهوم وتوضيحها لمستخدميها .
- إذن نستطيع أن نقول بأن التقرير يؤدي وظيفة إخبارية هامة ,كما أننا نجد في أثناء عملية الإيصال بهذه الطريقة أنه توجد تغذية عكسية قد تكون في صورة استفسارات كما قد نجد في كثير من الأحيان أن المدقق يعطي تقارير شفوي .
- في حين وافقت العينة المدروسة على أن المدقق تنقسم أنواع تقريره إلي عدة أنواع :
- تقرير نظيف ،تقرير غير نظيف جزئيا ( متحفظ ) ، تقرير غير نظيف كليا ( سالب ) ، وتقرير عدم إبداء رأي كل على حسب حالته .

**المطلب الثاني : تحليل نتائج المحور الثاني: إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .**

**الجدول رقم (33) نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد**

- تكرارت ونسب الجدول رقم (33 ) نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني موجودة في الملحق رقم 04

| العبارة | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
| أتوافق مع القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد . | 4.34 | 0.67 | موافق بشدة |
| المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات ، المحاسبين المعتمدين من أهم الهيئات و المنظمات المسيرة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر . | 4.23 | 0.99 | موافق بشدة |
| تعد وظيفة خبير محاسبي الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات.( المادة 18 من القانون 10-01). | 4.49 | 0.66 | موافق بشدة |
| القيام بمسك ومركزة (centralisation)محاسبة المؤسسات من ابرز مهام خبير المحاسبي. | 4.00 | 1.05 | موافق |
| يعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) لدى الشركات والهيآت المعنية بالتدقيق القانوني. | 4.49 | 0.63 | موافق بشدة |

| | | | |
|---|---|---|---|
| محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي . | 4.32 | 0.84 | موافق بشدة |
| لمحافظ الحسابات مهام عادية وأخرى خاصة حيث يعين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. | 4.60 | 0.71 | موافق بشدة |
| لايمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات . | 4.49 | 5.50 | موافق بشدة |
| يعتبر التأهيل العلمي والعملي والتدريب المهني من أهم الشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة التدقيق المحاسبي . | 4.63 | 0.48 | موافق بشدة |
| لإصدار تقرير مدقق الحسابات يجب أن يكون على معرفة عامة حول المؤسسة محل الدراسة. | 4.56 | 0.71 | موافق بشدة |
| **المتوسط العام** | **4.41** | **0.66** | **موافق بشدة** |

**المصدر** : من إعداد الطالبة بالاعتماد على طريقة حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مستنبط من نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم 33 أن المتوسط العام لإجابات العينة كان يساوي 4.41 والتي تتراوح بين [4.20 – 5] حسب المتوسط المرجح والانحراف المعياري يساوي 0.66 مما يعني أن الاتجاه العام لأفراد العينة تتجه تقريبا إلي الموافق على الأسئلة المطروحة بخصوص المحور الثاني إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، وسنحاول تحليل كل سؤال من الأسئلة المطروحة :

**الفرع الأول : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الأول هل أنت مع القانون 10_01 المتعلق بالمهن المحاسبية :**

**الجدول رقم (34 ):هل أنت مع القانون 10_01 المتعلق بالمهن المحاسبية :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| أتوافق مع القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.34 | 0.67 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 23 | 30 | 00 | 02 | 00 | | | |
| | 41.8 | 54.5 | 00 | 3.6 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة مع القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .بنسبة تفوق 54.5 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **41.8** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.34 هو يتراوح ما بين **[5 –4.20]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.67وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الثاني : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثاني المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من أهم الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق :**

**الجدول رقم( 35 ) المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من أهم الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات ، المحاسبين المعتمدين من أهم الهيئات و المنظمات المسيرة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.24 | 0.99 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 26 | 23 | 01 | 03 | 02 | | | |
| | 47.3 | 41.8 | 1.8 | 5.5 | 3.6 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة على أن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات ، المحاسبين المعتمدين من أهم الهيئات و المنظمات المسيرة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر .بنسبة تفوق 47.3 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **41.8** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.24 هو يتراوح ما بين

**[5 –4.20]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.99وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الثالث : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثالث حول مهنة الخبير المحاسبي :**

**الجدول رقم( 36) مهنة الخبير المحاسبي :**

**الجدول رقم( 36) نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثالث حول مهنة الخبير المحاسبي :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| تعد وظيفة خبير محاسبي كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.49 | 0.66 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 31 | 21 | 2 | 1 | 00 | | | |
| | 56.4 | 38.2 | 3.6 | 1.8 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة وبشدة بان وظيفة خبير محاسبي الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات.بنسبة تفوق 56.4 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة **38.2** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.49 هو يتراوح ما بين **[4.20– 5]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.66وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الرابع :نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الرابع ابرز مهام الخبير المحاسبي :**

**الجدول رقم( 37):ابرز مهام الخبير المحاسبي :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| القيام بمسك ومركزة (centralisation) محاسبة المؤسسات من ابرز مهام خبير المحاسبي. | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.00 | 1.05 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 21 | 20 | 9 | 3 | 2 | | | |
| | 38.2 | 36.4 | 16.4 | 5.5 | 3.6 | | | |

**المصدر** :من إعداد الباحث مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة وبشدة بان القيام بمسك ومركزة (centralisation)محاسبة المؤسسات من ابرز مهام خبير المحاسبي.بنسبة تفوق **38.2** %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة **36.4** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.00 هو يتراوح ما بين **[4.20– 5]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 1.05وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

الفرع الخامس :نتائج **الاستبيان المتعلقة بالسؤال الخامس هل يمكن للخبير المحاسبي القيام بمهام محافظ الحسابات** :

**الجدول رقم (38):هل يمكن للخبير المحاسبي القيام بمهام محافظ الحسابات :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) لدى الشركات والهيآت المعنية بالتدقيق القانوني. | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.49 | 0.66 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 31 | 20 | 4 | 00 | 00 | | | |
| | 56.4 | 36.4 | 16.4 | 5.5 | 3.6 | | | |

**المصدر** :من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة وبشدة بان الخبير المحاسب يعد مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) لدى الشركات والهيآت المعنية بالتدقيق القانوني.بنسبة تفوق 56.4 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة**36.4** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.49 هو يتراوح ما بين **[5 –4.20]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.66وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع السادس نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال السادس حول مهنة محافظ الحسابات :**

**الجدول رقم (39 ): حول مهنة محافظ الحسابات :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.32 | 0.84 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 26 | 25 | 1 | 2 | 1 | | | |
| | 47.3 | 45.5 | 1.8 | 3.6 | 1.8 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة وبشدة بان محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة.بنسبة تفوق 47.3 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة**45.4** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4. 32 هو يتراوح ما بين **[4.20– 5]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.84وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع السابع : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال السابع حول مهام محافظ الحسابات :**

**الجدول رقم( 40) :مهام محافظ الحسابات :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.60 | 0.62 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| لمحافظ الحسابات مهام عادية وأخرى خاصة حيث يعين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول | 36 | 17 | 1 | 1 | 00 | | | |
| | 65.5 | 30.9 | 1.8 | 1.8 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة وبشدة بان لمحافظ الحسابات مهام عادية وأخرى خاصة حيث يعين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول مصف المحاسبيين.بنسبة تفوق 65.5 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة**30.9** %، وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4. 60 هو يتراوح ما بين

**[4.20– 5]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.62وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الثامن : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثامن حول عهدات محافظ الحسابات :**

**الجدول رقم (41) :عهدات محافظ الحسابات :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| لايمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.49 | 0.71 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 33 | 17 | 04 | 01 | 00 | | | |
| | 60 | 30.9 | 7.3 | 1.8 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة وبشدة بان لايمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات .بنسبة تفوق 60 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة**30.9** %، .ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4. 49 هو يتراوح ما بين **[4.20 – 5]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.71وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع التاسع : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال التاسع حول أهم الشروط للممارسة مهنة التدقيق :**

**الجدول رقم (42) : شروط ممارسة مهنة التدقيق :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يعتبر التأهيل العلمي والعملي والتدريب المهني من أهم الشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة التدقيق المحاسبي . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.63 | 0.48 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 35 | 20 | 00 | 00 | 00 | | | |
| | 63.6 | 36.4 | 00 | 00 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة وبشدة بان يعتبر التأهيل العلمي والعملي والتدريب المهني من أهم الشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة التدقيق المحاسبي .بنسبة تفوق 63.6 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة**36.4** %، .ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4. 63 هو يتراوح ما بين **[5 –4.20]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.48وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع العاشر : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال العاشر معرفة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق :**

**الجدول رقم( 43) : معرفة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| لإصدار تقرير مدقق الحسابات يجب أن يكون على معرفة عامة حول المؤسسة محل الدراسة. | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.56 | 0.71 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 35 | 18 | 1 | 1 | 00 | | | |
| | 63.6 | 32.7 | 1.8 | 1.8 | 00 | | | |

**المصدر** : من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة وبشدة بان لإصدار تقرير مدقق الحسابات يجب أن يكون على معرفة عامة حول المؤسسة محل الدراسة .بنسبة تفوق 63.6 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة**32.7** %، .ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4. 56 هو يتراوح ما بين **[4.20 –5]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.71وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**خلاصة المحور الثاني : إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد :**

- حسب نتائج المتوصل إليها من خلال هذا المحور فان أفراد العينة اجتمعت على الموافقة على القانون رقم 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، فحين أن هناك فئة كانت غير موافقة كليا مع القانون في ظل وجود بعض النقائص .
- توصل نتائج الدراسة على أن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين هي أهم هيئة في الجزائر تحكم هذه المهنة والمسيرة لها .
- كما خرجت نتائج الاستبيان على انه يجب أن تتوفر في المدقق المحاسبي كل الشروط المتخصصة لممارسة هذه المهنة واللي من أهمها التدريب المهني والتدريب العملي والعلمي .
- كما يجب على المدقق الخارجي قبل إصدار أي تقرير يجب أن يكون على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق .

**المطلب الثالث : تحليل نتائج المحور الثالث : إلزامية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ISA بالجزائر.**

**الجدول رقم (44) نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور المحور الثالث : إلزامية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ISA بالجزائر.**

- تكرارت ونسب الجدول رقم 44 نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثالث موجودة في الملحق رقم 04

| العبارة | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
| يعتبر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر أمر حتمي لمواكبة متطلبات السوق وتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية . | 4.41 | 0.59 | موافق بشدة |
| تقارير التدقيق المعتمدة على المعايير الدولية تلقي القبول أكبر من قبل مستخدميها مقارنة مع تقارير التي لا تستخدم ISA. | 4.50 | 0.57 | موافق بشدة |

| | | | |
|---|---|---|---|
| يساهم تبني معايير التدقيق الدولية في إصدار تقارير مناسبة تساعد المستفدين من المعلومة المحاسبية | 4.38 | 0.59 | موافق بشدة |
| سيساعد استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر | 4.43 | 0.56 | موافق بشدة |
| تشجع معايير التدقيق الدولية التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية | 4.40 | 0.65 | موافق بشدة |
| **المتوسط العام** | **4.42** | **0.59** | **موافق بشدة** |

**المصدر** : من إعداد الطالبة بالاعتماد على طريقة حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مستنبط من نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم 44 أن المتوسط العام لإجابات العينة كان يساوي 4.42 والتي تتراوح بين [4.20 – 5] حسب المتوسط المرجح والانحراف المعياري يساوي 0.66 مما يعني أن الاتجاه العام لأفراد العينة تتجه تقريبا إلي الموافق بشدة على الأسئلة المطروحة بخصوص المحور الثالث إلزامية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ISA بالجزائر ، وسنحاول تحليل كل سؤال من الأسئلة المطروحة :

**الفرع الأول : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الأول حول إلزامية تبني معايير التدقيق الدولية ISA :**

**الجدول رقم (45) : إلزامية تبني معايير التدقيق الدولية ISA :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يعتبر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر أمر حتمي لمواكبة متطلبات السوق وتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية . | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.41 | 0.59 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 25 | 29 | 01 | 00 | 00 | | | |
| | 45.5 | 52.7 | 1.80 | 00 | 00 | | | |

**المصدر** :من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة بان تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر أمر حتمي لمواكبة متطلبات السوق وتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية .بنسبة تفوق 52.7 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة**45.5** %، .ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.41 هو يتراوح ما بين **[4.20 – 5]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.59وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الثاني : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثاني حول قابلية التقارير التي تعتمد على معايير التدقيق الدولية ISA :**

**الجدول رقم (46) :قابلية التقارير التي تعتمد على معايير التدقيق الدولية ISA :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| تقارير التدقيق المعتمدة على المعايير الدولية تلقي القبول أكبر من قبل مستخدميها مقارنة مع تقارير التي لا تستخدم ISA. | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.50 | 0.57 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 30 | 23 | 02 | 00 | 00 | | | |
| | 54.5 | 41.8 | 3.6 | 00 | 00 | | | |

**المصدر** :من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة بان تقارير التدقيق المعتمدة على المعايير الدولية تلقي القبول أكبر من قبل مستخدميها مقارنة مع تقارير التي لا تستخدم ISA.بنسبة تفوق 41.8 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة **54.5**%، .ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.50 هو يتراوح ما بين **[5 –4.20]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.57وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الثالث : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثالث حول معايير التدقيق الدولية تساعد المستفيدين من المعلومة :**

**الجدول رقم (47):معايير التدقيق الدولية تساعد المستفيدين من المعلومة :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يساهم تبني معايير التدقيق الدولية في إصدار تقارير مناسبة تساعد المستفدين من المعلومة المحاسبية | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.38 | 0.59 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 24 | 28 | 03 | 00 | 00 | | | |
| | 43.6 | 50.9 | 5.5 | 00 | 00 | | | |

**المصدر** :من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة بانه يساهم تبني معايير التدقيق الدولية في إصدار تقارير مناسبة تساعد المستفدين من المعلومة المحاسبية.بنسبة تفوق 50.9 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة**43.6** %، .ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.38 هو يتراوح ما بين **[5 –4.20]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.59وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الرابع : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الرابع معايير التدقيق الدولية تساعد من رفع كفاءة المهنة :**

**الجدول رقم (48) :معايير التدقيق الدولية تساعد من رفع كفاءة المهنة :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| يساعد استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.43 | 0.56 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 26 | 27 | 02 | 00 | 00 | | | |
| | 47.3 | 49.1 | 3.6 | 00 | 00 | | | |

**المصدر** :من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة انه سيساعد استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر.بنسبة تفوق 47.3 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بشدة بنسبة**49.1** %، .ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.43 هو يتراوح ما بين **[4.20– 5]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.56وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**الفرع الخامس :نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الخامس معايير التدقيق الدولية تشجع التعاون بين التدقيق الدولية والمحلية :**

**الجدول رقم (49 ):معايير التدقيق الدولية تشجع التعاون بين التدقيق الدولية والمحلية :**

| | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| تشجع معايير التدقيق الدولية التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | التكرار | 4.40 | 0.65 | موافق بشدة |
| | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 27 | 23 | 05 | 00 | 00 | | | |
| | 49.1 | 41.8 | 9.1 | 00 | 00 | | | |

**المصدر** :من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة بشدة انه تشجع معايير التدقيق الدولية التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.بنسبة تفوق 49.1 %، أما الفئة المتبقية فهي كذلك كانت موافقة بنسبة**41.8**%، .ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 4.40 هو يتراوح ما بين **[5 –4.20]** وهو يندرج ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.65وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة .

**المطلب الرابع : نتائج المحور الخامس تكاليف تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر .**

**الجدول رقم( 50) نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الخامس : تكاليف تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر**

.تكرارت ونسب الجدول رقم 50 نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الخامس موجودة في الملحق رقم 05

| العبارة | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
| هل يتوفر للمدقق الخارجي الجزائري الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق. | 2.36 | 0.93 | موافق بشدة |
| تبني المعايير التدقيق الدولية يمكن أن يواجه صعوبات في التطبيق. | 2.21 | 0.87 | موافق بشدة |
| **المتوسط العام** | **2.28** | **0.90** | **موافق بشدة** |

**المصدر** :من إعداد الطالبة بالاعتماد على طريقة حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مستنبط من نتائج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم 50 أن المتوسط العام لإجابات العينة كان يساوي 2.28 والتي تتراوح بين [2.33 – 3] حسب المتوسط المرجح والانحراف المعياري يساوي 0.90 مما يعني أن الاتجاه العام لأفراد العينة تتجه تقريبا إلي الموافق على الأسئلة المطروحة بخصوص المحور الخامس حول تكاليف تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر ، وسنحاول تحليل كل سؤال من الأسئلة المطروحة :

**الفرع الأول : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الأول هل يتوفر للمدقق الخارجي الجزائري الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق:**

**الجدول رقم( 51) :هل يتوفر للمدقق الخارجي الجزائري الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق:**

| | موافق | محايد | غير موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| هل يتوفر للمدقق الخارجي الجزائري الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق. | التكرار | التكرار | التكرار | 2.36 | 0.93 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 37 | 17 | 1 | | | |
| | 63.3 | 30.9 | 1.8 | | | |

**المصدر** :من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة على أن المدقق الخارجي الجزائري يتوفر على كل الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق.بنسبة تفوق 63 %.ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 2.36 هو يتراوح ما بين **[2.33– 3]** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.93وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة . في حين ترى الفئة المتبقية والتي نسبتها **30.9** % لايمتلك المدقق الخارجي الإمكانيات التي تساعد على التطبيق للمعايير وهذا راجع إلي عدة أسباب أهمها :

- ضعف دور الهيئات المشرفة على عملية مهنة التدقيق ( المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات )في تطوير كفاءة أعضائها.
- نقص الدورات التدريبية والتربصات في الخارج التي ترفع كفاءة المدققين .
- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات الدولية في مجال المعايير الدولية للتدقيق.

**الفرع الثاني : نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثاني هل تبني معايير الدولية للتدقيق يمكن أن يواجه صعوبات**

**الجدول رقم (52)** :هل تبني معايير الدولية للتدقيق يمكن أن يواجه صعوبات :

| | موافق | محايد | غير موافق | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاتجاه العام للعينة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تبني المعايير التدقيق الدولية يمكن أن يواجه صعوبات في التطبيق. | التكرار | التكرار | التكرار | 2.21 | 0.87 | موافق |
| | النسبة | النسبة | النسبة | | | |
| | 28 | 16 | 11 | | | |
| | 50.9 | 29.1 | 20 | | | |

**المصدر** :من إعداد الطالبة مستنبط من برنامج SPSS

➤نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الاتجاه العام للعينة يتمركز على الموافقة على أن المدقق الخارجي الجزائري يتوفر على كل الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق.بنسبة تفوق 50 %.ونلاحظ اجتماع كل أفراد العينة على هذا السؤال وبالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 2.21 هو يتراوح ما بين **[2.33– 3]** وهو يندرج ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي والتي تشير إلي درجة الموافقة في حين بلغ الانحراف المعياري نسبة 0.87وهي تظهر تشتت ضعيف مما يدل على رضا غالبية أفراد العينة . في حين ترى الفئة المتبقية والتي نسبتها **29.1** % يمكن ان يواجه المدقق بعض الصعوبات وهذا راجع إلي عدة أسباب أهمها :

- ارتفاع تكاليف التطبيق .
- حداثة تطبيق النظام المحاسبي المالي .
- صعوبة تقديم المعلومة من أصحاب الخبرة إلي محتاجينها .

**نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الثالث :**

من وجهة نظركم انتهاج الجزائر نحو تبني معايير التدقيق الدولية من شانه رفع من قدرة وكفاءة مدقق الحسابات فيصبح شانه شان المدققين فكانت الإجابات كالتالي :

معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر حيث أن الجزائر بدأت فعليا بمواكبات تطورات الحاصلة في مجال المهنة من خلال تبنى معايير تدقيق جزائرية حيث تتضمن المعايير الجزائرية مايلي :

في 04 فيفري 2016 الموافق ل 23 ربيع الثاني 1437 وضع حيز التنفيذ أربعة ( 04 ) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -505– " التأكيدات الخارجية " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -560-" الأحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- " التصريحات الحسابية" .

و في 10 أكتوبر 2016 الموافق ل 08 محرم 1438 يهدف هذا المقرر إلي وضع حيز التنفيذ أربعة ( 04 ) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق -300- " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -500– " العناصر المقننة " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -510-" مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية – " ؛
- المعيار الجزائري للتدقيق -700- " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية " .

ففي ظل هذا التطور الحاصل في الجزائر لهذه المهنة يرى ممارسيها أنها هذه الخطوة التي انتهجتها الجزائر هي خطوة مهمة جدا ، وستساهم برقي بالمدقق الجزائري خصوصا انه تم تبني المعايير بطريقة جد حذرة يعني بخطوات دقيقة ليس مثلما تم تبني معايير المحاسبية IAS/ IAFRS التي كان تطبيقها مباشرة من دون تهيئ الوضع الملائم لها والبيئة مناسبة كانت بمثابة صدمة للواقع المحاسبي في الجزائري .

**نتائج الاستبيان المتعلقة بالسؤال الرابع :**

- كيف ترون مستقبل مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل تبنيها للمعايير التدقيق الدولية تحت مسمى معايير التدقيق الجزائرية :
- مهنة التدقيق لا محال ستقدم الأحسن لملاك المؤسسات ومن لهم مصلحة . لدقة القوائم المالية و الشفافية و الإفصاح اللازمين بعد إعداد قاعدة صلبة من مهنيين مزودين بتدريب و تأهيل علمي و عملي للعمل بهذه المعايير .
- مستقبل مهنة التدقيق في الجزائر في تطور مستمر مع مزيد من الاجتهادات ومحاولة الوصول إلى المستويات الدولية العالمية مع ضرورة الاستعجال بتطبيق المعايير الدولية نظرا لتأثيرها على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، والواقع الاقتصادي العالمي يفرض ذلك.

- بتبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية يصبح رأي المدقق أكثر شفافية و مصداقية حول عدالة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للشركة .

**خلاصة الفصل :**

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية من البحث، والتي اعتمدت على رأي مجموعة من الأكاديميين ومجموعة من الخبراء المهنيين حول محاور الاستبيان ، من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم العلمية

وخبراتهم ، وخلصت هذه الدراسة إلى:

خصص المحور الأول من الاستبيان إلى التعرف إلي أهم متطلبات تقارير التدقيق الخارجي وتوصلنا في الأخير أن تقارير التدقيق الحسابات هي أهم وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي المعلومة المالية حيث يساهم تقرير المدقق في ديمومة المؤسسة لما له من أهمية في توجهها مستقبلا.

أما المحور الثاني من الاستبيان، والذي خصص لتقييم الإصلاحات الواردة بالقانون 10 -01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، استخلصنا أن أفراد العينة معظمهم راضون وموافقون على كل ما تضمنه هذا القانون.

أما المحور الثالث فحصص لدراسة إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر ارتأى أفراد عينة الدراسة في ان تبني الجزائر للتدقيق الدولي هو السبيل لارتقاء خدمات التدقيق إلى مستويات أحسن ، وما يدعم ذلك كون مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب المحلية ، وتباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات مكاتب التدقيق

الدولية والمحلية.

اتفق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا ، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق والاندماج مع الممارسات الدولية للتدقيق ، وهذا ما بدأت فيه فعليا الجزائر من خلال تبني ثمان معايير دولية وهذا قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يحتاج المزيد من المتطلبات الدولية للتعليم والخبرة حتى وان كان هذا التبني بخطى بطيئة .

# الخاتمة

**الخاتمة**

من خلال الدراسة التي قمنا بها والتي استهدفت دراسة أهمية إعداد تقارير التدقيق في ظل إلزامية تطبيق المعايير الدولية في الجزائر حيث شهد التدقيق في البيئة الجزائرية تطور متسارع على مستوى الوظائف وهذا للتزامن مع التطورات هامة على الصعيد الدولي ، وكون الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي بعدما ساهم تبني مأخرا نظام المحاسبي المالي SCF والاعتماد على المعايير المحاسبية IAS /IAFRS، وكونها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشر ا أو غير مباشر،بعد القيام بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من هذه الاستثمارات ، إن هذه الخيارات التي سلكتها الجزائر ضمن التوجه العالمي نحو هذه المعايير كان هدفه الاندماج بشكل أكبر في الاقتصاد العالمي وتحقيق فعالية أكبر لأنظمتها على المستوى الجزئي بنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والمؤسسة الاقتصادية العمومية وعلى المستوى الكلي بالنسبة للمؤسسات والمرافق العمومية والإدارات الحكومية.

ولغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في بداية الدراسة والمتعلقة بأي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تأثير على تقارير المدقق الخارجي و تحسين مخرجاته وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وهل من الضروري تكييف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع البيئة الدولية للمعايير التدقيق المحاسبي، حاولنا أن نقدم كل متغير من متغيرات الدراسة على حدى ، المتغير المستقل وهو تبني المعايير الدولية للتدقيق تحت مسمى معايير التدقيق الجزائرية والمتغير التابع وهو تقارير التدقيق الخارجي ، فقد تطرقنا إلى أهم متطلبات تقارير التدقيق الخارجي ،و المتغير التابع الثاني كيف تمارس مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال دراسة هذه المهنة على الصعيد المحلي ، وقد اقترحنا أربع فرضيات كإجابات أولية لإشكالية البحث، حيث تم اختبار كل فرضية .

- **نتائج اختبار الفرضيات :**

**الفرضية الأولى :**" التدقيق الخارجي هو عبارة عن عملية فحص شامل ينفذه شخص مهني ،ومستقل وخارجي عن المؤسسة من اجل التصريح برأيه حول صحة القوائم المالية " فقد خلصت دراستنا للفصل الأول أن تقرير التدقيق الخارجي هو خلاصة ما توصل إليه المدقق الحسابات من خلال تدقيقه لأنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات التي يراها ضرورية ، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق انطلاقا مما سبق يمكن القول أن التقرير المدقق الخارجي هو المنتج النهائي لعملية التدقيق، و هو عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل علميا وعمليا ، يعده أصلا لإبداء رأي فني محايد يهدف من خلاله إعلام

مستخدمي المعلومات حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية, لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية .

**الفرضية الثانية** : " يحكم مهنة التدقيق الخارجي وإعداد تقاريره القانون 10-01رقم المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد "، فقد خلصت دراستنا في الفصل الثاني من الدراسة انه في سنة 2010 صدر قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي أحكام القانون 08/91،حيث أن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من أهم الهيئات التي تحكم وتسير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر .

**الفرضية الثالثة** :"تتطلب مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من الشروط العامة ،كما تحكم تطبيقها هيئات مهنية منظمة لها في الجزائر " وخلصت دراستنا لهذه الفرضية في الفصل الثاني أيضا أن التأهيل العلمي والعملي والتدريب المهني من أهم شروط المعرفة المتخصصة للممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر .

**الفرضية الرابعة** :" توحيد نماذج القوائم المالية علي المستوي العالمي يستوجب بالضرورة توحيد نماذج تقارير المدقق الخارجي في الجزائر و الأخيرة ملزمة بمواكب التطور الحاصل على الصعيد الدولي فهي ملزمة بتطبيق معايير التدقيق الدولي ISA .وخلصت دراستنا في الفصل الرابع أن تبني معايير التدقيق الدولية أمر حتمي لمواكبة متطلبات السوق وتحقيق اندماج بين البيئتين المحلية والدولية ، وانه يساهم هذا التبني في إصدار تقارير مناسبة تساعد المستفدين من المعلومة المحاسبية ،حيث يساعد استحداث مجموعة من التقارير للمدقق المحاسبي بالاعتماد على المعايير الدولية على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر .

**أهم النتائج** :

تم التوصل إلي بعض النتائج :

-تعد مهنة تدقيق الحسابات مهنة دقيقة جدا لما تحتويه من عراقيل وما تمر به من صعوبات ؛

- التزام المدقق بمعايير التدقيق وحده لا يكفي للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، فال بد من تدعيم ذلك بالمعايير الدولية؛

– تقوم معايير التدقيق الدولية على تحديد مجموعة من القواعد و المعايير التي تساهم في إعداد تقارير ذات جودة عالية، خاصة و أن تقارير التدقيق تمثل المنتج النهائي لعملية التدقيق الذي يعمل على توصيل نتائج أعمال المؤسسة إلى مختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

– تعمل تقارير التدقيق على التوصيل الفعال لنتائج عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية، فتزداد جودة تقارير كلما التزم المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها و معايير التدقيق الدولية؛

– لا بد أن يتوفر توافق على مستوى المتطلبات العلمية والعملية لدى الممارسين بما يتناسب والتطورات الاقتصادية الدولية ؛

– مكاتب التدقيق الدولية تلقى ثقة زائدة عن المكاتب المحلية لدى مستخدمي تقرير التدقيق ، كونها تقدم خدمات عالية الجودة لاعتمادها على المعايير الدولية ؛

– اصدر المجلس الوطني للمحاسبة ثمان معايير تحت مسمى معايير التدقيق الجزائرية NAA ومازالت بصدد الدراسة لإعداد معايير جديدة ؛

– هناك تخوف من طرف أغلبي المدققين الخارجيين من حجم النفقات التي سيخصصونها كتكوين في حالة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق كما جرى الحال بالنسبة للنظام المحاسبي المالي ؛

– يرى أغلبية المدققين الخارجين أن تبني المعايير الدولية سيحدث أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر ، من خلال التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

**أهم التوصيات المقترحة :**

وفي ضوء هذه النتائج التي تم التوصل لها نقدم بعض المقترحات والتي من أهمها:

– جعل المؤسسات و الهيئات الدولية ذات طابع إلزامي، من خلال إلزام المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة و التدقيق الدولية لضمان السير الحسن لنشاطها؛

– ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها و الدولية لضمان التزامه بالنزاهة والموضوعية من خلال قيامه بعملية التدقيق و عدم تحيزه إلى أية جهة كانت سواء المسيرين داخل المؤسسة أو المستخدمين الخارجيين لتقريره النهائي ؛

– من خلال هذه الدراسة لمهنة التدقيق في الجزائر تتطلب هذه المهنة المزيد من التطور حتى تواكب التحديات المهنية الحالية ؛

– إبرام اتفاقيات مع دول أجنبية لتبادل الخبرات واكتساب المزيد من المعلومات ؛

– من المهم الاستفادة من التجارب الدولية في تبني المعايير الدولية للتدقيق اختصارا للوقت وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، وموافقة الجهات الحكومية للمعنيين بتطبيقها مع تحديثها كلما كان ذلك مناسبا؛

– أخذ الجزائر بعين الاعتبار مناهج التعليم الدولية وكذا مناهج التعليم المعتمدة لدى الدول المتقدمة في المهنة عند تكوين المدققين لاكتساب خبرات عالية ؛

– إقامة ملتقيات علمية بين المدققين المحليين والأجانب لتبادل الخبرات والآراء والغرض منها الاطلاع على التطورات الحاصلة في العالم .

- **أفاق البحث :**

- تناولت هذه الدراسة أهمية إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق المعايير الدولية في الجزائر بعد اعتماد الجزائر في الآونة الأخيرة على مجموعة من هذه المعايير وهذا ما يفتح المجال أمام عدة مواضيع القابلة للدراسة ومن أهمها :
- مقارنة في التطبيق بين المعايير التدقيق الجزائرية ومعايير الدولية للتدقيق ؛
- أهمية تبني معايير التأكيد والفحص والخدمات ذات العلاقة في ظل تبني المعايير الجزائرية للتدقيق ؛
- دراسة حالة لأحدى المؤسسات الجزائرية اعتمدت في تطبيقها على معايير التدقيق الجزائرية .

# قائمة المراجع

**قائمة المراجع**

**أولا :المراجع باللغة العربية :**

**أ –الكتب :**


1. أحمد حلمي جمعة (2005) ، مدخل للتدقيق الحديث، الطبعة الثانية ، دار الصفاء للطباعة والنشر ، عمان الأردن.
2. أحمد حلمي جمعة (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية ،قواعد أخلاقيات المهنة ، الطبعة الأولى ،دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان الأردن .
3. أحمد حلمي جمعة(2000 ) ، مدخل للتدقيق الحديث، الطبعة الأولى ،دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
4. أحمد نور( 1992) ،مراجعة الحسابات من النظرية إلي التطبيق ،الدار الشباب للطباعة والنشر، الإسكندرية ، مصر .
5. أمين السيد أحمد لطفي( 2007) ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية – مصر.
6. أمين السيد أحمد لطفي( 2004)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر.
7. أنور احمد (1984) ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية ،دار جامعية ، بيروت ، لبنان.
8. إيهاب نظمي صابر( 2011) ، هاني عبد الحفيظ العزب ،تدقيق الحسابات "الإطار النظري"،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ، الطبعة الأولى .
9. حامد طلبة محمد أبو هيبة (2011)، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى ، عمان الأردن.
10. حسين القاضي، حسين دحدوح(1999)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان–الأردن، الطبعة الأولى .
11. حسين حسين شحاته،**أصول المراجعة و الرقابة مع إطلالة إسلامية.**
12. حلمي محمود نمر ، نظرية المحاسبة المالية ،المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بدون تاريخ .

13. خالد الخطيب ، خليل الرفاعي(2009 )، علم تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن .
14. خالد أمين عبد الله (2011)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،الطبعة الثانية ،دار وائل للطباعة والنشر ، عمان الاردن .
15. خالد أمين عبد الله (1998)، التدقيق و المراقبة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن .
16. خلف عبد الله الواردات(2014 )، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى ، الوراق للنشر والتوزيع ،الأردن .
17. رأفت سلامة ، احمد يوسف كلبونة ، عمر محمد زريقات (2011 )، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، الطبعة الأولى.
18. زهير الحدرب(2010) ، "علم تدقيق الحسابات "، دار البداية ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن.
19. سامي محمد الوقاد ، لوي محمد وديان (2010) ،تدقيق الحسابات ، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الطبعة الاولى .
20. سهام محمد السويدي (2010)،دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر،الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر.
21. طارق عبد العال حماد، مسؤولية المراجع –تخطيط المراجعة "موسوعة معايير المراجعة –شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية " دار الجامعية ، القاهرة الجزء الأول .
22. عبد الفتاح الصحن ، محمد سمير الصبان(2004) ، وآخرون ، أسس المراجعة (لأسس العلمية والعملية) ، الدار الجامعية ، مصر .
23. عبد الفتاح الصحن و آخرون(2006)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الجامعية،الإسكندرية، مصر .
24. عبد الفتاح محمد الصحن ،حسن احمد عبيد ، شريفة على حسن( 2007)،أسس المراجعة الخارجية ، المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية مصر .

25. عبد الوهاب نصر علي ، شحاته سيد شحاته(2013)، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية-مصر .

26.عبد الوهاب نصر علي(2009 )، المراجعة الخارجية الحديثة ، الجزء الأول ، جامعة الإسكندرية ، مصر .

27.عبد حامد معيوف الشمري(1994) ، معايير المراجعة الدولية، دار وائل للنشر، الأردن .

28.علي سيد قاسم (1991)، مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، دار الفكر العربي، القاهرة.

29.عمرو دراج (2006)، آداب مهنة الهندسة، الطبعة الثانية، القاهرة ،مصر.

30.غسان فلاح المطارنة( 2006 )، تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية- ، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان .

31.كمال الدين الدهراوي ، محمد السيد سرايا ( 2006 )،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ،المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية ، مصر .

32.متولى محمد الجمل ، عبد المنعم محمود ،المراجعة( 1973) ، دار النهضة العربية ، القاهرة مصر.

33.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي (2006)، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر.

34.محمود السيد الناغي ( 2000 ) ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق** – ، الطبعة الأولى ، مصر .

35.محمد السيد الناغي(2008 )، المعايير الدولية للمراجعة ، جامعة المنصورة ، مصر ،2008.

36.محمد السيد سرايا (2007) ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ،المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ، مصر.

37.محمد بوتين(2008)،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلي التطبيق ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ،الجزائر.

38. محمد الفيومي/ عوض فهمي ( 1998)، المكتب الجامعي الحديث ازراويط، الإسكندرية .

39.مصطفى حسنين خضير (1996) ،المراجعة ،مفاهيم ،ومعايير ، مطابع جامعة الملك سعود ،المملكة العربية السعودية .

40.منصور أحمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة (2003)، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية الإسكندرية .

41.مؤيد راضي خنفر غسان فلاح المطارنة (2011 )،تحليل القوائم المالية ( مدخل نظري وتطبيقي )،دار المسيرة للنشر ، عمان ،الأردن، الطبعة الثالثة .

42. مراد حسين العلي (**2015**) ، معايير التدقيق الدولية ، دار غيداء للنشر والتوزيع ،الأردن ، الطبعة الأولى .

43.نادية فوضيل (2003)، أحكام الشركة طبقا للقانون التجاري الجزائري ، شركات الأموال، دار هومة، الجزائر، 2003 .

44.هادي التميمي(2007 )،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر ، عمان، الأردن .

45. وليم توماس ،أمر سون هنكي (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،تعريب احمد حامد ،حجاج كمال الدين سعيد ، الأول دار المريخ للنشر ، مصر.

46.يوسف محمود جربوع (2008 )، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق للنشر ،عمان الأردن .

**ب –أطروحات دكتوراه:**

1. أشرف عبد الحليم محمود كراجة (2004-2005 )،مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها ،رسالة الدكتوراه ،جامعة عمان ،الأردن .
2. سايج فايز(2016/2015)،أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي –دراسة حالة الجزائر– رسالة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص: علوم التسيير،جامعة بليدة .
3. شرقي عمار(2013-2014) ،التنظيم المهني للمراجعة ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف.
4. صديقي مسعود (2004-2005)، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء تجارب الدولية ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر .

**ج- المقالات والجرائد :**


1. احمد لعماري ، حكيمة مناعي (2010)، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية،مجلة العلوم الإنسانية ، العدد45 ، جامعة باتنة .
2. جميلة الجوزي ، مفيد عبد اللاوي (2012)، الإجراءات المالية و العلمية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد الخامس.
3. حامد طلبة محمد ،(1990 ) ، الخدمات الضريبية ،ومدى مسؤولية المحاسب القانوني عنها ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،كلية التجارة بنها ، مصر ، العدد (1) .
4. دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعماليات والتأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الشميساني ، مجموعة طلال أبو غزالة مبنى الجمعية العامة ، الأردن .
5. كتوش عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر ( IFRS/IAS ) في الجزائر ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا – العدد ا السادس،جامعة شلف.
6. محمد مطر (1994 )،سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن : دراسة ميدانية تحليلية لأراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية ،وجهات الرقابة والإشراف على المهنة ، مجلة اقتصادية ، المجلد 21،العدد 03 .


**د- المؤتمرات :**


1. احمد عبد الرحمن مبارك(2005)، المؤتمر الضريبي العاشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 12-15سبتمبر .
2. بن أعمارة منصور ، حولي محمد (2011)،الملتقي العلمي الدولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة ،مداخلة تحت عنوان مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير الدولية للتدقيق ، يومي 13 و14 ديسمبر.
3. جمال عمورة(2011)، "ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق ( التحدي) ، جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،13و 14 ديسمبر.

4. زينب حجاج (2012) ،تأثير الأخلاقيات المهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية .مؤتمر دولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل البيئة الأعمال الدولية ، جامعة سعد دحلب ، البليدة –الجزائر .
5. سايج فايز ،انعكاسات النظام المحاسبي المالي الجزائري على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات ، الملتقي الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية (IAS-IFRS ) والمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سعد دحلب البليدة ،14/13 ديسمبر.
6. سفير محمد (2013) ، رزقي إسماعيل ،الملتقي الوطني" واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر" ،مداخلة تحت عنوان "مسؤولية ودور المراجع في سياق تطبيق النظام المحاسبي "المنعقد يومي 05و 05/06/ .
7. محمد أبو نصار (2011)، "تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق- التجربة الأردنية – ، ملتقي الدولي حول :"النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة ، 13-12 ديسمبر2011 .
8. هيدوب ليلى ريمة ، باهية زعيم( 2014)، التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحكومة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية ، الملتقي الوطني :

« La réalité de la gouvernance d'entreprise dans l'environnement des affaires dans les développements algériens dans le cadre du cours » جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، أكتوبر .

**هـ – قوانين وتشريعات :**

1. الجريدة الرسمية للمملكة الهاشمية الاردنية ،قانون مهنة تدقيق الحسابات ،الصادرة في 16جوان 1985.
2. القانون 91-08 مؤرخ في 27افريل 1991 . الجريدة الرسمية . 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد . الجريدة الرسمية .
3. القانون التجاري ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، مطبوعات بيرتي، 1998، الجزائر.
4. القانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المرسوم 107/69 المؤرخ في 31-12-1962 الموافق ليوم الأربعاء 22 شوال 1969.

5. القانون رقم 10-01،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مؤرخ في 28 رجب عام 1431الموافق 11 يناير سنة 2010 .
6. القانون رقم 133 ،خاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ،نشر في جريدة الوقائع المصرية ، 1951.
7. القانون رقم 16 المؤرخ في 04 فيفري 2002، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبين بالبلاد التونسية ، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية .
8. القرار المؤرخ في 03 جمادى الثانية الموافق ل 07 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.
9. المرسوم التنفيذي رقم 96 -136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
10. المرسوم تنفيذي رقم 32-11 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 يتعلق بتعين محافظي الحسابات .
11. المرسوم رقم 70 /173 المؤرخ في 1973/11/16 ، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية والشبه عمومية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
12. المرسوم التنفيذي رقم 24/ 11 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ، يحدد تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه . وقواعد سيره.
13. المرسوم التنفيذي رقم 11/25 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ،يحدد تشكيلة ا لمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
14. المرسوم التنفيذي رقم 11/26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ، يحدد تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
15. المرسوم التنفيذي رقم 27 /11 المؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ،يحدد تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها وقواعد سيره.
16. المرسوم تنفيذي رقم 30- 11 مؤرخ في 22 صفر عام 1432الموافق 27 يناير سنة 2011 ،يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

**و-معايير التدقيق الدولية :**

1 . معيار التدقيق(ISA200) ،الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق، طبقاً لمعايير التدقيق حسب الموقع الالكتروني .

http://www.archive.org/download/Isas2000/200.PDF

2 .معيار التدقيق الدولي رقم 700 حول تكوين رأي وإعداد تقرير المدقق حول البيانات المالية .

http://www.asca.sy/download/PDF/Seminars/Lecture2011-2-3.pdf

2. معيار التدقيق الدولي ( ISA220 ) ضبط جودة أعمال التدقيق.

http://www.archive.org/download/Isas2000/220.PDF

3 .معيار التدقيق الدولي ( ISA 230) **التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق.**

http://www.archive.org/download/Isas2000/230.PDF

4. معيار التدقيق الدولي ( ISA240 ) مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية.

http://www.archive.org/download/Isas2000/240.PDF

5.معيار التدقيق الدولي ( ISA 310) **معرفة طبيعة عمل المنشاة** .

http://www.archive.org/download/isas12000/320.PDF

6.معيار التدقيق الدولي ( ISA 400) **تقدير المخاطر والرقابة الداخلية** .

http://www.archive.org/download/isas12000/400.PDF

7.معيار التدقيق الدولي ( ISA 500) **أدلة التدقيق.**

http://www.archive.org/download/Isas22000/500.PDF

8. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.

http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

9.المعيار الجزائري للتدقيق NAA 505 " التأكيدات الخارجية ".

http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

10. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 560 ،الأحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.

http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

11.المعيار الجزائري للتدقيق NAA 580 ، التصريحات المحاسبية .
http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

**المراجع باللغة الفرنسية :**

1. Lionel collins ,Gérard Valin , Audit et control interne (1992) « Aspects financiers, opérationnels et stratégiques», 4ème édition Dallos, paris .
2. Mohamed Samir Hadj Ali (1994 ), Le commissariat aux comptes : caractéristiques et missions, Revue algérienne de comptabilité et d'audit, n° 3 (3ème trimestre) .
3. Mokhtar Belaiboud(1982) Guide pratique d'audit financier et comptable, La maison Des livres, Alger.
4. Sami El OMARI & Michèle SABOLY (2005 ), Émergence d'une profession comptable liberale: le cas du maroc. In « l'entreprise, le chiffre et le droit », éditeurs J.G. Degos et S. Trébucq, Bordeaux .

**مراجع باللغة الانجليزية :**

1. AAA (1973), Committee on basic Auditing concepts, A Statement of basic Auditing Concepts, American Accounting Association .
2. Brown , R . G(1964 ) , Changing objectives and Techniques , Independent Auditing Standards , Ed , J , C . Roy , Holt , Rinehart & Winston Inc . N . Y .
3. Castell Robert & Pasqualini François(1995) , le commissaires aux comptes , ECONOMICA, Paris .
4. Gary Johns & Alan M. Saks (2006 ),Organizational Behaviour, Seventh Edition 2007.
5. George D. Anderson and Robert C, Allyson. "Restructuring Professional standards: The Anderson report -Journal Accountancy- September, Vo. 23, .
6. Holmes, Arthur W. and Burns, David C(1975 ), Auditing Standard Procedures, 9th Edition. Homewood Illinois. Irwin, Richard D, Inc.

7. Porter, B(1997), Principles of External Auditing, John Wiley and sons, .

**المواقع الالكترونية :**

الموقع الرسمي لوزارة التجارة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية :

http://www.mincommerce.gov.dz/arab/?mincom=moufawdatema

الموقع الوطني لمجلس المحاسبة :

http://www.cnc.dz

الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

https://www.ifac.org/about-ifac

موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية :

http://www.ifrs.org

الموقع الرسمي لجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ،:Egyptian society of accountants and auditors

http://esaaegypt.com/

موقع الرسمي للمحاسب المصري الالكتروني :

http://www.almohasb1.com/2011/07/2010-international-standard-auditing.html

الموقع الرسمي لشركة PWC

http://www.pwc.fr/un_peu_dhistoire.html

# قائمة الملاحق

# الملحق رقم (1) :الاستمارة باللغة العربية

**جامعة عبدالحميد بن باديس**

**كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير**

**تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي**

**استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد أطروحة دكتوراهLMD**

**بعنوان:** ***"أهمية إعداد تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير تدقيق الدولية في الجزائر"***

بعد التحية والسلام

في إطار إعداد مشروع بحث إستكمالا لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث الموسومة بعنوان: :***"تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر***" ، تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز أهمية تقارير التي يعدها المدقق الخارجي في الجزائر ومدى تطابقها مع المعايير الدولية ، سوف تساعدنا المعلومات التي تزودوننا بها كمهنيين أو أكاديميين في تحقيق الأهداف المنشودة من وراء هذه الدراسة .

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان من أجل الحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تضمنه من تساؤلات.

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

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة،تقبلوا منا أسمى عبارات الاحترام والتقدير.

**الباحثة:** تمار خديجة

**الهاتف** :0795 95 44 62

**البريد الالكتروني** :**Tamarkhadidja@hotmail.fr**

**ملاحظات هامة :**

- قبل البدء في الإجابة يشترط أن تكون على اطلاع بالقانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، كما يشترط أن تكون على اطلاع بمعايير التدقيق الدولية ISA .
- إذا أردت الحصول على نتائج الدراسة ،يرجى كتابة البريد الالكتروني الخاص بك :

.....

## المحور الأول: معلومات عامة حول عينة الدراسة.

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب:

**الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

**العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐

من 40 إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

**المؤهل العلمي:** شهادة مهنية ☐ شهادة جامعية ☐

دراسات عليا ☐ آخر (.....) ☐

**المستوى الوظيفي:** خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

محاسب معتمد ☐ استاذ جامعي ☐

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

من 10 إلى 15سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الولاية :..... .... .... .... ....

**المحور الثاني: متطلبات تقارير التدقيق الخارجي .**

| الرقم | العبارة | الإجابة | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
| 01 | تقرير المدقق الخارجي هو وسيلة يعبر بها عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية. | | | | | |
| 02 | يمثل تقرير مدقق الحسابات وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين المستخدمين المعلومة من أصحاب المؤسسة ومتحاجي المعلومة . | | | | | |
| 03 | يشترط إعداد التقرير بعد إقفال المؤسسة لحساباتها مباشرة لتجنب أي تلاعب في معلوماتها . | | | | | |
| 04 | يعتبر عنوان التقرير والفقرة الافتتاحية من أهم العناصر التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في إعداد تقريره . | | | | | |
| 05 | يعبر مدقق الحسابات عن رأي صريح عما إذا كانت القوائم المالية محل الدراسة تعبر بصورة صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة ومركزها المالي . | | | | | |
| 06 | عدم وجود تحفظات في تقرير مدقق الحسابات أي أن هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية محل الدراسة . | | | | | |
| 07 | يعتبر تقرير مدقق الحسابات نظيف إذ أعدت القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية معدة قبولا عاما . | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 08 | يعتبر تقرير مدقق الحسابات متحفظ في حالة وجود قيود على نطاق عمله أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . | | | | | |
| 09 | يعتبر تقرير المدقق غير نظيف إذ لم تتم عملية الفحص وفق معايير التدقيق الدولية . | | | | | |
| 10 | عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية تجبر مدقق الحسابات على إبداء رأي سالب . | | | | | |
| 11 | يبدي مدقق الحسابات رأي غير نظيف كليا في حالة عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية . | | | | | |
| 12 | يمتنع المدقق عن إبداء رأيه كليا في حالة وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية | | | | | |

**المحور الثالث:إعداد تقارير التدقيق الخارجي وفق الإصلاحات الواردة بالقانون 10_01المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد**

| الرقم | العبارة | الإجابة | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
| 01 | أتوافق مع القانون 10_01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد . | | | | | |
| 02 | المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ،محافظي الحسابات ، المحاسبين المعتمدين من أهم الهيئات و المنظمات المسيرة | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر . | | | | | |
| 03 | تعد وظيفة خبير محاسبي الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات.( المادة 18 من القانون 10-01). | | | | | |
| 04 | القيام بمسك ومركزة (centralisation)محاسبة المؤسسات من ابرز مهام خبير المحاسبي. | | | | | |
| 05 | يعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) لدى الشركات والهيآت المعنية بالتدقيق القانوني. | | | | | |
| 06 | محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي . | | | | | |
| 07 | لمحافظ الحسابات مهام عادية وأخرى خاصة حيث يعين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. | | | | | |
| 08 | لايمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات . | | | | | |
| 09 | يعتبر التأهيل العلمي والعملي والتدريب المهني من أهم الشروط المعرفة المتخصصة لممارسة المهنة التدقيق المحاسبي . | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 10 | لإصدار تقرير مدقق الحسابات يجب أن يكون على معرفة عامة حول المؤسسة محل الدراسة. | | | | | |

**المحور الرابع:إلزامية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ISA بالجزائر.**

| الرقم | البيان | الإجابة | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
| 01 | يعتبر تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر أمر حتمي لمواكبة متطلبات السوق وتحقيق الاندماج بين البيئتين المحلية والدولية . | | | | | |
| 02 | تقارير التدقيق المعتمدة على المعايير الدولية تلقي القبول أكبر من قبل مستخدميها مقارنة مع تقارير التي لا تستخدم ISA. | | | | | |
| 03 | يساهم تبني معايير التدقيق الدولية في إصدار تقارير مناسبة تساعد المستفدين من المعلومة المحاسبية | | | | | |
| 04 | سيساعد استحداث مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بالاعتماد على المعايير الدولية على الرفع من كفاءة المهنة في الجزائر | | | | | |
| 05 | تشجع معايير التدقيق الدولية التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية | | | | | |

**المحور الخامس:تكاليف تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر .**

نريد في هذا المحور دراسة متطلبات تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر

-1هل يتوفر للمدقق الخارجي الجزائري الإمكانيات المادية والبشرية التي تسمح له بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق ؟

موافق ☐ غير موافق ☐ محايد ☐

إذا كانت الإجابة غير موافق ماهي أسباب ذلك :

.....

.....

-2هل تبني المعايير التدقيق الدولية يمكن أن يواجه صعوبات في التطبيق ؟

موافق ☐ غير موافق ☐ محايد ☐

إذا كانت الإجابة غير موافق ماهي أسباب ذلك :

.....

.....

3- من وجهة نظركم انتهاج الجزائر للمعايير التدقيق الدولية من شأنه الرفع من قدرة وكفاءة مدقق الحسابات فيصبح شأنه شأن المدققين الأجانب؟

.....

.....

4- كيف ترون مستقبل مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية؟

.....

.....

5- ما هو الوقت الذي تراه مناسبا لتبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر؟

.....

.....

6- مما سبق هل ترون أن الجزائر ملزمة لتطبيق معايير التدقيق الدولية بصفة:

مستعجلة ☐ مفروضة ☐ مضر لها ☐

**وفي الأخير نشكركم على الوقت الذي خصصتموه للإجابة عن الأسئلة.**

# الملحق رقم (02): استمارة بالغة الفرنسية

Université Mostaganem

Faculté des sciences économiques,

commerciales et de gestion

Option: audit et système comptable financier

**Questionnaire portant sur:**

**« L'importance de la préparation des rapports d'audit externe dans l'obligation d'appliquer des normes internationales d'audit »**

- Le cas de l'Algérie-

M. Mme. & Mlle;

Dans le cadre de la réalisation de notre projet de recherche doctoral sous l'encadrement du professeur Aid Mohamed intitulé : **Les rapports d'audit externe dans l'obligation d'appliquer des normes internationales d'audit en Algérie**, nous nous permettons de solliciter votre concours afin de nous apporter des éléments de réponse à notre enquête portant sur l'importance des normes internationales d'audit "ISA" comme l'une des solutions possibles à l'internationalisation de l'audit externe en Algérie, cette étude vise à tenter de mettre en évidence l'importance des rapports préparés par l'auditeur externe en Algérie et de leur conformité avec les normes internationales .

Nous vous demandons de répondre aux questions honnêtement et objectivement, et nous vous assurons que vos contributions seront utilisées uniquement à des recherches scientifiques.

Nous vous remercions d'avance pour votre aide dans la réalisation de cette étude, acceptez notre plus grand respect et considération.

Etudiante: Tamar Khadidja

Mobile:0795954462

E-mail: Tamarkhadidja@hotmail.fr

**N.B:**

✓ Avant de répondre aux questions, il faut connaître la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, ainsi que les normes internationales d'audit "ISA" .

✓**Si vous souhaitez obtenir les résultats de l'étude, veillez notez votre e-mail ci-après**:
……

**1-Informations générales sur l'échantillon de l'étude**.

Informations personnelles :

S'il vous plaît cocher (x) dans la case appropriée:

Sexe : ☐ Homme ☐ Femme

Âge: ☐ moins de 30 ans ☐ De 30 à 40 ans
☐ De 40 à 50 ans ☐ Plus de 50 ans

Grade scientifique:

☐ Diplôme Professionnel. ☐ Universitaire
☐ Etudes supérieures ☐ Autre

Fonction actuelle:

☐ Expert-comptable. ☐ Commissaire aux comptes.
☐ Comptable agrée ☐ Enseignant universitaire

Ancienneté professionnelle:

☐ Moins de 05 ans. ☐ De 05 à 10 ans.
☐ De 10 à 15 ans ☐ Plus de 15 ans.

2- **Les exigences des rapports d'audit externe**

| N° | Phrase | Entièrement d'accord | D'accord | neutre | Non d'accord | Non entièrement d'accord |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **01** | Le rapport d' auditeur externe est la façon dont il exprime son opinion sur les états financiers ou lorsqu'il est nécessaire de ne pas exprimer une opinion sur les états financiers. | | | | | |
| **02** | Le rapport de l'auditeur est un moyen de communication important entre lui et les utilisateurs de l'information parmi les propriétaires de l'entité. | | | | | |
| **03** | L'auditeur externe doit préparer le rapport après la clôture des comptes d'entreprise directement pour éviter toute manipulation de l'information. | | | | | |
| **04** | le titre du rapport et le paragraphe d'ouverture des éléments les plus importants dans la préparation du rapport de l'auditeur externe . | | | | | |
| **05** | l'auditeur externe exprime une opinion précise si les états financiers objet de l'étude reflètent correctement la situation financière de l'institution . | | | | | |
| **06** | Le manque de réserves dans le rapport de l'auditeur exprime une exactitude dans la représentation des états financiers . | | | | | |
| **07** | Le rapport d'un auditeur externe est propre lorsqu' il montre que les états financiers ont été préparés conformément aux normes comptables internationales reconnues | | | | | |
| **08** | Le rapport d'un auditeur externe exprime une opinion avec réserve dans le cas d'une limitation de la portée du travail ou des changements dans l'application des principes comptables. | | | | | |
| **09** | Le rapport d'un auditeur externe est défavorable avec une réponse négative si le processus de vérification n'a pas été effectuée conformément aux normes internationales d'audit (ISA). | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **10** | L'insuffisance du système de contrôle interne force l'auditeur à exprimer une opinion négative. | | | | | |
| **11** | Le rapport d'un auditeur externe est défavorable en cas d'une divulgation insuffisante dans les états financiers. | | | | | |
| **12** | L'auditeur refrains d'exprimer son opinion dans le cas d'événements futurs ou il ne peut pas prédire les résultats qui influent sur les états financiers | | | | | |

**3-Évaluation des réformes de la préparation des rapports d'audit externe prévues par la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé:**

| **N°** | **Phrase** | **Entièrement d'accord** | **D'accord** | **neutre** | **Non d'accord** | **Non entièrement d'accord** |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **01** | Êtes-vous favorable à la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé | | | | | |
| **02** | L'ordre national des experts-comptables de commissaire aux comptes et de comptable agréé est la plus importante organisation qui gère la profession de l'audit externe en Algérie. | | | | | |
| **03** | L'expert-comptable, au sens de la présente loi ; est toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, a pour mission d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les missions comptes de toute nature des entreprises.( Article 18 la loi 10-01 ) | | | | | |
| **04** | les missions de l'expert-comptable et de Tenir,et centraliser les comptabilités des entreprises et des organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail . | | | | | |
| **05** | L'expert-comptable qualifiés pour remplir les fonctions du commissaire aux comptes (audit juridique) pour les l'entitè et les organismes concernés par un examen juridique. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **06** | L’expert-comptable est la personne qualifiée académique et pratique pour vérifier les comptes de la Société, et doit être indépendant | | | | | |
| **07** | La durèe du mandat du commissaire aux comptes est de trois ans (3) renouvelable une (1) fois. | | | | | |
| **08** | La désignation du même commissaire aux comptes ne peut intervenir qu'au terme de (3) trois années. | | | | | |
| **09** | La qualification et la formation sont les conditions les plus importantes de la connaissance pour pratiquer la profession d'audit externe | | | | | |
| **10** | La délivrance du rapport de l'auditeur externe doit être basè sur les connaissances générales de l’entreprise objet de l'étude | | | | | |

| **N°** | **Phrase** | **Entièrement d'accord** | **D'accord** | **Neutre** | **Non d'accord** | **Non entièrement d'accord** |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **01** | L'adoption des normes internationales d'audit en Algérie est impératif pour suivre le rythme des exigences du marché et assurer l'intégration entre les environnements nationaux et internationaux | | | | | |
| **02** | les rapports d'audit qui se basent sur des normes internationales reçoivent une plus grande acceptation par les utilisateurs, par rapport aux rapports qui n'utilisent pas l'ISA. | | | | | |
| **03** | l'adoption des normes internationales d'audit contribue dans la publication des rapports adéquats qui aident les utilisateurs de l'information comptable | | | | | |
| **04** | L’application des rapport et des nouvelles lois tenant compte des normes internationales (ISA) aide a augmenter l'efficacité de la profession en Algérie | | | | | |
| **05** | Normes internationales d'audit | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | encourage la coopération entre les bureaux locaux et internationaux d'audit. | | | | | |

**4- L'obligation d'appliquer les normes internationales d'audit en Algérie :**

**4- Les coûts de l'adoption des normes ISA:**

-Pensez-vous que l'adoption des normes ISA en Algérie aura un impact positif sur la pratique de l'audit ?

☐ D'accord ☐ Non d'accord ☐ Neutre

-Si la réponse est «non d'accord», quelles sont les raisons?

……..……
…….

-Est-ce que l'adoption des normes ISA peut poser des problèmes?

☐ D'accord ☐ Non d'accord ☐ neutre

-Si la réponse est «non d'accord», quelles sont les raisons?

……..……
…….

A votre point de vue l'application des normes internationales d'audit augmenterait la capacité et l'efficacité de l'auditeur algérienne pour être au même niveau que les auditeurs étrangers ?

……..……
…….

Comment voyez-vous l'avenir de la profession d'audit en Algérie dans le cadre des normes internationales d'audit?

……..……
…….

# الملحق رقم (03) : مخرجات برنامج SPSS

## نتائج مخرجات الفا كرونباخ

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| ,868 | 25 |

## نتائج مخرجات العينة الديموغرافية :

## الفرع الأول : الجنس

**Statistics**

SEX

| | | |
|---|---|---|
| N | Valid | 55 |
| | Missing | 0 |
| Mean | | 1,3455 |
| Median | | 1,0000 |
| Mode | | 1,00 |
| Std. Deviation | | ,47990 |
| Variance | | ,230 |
| Sum | | 74,00 |
| Percentiles | 25 | 1,0000 |
| | 50 | 1,0000 |
| | 75 | 2,0000 |

**SEX**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | HOMME | 36 | 65,5 | 65,5 | 65,5 |
| | FEMME | 19 | 34,5 | 34,5 | 100,0 |
| | Total | 55 | 100,0 | 100,0 | |

## الفرع الثاني : العمر

**Statistics**

AGE

| | | |
|---|---|---|
| N | Valid | 55 |
| | Missing | 0 |
| Mean | | 2,4545 |
| Std. Error of Mean | | ,15746 |
| Median | | 2,0000 |
| Mode | | 1,00[a] |
| Std. Deviation | | 1,16775 |
| Variance | | 1,364 |
| Skewness | | ,114 |
| Std. Error of Skewness | | ,322 |
| Kurtosis | | -1,458 |
| Std. Error of Kurtosis | | ,634 |
| Range | | 3,00 |
| Minimum | | 1,00 |
| Maximum | | 4,00 |
| Sum | | 135,00 |
| Percentiles | 25 | 1,0000 |
| | 50 | 2,0000 |
| | 75 | 4,0000 |

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

**AGE**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | moins de30 ans | 15 | 27,3 | 27,3 | 27,3 |
| | DE 30 A 40 ANS | 15 | 27,3 | 27,3 | 54,5 |
| | DE 40 A 50 ANS | 10 | 18,2 | 18,2 | 72,7 |
| | PLUS DE 50ANS | 15 | 27,3 | 27,3 | 100,0 |
| | Total | 55 | 100,0 | 100,0 | |

## الفرع الثالث :المستوى الوظيفي :

**Statistics**

GRADE

| | | |
|---|---|---|
| N | Valid | 55 |
| | Missing | 0 |
| Mean | | 1,5273 |
| Std. Error of Mean | | ,08146 |
| Median | | 1,0000 |
| Mode | | 1,00 |
| Std. Deviation | | ,60414 |
| Variance | | ,365 |
| Skewness | | ,676 |
| Std. Error of Skewness | | ,322 |
| Kurtosis | | -,455 |
| Std. Error of Kurtosis | | ,634 |
| Range | | 2,00 |
| Minimum | | 1,00 |
| Maximum | | 3,00 |
| Sum | | 84,00 |
| Percentiles | 25 | 1,0000 |
| | 50 | 1,0000 |
| | 75 | 2,0000 |

**GRADE**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | diplome professionnel | 29 | 52,7 | 52,7 | 52,7 |
| | Universitaire | 23 | 41,8 | 41,8 | 94,5 |
| | Etudes supèrieures | 3 | 5,5 | 5,5 | 100,0 |
| | Total | 55 | 100,0 | 100,0 | |

## الفرع الرابع: الوظيفة الحالية

**Statistics**

**FONCTION**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | EXPERT COMPTABLE | 7 | 12,7 | 12,7 | 12,7 |
| | COMMISSAIRE AUX COMPTES | 9 | 16,4 | 16,4 | 29,1 |
| | COMPTABLE AGREE | 12 | 21,8 | 21,8 | 50,9 |
| | PROFESEUR UNIVERSITAIRE | 27 | 49,1 | 49,1 | 100,0 |
| | Total | 55 | 100,0 | 100,0 | |

FONCTION

| | | |
|---|---|---|
| N | Valid | 55 |
| | Missing | 0 |
| Mean | | 3,0727 |
| Median | | 3,0000 |
| Mode | | 4,00 |
| Std. Deviation | | 1,08619 |
| Variance | | 1,180 |
| Sum | | 169,00 |
| Percentiles | 25 | 2,0000 |
| | 50 | 3,0000 |
| | 75 | 4,0000 |

**الفرع الخامس: الاقدمية المهنية**

ANCIENNTE

| | | |
|---|---|---|
| N | Valid | 55 |
| | Missing | 0 |
| Mean | | 2,5636 |
| Std. Error of Mean | | ,15947 |
| Median | | 2,0000 |
| Mode | | 2,00[a] |
| Std. Deviation | | 1,18265 |
| Variance | | 1,399 |
| Skewness | | ,086 |
| Std. Error of Skewness | | ,322 |
| Kurtosis | | -1,537 |
| Std. Error of Kurtosis | | ,634 |
| Range | | 3,00 |
| Minimum | | 1,00 |
| Maximum | | 4,00 |
| Sum | | 141,00 |
| Percentiles | 25 | 2,0000 |
| | 50 | 2,0000 |
| | 75 | 4,0000 |

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

**ANCIENNTE**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | Moins de 5 ANS | 12 | 21,8 | 21,8 | 21,8 |
| | DE 5 A 10 ANS | 19 | 34,5 | 34,5 | 56,4 |
| | DE 10 A 15 ANS | 5 | 9,1 | 9,1 | 65,5 |
| | PLUS DE 15 ANS | 19 | 34,5 | 34,5 | 100,0 |
| | Total | 55 | 100,0 | 100,0 | |

# الملحق رقم (04)

**نتائج المحور الأول :**

**Statistics**

| | N | | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|---|
| | Valid | Missing | | |
| Q1 | 55 | 0 | 4,1636 | ,81112 |
| Q2 | 55 | 0 | 4,5273 | ,69000 |
| Q3 | 55 | 0 | 3,8545 | 1,00771 |
| Q4 | 55 | 0 | 3,8545 | ,95099 |
| Q5 | 55 | 0 | 4,3455 | ,58431 |
| Q6 | 55 | 0 | 3,8909 | ,85359 |
| Q7 | 55 | 0 | 4,0727 | ,89968 |
| Q8 | 55 | 0 | 4,0000 | ,88192 |
| Q9 | 55 | 0 | 3,8182 | ,96400 |
| Q10 | 55 | 0 | 3,8909 | 1,22735 |
| Q11 | 55 | 0 | 3,9818 | ,91269 |
| Q12 | 55 | 0 | 3,7455 | 1,05792 |

**نتائج المحور الثالث :**

**Statistic**

| | EVQ1 | EVQ2 | EVQ3 | EVQ4 | EVQ5 | EVQ6 | EVQ7 | EVQ8 | EVQ9 | EVQ10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Valid | 55 | 55 | 55 | 55 | 55 | 55 | 55 | 55 | 55 | 55 |
| Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Mean | 4,3455 | 4,2364 | 4,4909 | 4,0000 | 4,4909 | 4,3273 | 4,6000 | 4,4909 | 4,6364 | 4,5636 |
| Std. Deviation | ,67270 | ,99933 | ,66312 | 1,05409 | ,63458 | ,84007 | ,62657 | ,71680 | ,48548 | ,71398 |

**نتائج المحور الرابع:**

**Statistics**

| | | OBQ1 | OBQ2 | OBQ3 | OBQ4 | OBQ5 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valid | 55 | 55 | 55 | 55 | 55 |
| | Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Mean | | 4,4182 | 4,5091 | 4,3818 | 4,4364 | 4,4000 |
| Std. Deviation | | ,59910 | ,57325 | ,59289 | ,56972 | ,65546 |

**نتائج المحور الخامس :**

**Statistics**

| | | COQ1 | COQ2 |
|---|---|---|---|
| N | Valid | 55 | 55 |
| | Missing | 0 | 0 |
| Mean | | 2,3636 | 2,2182 |
| Std. Deviation | | ,93023 | ,87540 |