الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان –

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج

مقدمة للحصول على شهادة ماستر

قسم :العلوم المالية والمحاسبة

تخصص :محاسبة ومراجعة

بعنوان:

معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على مهنة محافظ الحسابات

- دراسة حالة من خلال الاستبيان-

من طرف : بوزكري إيمان

تحت اشراف الأستاذ :حاج سليمان نذير

نوقشت بتاريخ 28 /06/2018 أمام لجنة المناقشة المكونة من :

د. يلس فاطمة الزهراء	أستاذة محاضرة	جامعة تلمسان	رئيسا
أ. حاج سليمان نذير	أستاذ محاضر	جامعة تلمسان	مشرفا
د. فقيه نسيمة	أستاذة محاضرة	جامعة تلمسان	ممتحنة

السنة الجامعية

2018- 2017

الإهداء

و ما توفيقنا إلا بالله ،نحمد الله رب العالمين و نشكر فضله على ما وصلنا اليه و ندعوه لما هو خير لنا و لأمة المسلمين.

اهدي ثمرة جهدي هذا إلى :

التي جعلت قلبها لي حنان وحياتها لي عطاء وحضنها لي دفئ ،إلى من تحت قدميها الجنة أمي الغالية أطال الله وبارك في عمرها .

الذي رباني على الخير وساعدني على النجاح ومدني بالقوة وزرع الطموح في حياتي ،إلى أحن قلب أفضل عون أبي الحبيب أطال الله وبارك في عمره .

أرواح أجدادي الأعزاء رحمة الله عليهم وأسكنهم فسيح جنانه .

إخوتي وأخواتي كل باسمه و عائلاتهم الصغيرة .

أفراد عائلتي عمي وعائلته ،عماتي وعائلاتهم ،خالاتي وعائلاتهم .

كل أقاربي من قريب أو بعيد .

صديقاتي وزملائي في مشواري الدراسي من بدايته إلى نهايته .

كل من يعرفني فإن له مكانا في قلبي .

إيمان

© www.celestill.net

التشكر

بعد الحمد لله والشكر لله الذي أعانني ووفقني لهذا أتوجه بالشكر للوالدين الكريمين والأسرة الفاضلة .

كما أخص بالشكر الأستاذ المشرف حاج سليمان نذير أقف له وقفت إجلال واحترام فقد كان لي عونا وأستاذا حكيما مرشدا.

و نشكر أعضاء اللجنة الكرام على قبول مناقشة هذه المذكرة وإبداء ملاحظاتهم القيمة .

وكذلك أفراد العينة المختصين في المحاسبة وتدقيق على تجاوبهم وتعاونهم من خلال إجاباتهم على قائمة الاستبيان لإنجاح هذا العمل.

وفي الأخير نتوجه بالشكر الخالص إلى كل من مد إلينا يد المساعدة أثناء اعداد هذا العمل للأساتذة الكرام وكامل الأسرة الجامعية

وكل الأصدقاء الذين ساعدوني في مشواري الدراسي وكانوا معي بالدعاء .

© www.celestill.net

الملخص :

تسعى الجزائر بشكل مستمر إلى مواكبة التطورات الاقتصادية في العالم ،وقصد مواصلة الإصلاحات التي تم البدء بها للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق ،حيث قامت بتبني النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة ،وبما أن مخرجات المحاسبة تعد مدخلات التدقيق عملت الجزائر أيضا على إصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،وكذا إصدار معايير جزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق .

ولهذا تهدف دراستنا إلى معرفة دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين مهنة التدقيق في الجزائر من طرف الأداء المهني لمحافظي الحسابات ،وذلك من خلال دراسة تحليلية بالاعتماد على قائمة استبيان شملت عينة من الأكاديميين ومهنيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم ،وقد بينت النتائج أن معايير التدقيق الجزائرية ستساعد على تحسين أداء المدقق كونها تخضع لقوانين وتشريعات كالقانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق القانوني ومستمدة من المعايير الدولية للتدقيق ،إلا أنها لم تقم بتبني المعايير الدولية بشكل كامل مما يفرض عليها إصدار معايير إضافية .

الكلمات المفتاحية :

التدقيق - التدقيق الخارجي - محافظ الحسابات – المعايير الدولية للتدقيق – المعايير الجزائرية للتدقيق .

Résumé:

L'Algérie a constamment essayer de suivre l'évolution économique dans le monde , et afin de poursuivre les réformes qui ont été engagées pour faire progresser la profession de la comptabilité et de l'audit, elle a adopté le système de comptabilité financière pour se conformer aux normes comptables internationales, et du moment que les résultats (out pout) de la comptabilité sont les entrés (in put) de l'audit, l'Algérie a également émis la loi 10-01 qui a organisé de la profession d'expert-comptable, du commissaire aux comptes et le comptable agrée, comme elle a procédé a mise en place des normes algériennes inspirées des normes d'audit internationales. cette étude vise à déterminer le rôle des normes d'audit algériennes dans l'amélioration de la profession d'audit en Algérie par la performance professionnelle des commissaires aux comptes, et ce à travers une étude analytique basée sur un questionnaire comprenant un échantillon d'universitaires et de professionnels ayant des compétences en matière de comptabilité et d'audit de différents âges, qualifications et expériences. Les résultats ont démontré que les normes d'audit algériennes contribueront à améliorer la performance de l'auditeur du fait qu'elles sont soumises aux règlementations telle que la loi 10-01 régissant la profession d'audit juridique issue des normes internationales d'audit, mais ces dernières n'ont pas étaient pas adoptés dans leur intégralité, ce qui impose l'adoption des normes restantes.

les mots clés:

Audit - Audit externe – commissaires aux Comptes - Normes internationales d'audit - Normes d'audit algériennes.

قائمة المحتويات :

الإهداء	أ
التشكر	ب
الملخص	ج
قائمة المحتويات	د
قائمة الجداول	ط
قائمة الأشكال	ي
قائمة الملاحق	ي
قائمة المختصرات	ك
المقدمة العامة	02
الفصل الأول : أدبيات نظرية حول التدقيق الخارجي و المعايير التدقيق الجزائرية	
تمهيد	07
لقسم الأول :عموميات حول التدقيق الخارجي	07
1 طبيعة التدقيق	07
1.1 المسار التاريخي لمهنة التدقيق و مختلف مفاهيمه	08
2 أهمية التدقيق الخارجي وتطور أهدافه	11
2.1 أهمية التدقيق الخارجي	11
2.2 تطور أهداف التدقيق الخارجي	12
3 تصنيفات التدقيق الخارجي	14
لقسم الثاني : أساسيات التدقيق القانوني (CAC)	18
1 مفهوم التدقيق القانوني (CAC)	18
2 عرض مبسط للقانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات	18
3 تنظيم مهنة التدقيق القانوني في الجزائر وفق القانون 10-01	21
3.1 شروط ممارسة المهنة	22
3.2 تعيين المدقق القانوني	24
3.3 موانع تعيين المدقق القانوني	24
3.4 مهام ومسؤوليات المدقق القانوني	26
3.5 حقوق وواجبات المدقق القانوني	29
3.6 أتعاب المدقق القانوني	32
4الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق القانوني في ظل القانون 10-01	34
القسم الثالث : لمحة عن المعايير الدولية للتدقيق ISA	39

1 تعريف المعايير الدولية للتدقيق والهيئات المصدرة لها	39
1.1 تعريف المعايير الدولية للتدقيق	39
2 الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق	40
3 أهمية معايير التدقيق الدولية و أهدافها	42
3.1 أهمية معايير التدقيق الدولية	42
3.2 أهداف معايير التدقيق الدولية	42
4 عرض توضيحي للمعايير التدقيق الدولية	43
4.1 معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS	43
4.2 معايير التدقيق الدولية وفق آخر اصدار ISA	48
القسم الرابع : عموميات حول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	52
1 تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق	52
2 عرض المعايير الجزائرية للتدقيق	52
2.1 المعايير الجزائرية للتدقيق وفق القرار رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04	52
2.2 المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11	63
2.3 المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر رقم 23 المؤرخ في 2016/03/15	73
3 الفرق بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق	79
خاتمة الفصل الأول	81
الفصل الثاني : الأدبيات التطبيقية حول الدراسات السابقة	
تمهيد	83
الأبحاث الجامعية	84
أطروحات دكتوراه	84
رسائل الماجستير	92
الأبحاث المنشورة :	96
مداخلات ومقالات	96
خاتمة الفصل الثاني	105
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية حول دراسة حالة من خلال الاستبيان	
تمهيد	107
إجراءات الدراسة والوسائل المستعملة :	108
عرض استبانة الدراسة :	108
1.1.1 منهج الدراسة	108
1.1.2مراحل تصميم الاستبيان	108

1.1.3متغيرات الدراسة	110
1.1.4هيكل الاستبيان	110
1.2 مجتمع الدراسة وصدق الاستبيان	111
1.2.1 مجتمع الدراسة	111
1.2.2 عينة الدراسة	111
1.2.3 صدق الاستبيان	112
1.2.4 البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان	114
2 تحليل الدراسة وعرض النتائج	114
2.1 دراسة وصفية لعينة الدراسة	114
2.2 نتائج الدراسة	119
2.2.1 تحليل نتائج فقرات محاور الاستبيان	121
2.2.1.1 عرض فقرات المحور الأول :واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة	121
2.2.1.2 عرض فقرات المحور الثاني : مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات	123
2.2.1.3عرض فقرات المحور الثالث : توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق	127
2.2.2 تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات	129
خاتمة الفصل الثالث	132
الخاتمة العامة	134
المراجع	137
الملاحق	142
الفهرس	

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للتدقيق	09
02	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	16
03	الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي	17
04	عرض مبسط للقانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات	19
05	سلم أتعاب محافظ الحسابات	33
06	معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار	48
07	التقارب الكلي بين المعايير الجزائرية للتدقيق المتبناة والمعايير الدولية للتدقيق	80
08	درجات مقياس ليكارت السباعي	111
09	الاستمارات المتعلقة بتوزيع عينة الدراسة	112
10	ثبات وصدق أداة الدراسة	113
11	توزيع عينة الدراسة حسب النوع	113
12	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	114
13	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الأكاديمي	115
14	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	116
15	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	117
16	معالجة البيانات المتعلقة بالمحور الأول	118
17	معالجة البيانات المتعلقة بالمحور الثاني	121
18	معالجة البيانات المتعلقة بالمحور الثالث	125

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	تصنيفات التدقيق	14
02	مسؤوليات محافظ الحسابات	29
03	معايير التدقيق المتعارف عليها	47
04	خطوات عرض الدراسات السابقة	83
05	متغيرات الدراسة	110
06	توزيع عينة الدراسة حسب النوع	115
07	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	116
08	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الأكاديمي	117
09	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	118
10	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	119

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة الاستبيان باللغة العربية	142
02	قائمة الاستبيان باللغة الفرنسية	147
03	نتائج برنامج التحليل الإحصائي spss-v25	152

قائمة المختصرات :

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للإبلاغ المالي
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
IAPC	International Auditing practice Committee	لجنة ممارسة التدقيق الدولية
CAC	Commissaires Aux Comptes	محافظ الحسابات
SSCF	System Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
ISA	International Standards of Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
NAA	Normes Algériennes d'Audits	المعايير الجزائرية للتدقيق
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	الحمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

لقد شهد العالم مؤخرا تغيرات جذرية في مختلف المجالات كان لها تأثير كبير وبصفة مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية ،إذ صارت المؤسسات مضطرة إلى تقديم معلومات وضمانات كافية وصحيحة لمتعامليها حتى تضمن استمراريتها وبقائها في البيئة المحيطة بها والتي تصادف عدة مخاطر وتحديات والخوف من المستقبل المجهول نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي .

ومع التقدم الواسع للحياة الاقتصادية وتزايد التحديات والمنافسات إضافة إلى تكنولوجيا المعلومات وظهور ما يعرف بالعولمة كل هذا أدى بالمؤسسات الاقتصادية إلى الحاجة الماسة لمهنة التدقيق التي عرفت عدة تغيرات نتجت عنها إصدار معايير تدقيق دولية لتوحيد الاختلافات والمتفاوتات الواقعة بين الدول إذ أصبحت هذه المعايير تعتبر بمثابة المبادئ العامة التي تحكم مهنة التدقيق والتي يوجه بها المدقق ،حيث يتم وضع القوائم المالية تحت تصرف خبراء مهنيين أو مدققين خارجيين من أجل معرفة مدى مصداقيتها ،فالتدقيق الخارجي أو ما يعرف بمهنة محافظ الحسابات أصبح محل اهتمام كبير ومتزايد لدى كافة الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية كونه ينظم مهنة التدقيق ويعطي في نهاية المطاف صورة واضحة ودقيقة وموثوقة تبين مدى مصداقية القوائم المالية من أجل تداولها بين الأطراف المعنية لاتخاذ قرارات منطقية وبناءة .

وتسعى الجزائر جاهدة للانضمام إلى مختلف المنظمات العالمية بشكل مباشر أو غير مباشر وفي إطار ذلك تحاول التكيف مع الواقع الدولي من ناحية التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة والتدقيق ، فالتغيرات المصاحبة لإصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي وكذا إصدار مختلف القوانين والمراسيم والقرارات حيث كان آخر ذلك القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11 المنظم لمهنة التدقيق والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،وكذا إصدار معايير محلية تتكيف مع المعايير الدولية للتدقيق والذي كان أول إصدار لها في 2016/02/04 خير دليل على هذا التوجه .

ومن خلال ما تم ذكره تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب العمل عليها في هذه المذكرة والمتمثلة في:

ما مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم طرح التساؤلات الفرعية لتبسيطها وهي كالآتي :

- ما معنى محافظة الحسابات ،وما الإطار القانوني المنظم لهذه المهنة في الجزائر؟
- لماذا تم تبني معايير جزائرية للتدقيق ،وفيم تتمثل هذه المعايير ؟
- هل هناك اختلاف بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق؟
- هل تتلاءم المعايير الجزائرية للتدقيق مع الواقع المهني في ظل الأوضاع المعاصرة؟

فرضيات الدراسة :

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية :

- يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر بصفة مطلقة على الاصلاحات المنظمة للمهنة التي تم تبنيها في الآونة الأخيرة
- تعد المعايير الجزائرية للتدقيق مرجعية ذات أهمية لتحسين اداء مهنة محافظة الحسابات
- تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق .

دوافع اختيار الموضوع :

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى :

- الميول الشخصي لمواضيع التدقيق خاصة بما أنها ضمن التخصص المتبع
- الرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع
- كون هذا الموضوع في صدد دراسات جديدة
- الاهتمام الشخصي بدراسة الموضوع في ظل التطورات الاقتصادية
- محاولة الربط بين معايير التدقيق الجزائرية ومهنة محافظ الحسابات

أهداف الدراسة :

من أجل الاجابة على اشكالية البحث سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- دراسة واقع الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر .
- تحديد الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات من خلال القانون 10-01 المنظم له.
- أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات.
- معرفة أسباب إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق .
- توضيح أهمية محافظ الحسابات في المؤسسات الاقتصادية .

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في :

- دراسة المعايير الدولية للتدقيق
- التعرف على المعايير الجزائرية للتدقيق
- معرفة مدى توافق هذه المعايير مع مهنة محافظ الحسابات

- ارتباط الدراسة بواقع الاقتصاد الوطني والمؤسسات الاقتصادية

صعوبات الدراسة :

نذكر أهم الصعوبات التي تعرضنا لها خلال انجاز هذه الدراسة كالآتي :

- نقص المراجع كالكتب بالنسبة لموضوع المعايير الدولية للتدقيق وكذلك بالنسبة للتدقيق الخارجي في الجزائر ، وانعدامها حول موضوع المعايير الجزائرية للتدقيق لحداثة الموضوع وكذلك فيما يخص الأطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير سواء باللغة العربية أو الفرنسية .
- التعرض لبعض المشاكل خلال عملية توزيع قائمة الاستبيان على محافظي الحسابات والتجاوب السلبي للبعض منهم بسبب الضغوطات المهنية ولحداثة الموضوع .
- صعوبة تطبيق برنامج SPSS .

الدراسات السابقة :

قصد مواصلة الاصلاحات التي تم البدء بها لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر من خلال القانون 10-01 المنظم لمهن الخبير المحاسب و المحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،من أجل متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق ،و ظهور الحاجة الماسة إلى محافظ الحسابات في الجزائر في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى بعض المؤسسات ، من اجل توفير معلومات تلبي حاجات الاطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها ،وهذا ما أدى بالجزائر إلى زيادة هذا التطوير من خلال إصدار معايير تدقيق خاصة بها لتحسين المهنة ،وذلك في الاتجاه الذي يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في الجزائر ،ولهذا الغرض قمنا بإعداد دراسة تتمحور حول المعايير الجزائرية للتدقيق وأثرها على مهنة محافظ الحسابات و بسبب انعدام دراسات سابقة حول الموضوع لحداثته كون أن هذه المعايير تم تبنيها في الآونة الأخيرة ،وبمقابل ذلك سوف نذكر أهم ما جاء في الدراسات السابقة التي تناولت موضوعي المعايير الدولية للتدقيق ومحافظ الحسابات لتعددها ووجود تشابه بينها وبين موضوعنا هذا :

- إن معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر من خلال التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها ،وكذا أهمية هذه المعايير بالبيئة الجزائرية و ملاءمتها للواقع المهني بالجزائر ،وتشخيص نقاط القصور والضعف التي تتصف بها مهنة المراجعة في الوقت الحالي والماضي والتي توصلت إلى عدم وجود معايير مراجعة كاملة ومنسقة ومقبولة قبولاً عاماً وتشمل كافة نواحي عملية المراجعة .
- إن وجود بعض القواعد في القانون رقم 10-01 بشأن مهنة مراجعة الحسابات ،لا يمكن من خلالها القول بوجود معايير مراجعة جزائرية كاملة ومحددة تصلح لضبط الممارسة المهنية ،فضلاً عن ما يمكن أن توصف به من عدم مسايرتها أو ملاءمتها للتطورات والتغيرات الاقتصادية و المهنية محلياً و عالمياً ،الأمر الذي أفضى إلى تفاوت بين مراجعي الحسابات في تطبيق المعايير ،ومن هنا تبرز أهمية الدراسة في كونها تركز على مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر.

- إن التطرق للبيئة والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ،والوقوف على مستجدات الممارسة الدولية للمراجعة ،إضافة إلى تحديد واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر ،والمقارنة بين القواعد المنظمة للمراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية ،حيث أن المقارنة بين المعايير الدولية لإعداد تقرير المراجعة من جهة و معايير إعداد التقرير في الجزائر من جهة أخرى تم التوصل إلى أن الجزائر تسخر إمكانيات مادية و بشرية هامة من أجل إصلاح مهن المحاسبة و المراجعة في إطار سياسة الانفتاح الاقتصادي و السعي نحو الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة لكن رغم كل هذه الجهود المبذولة إلا أنه توجد فجوة بين سياسة الإصلاح المبنية على التشريع و واقع الممارسة الميدانية لمهنة المراجعة الخارجي ،وإعداد تقرير المراجعة في الجزائر لم يرقى بعد إلى المعايير الدولية رغم وجود توافق في بعض النقاط خاصة في ما يتعلق بأنواع التقرير.
- إن تسليط الضوء على واقع مهنة التدقيق في الجزائر وما صاحبه من اصلاحات جذرية في مجالي المحاسبة والتدقيق ،وإبراز أهم الأسباب الدولية والوطنية التي ألزمت الجزائر على إحداث الإصلاح المحاسبي وفقا للمرجعية الدولية ،ليتضح لنا عدم الاستقرار وتزايد حدة الصراع ما بين أصحاب المهنة والإدارة الوصية ،لذا عملت وزارة المالية على إعادة هيكلة المهنة وتنظيمها واسترجاع وصايتها ،وهو ما تجسد جليا في القانون الجديد المصادق عليه والمتعلق بإعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،فلابد على الجزائر اليوم أن تجاري التطورات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي ،باعتبار أن الأمر ينعكس على انفتاحها للاقتصاد الدولي.

منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة ،تم اعتماد المنهج الوصفي في الجانب النظري ،حيث تم استخدام أداة الوصف عند التطرق إلى أسس وواقع مهنة التدقيق بصفة عامة على المستوى الدولي وبصفة خاصة على المستوى المحلي ،بذلك تم الانتقال إلى الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات من خلال القانون 10-01 المنظم للمهنة ،لنصل في أخير إلى وصف مبسط للمعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق ،أما الجانب التطبيقي الذي تناول الدراسة الميدانية فقد تم اعتماد المنهج التحليلي من أجل تحليل واستخراج النتائج و اثبات الفرضيات أو نفيها من خلال برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS .

خطة وهيكل الدراسة :

من أجل معالجة اشكالية الدراسة والإجابة على الأسئلة الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول كالآتي :

- الفصل الأول :ماهية التدقيق الخارجي وعرض الاطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات من خلال القانون 10-01 المنظم له ثم التطرق إلى المعايير الدولية للتدقيق وفي نهاية الفصل قمنا بعرض المعايير الجزائرية للتدقيق .
- الفصل الثاني :تم عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة الحالية .
- الفصل الثالث : فقد خصصناه للدراسة الميدانية أو التطبيقية بالاعتماد على طريقة الاستبيان .

الفصل الأول :

أدبيات نظرية حول التدقيق الخارجي

و معايير التدقيق الجزائرية

تمهيد :

يعتبر التدقيق من بين فروع المحاسبة والذي تطور في الآونة الأخيرة بسبب الحاجة إليه ،إذ لقي اهتماما كبيرا نتيجة لزيادة حجم المنشآت ،ظهور شركات الأموال والانفتاح على العالم في المجال الاقتصادي وفق التطورات الراهنة ،حيث يعد بمثابة الصورة المثالية عن المؤسسة ،ومن أجل تنظيم هذه المهنة سعت العديد من الدول والتي من بينها الجزائر إلى وضع قوانين ،مراسيم ،قرارات وغيرها محاولة إعطاء إطار قانوني ومفاهيمي لمهنة التدقيق وكذا إصدار معايير تتناسب والبيئة المحاسبية لها والتي تضبط وتلائم مستوى أداء ممارسيها ،

وانطلاقا مما سبق ذكره قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة أقسام كالآتي :

- القسم الأول : عموميات حول التدقيق الخارجي .
- القسم الثاني :أساسيات التدقيق القانوني .
- القسم الثالث :لمحة عن المعايير الدولية للتدقيق .
- القسم الرابع :عموميات حول المعايير الجزائرية للتدقيق .

القسم الأول :عموميات حول التدقيق الخارجي

1.1- طبيعة التدقيق

تعتبر عملية التدقيق وظيفة مهمة وضرورية وحساسة للغاية في الميدان العملي إذ أنها وليدة عدة عصور حيث ظهرت منذ القدم ، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن تواجه عدة مشاكل وتعقيدات نتيجة التغيرات والتطورات التي شهدها العالم في مختلف المجالات ، ومجمل التغيرات الواقعة في عملية التدقيق من الجانب العملي تتطلب أساسا نظريا يستجيب لمختلف هذه التغيرات.

وكمدخل للجانب النظري للتدقيق فإنه من الضروري ذكر التطور التاريخي الذي شهدته مهنة التدقيق وأهم التعاريف التي أعطيت لها من طرف المنظمات المهنية المختلفة وكذلك الوقوف على أهميتها وأهدافها وفي الأخير نذكر أنواعها .

1.1.1 المسار التاريخي لمهنة التدقيق و مختلف مفاهيمه

أولا : المسار التاريخي لمهنة التدقيق

نشأت مهنة التدقيق من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة المعلومات والبيانات المحاسبية التي يعتمد عليها كل من الجهات المعنية في الميدان المهني والعملي لاتخاذ القرارات والتأكد من صحة ومطابقة تلك المعلومات مع الواقع .

كلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audir) والتي تعني (Tohear) يستمع ،حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل،وقد كان الايطالي باتشيليو أول من أوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494،وقام بالتنويه ووصف لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات وفصله عن عملية التسجيل في الدفاتر.[1] حيث نتج عن استعمال القيد المزدوج تسهيل عملية المحاسبة وبالتالي انتشارها،وزيادة الحاجة إلى تدقيق مخرجات المحاسبة من بيانات ومعلومات محاسبية خاصة بعد اتساع الملكية الفردية والجماعية وظهور شركات الأسهم التي فصلت الملكية عن الإدارة والحاجة إلى مراجعة الحسابات ومراقبة أعمال الإدارة .

إن التطورات المتواصلة للتدقيق كانت مرتبطة بالأهداف المرجوة منها من جهة ،ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري ،من أجل مسايرة المتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام ،والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية بشكل خاص وهذه المتغيرات أدت إلى زيادة الحاجة إلى التدقيق .

حيث أن عرض مراحل تطور التدقيق سيكشف لنا الأسباب الكامنة وراء مختلف التغيرات التي توالت عبر العصور ،وأهم السمات التي تميز كل مرحلة ،وفيما يلي ملخص عن التطور التاريخي للتدقيق عبر العصور كما يوضحه الجدول رقم (01).

[1] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية) ،دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، عمان ، ط 1 ،2006 ، ص 13

الجدول رقم (01) :التطور التاريخي للتدقيق

المـــــدة	الأمـــر بالمراجـــعة	المـراجـــع	أهـــداف المـــراجـــعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك إمـــبراطـــور الكنيسة الحـــكومة	رجـــل الـــديـــن كـــــاتـــب	معاقبة الـــسارق على اختلاس الأمـــوال حـــماية الأمـــوال
من 1700 إلى 1850	الـــحـــكومـــة ، المحاكم التجـــارية و المساهمين	الـــمحـــاســـب	مـــنع الغش و معاقبة فاعليه حـــمايـــة الأصـــول
من 1850 إلى 1900	الـــحكومة و المساهمين	شخص مـــهني فـــي المحاسبة أو قـــانوني	تجنب الـــغش و تأكـــيد مـــصداقـــية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الـــحكومة و المساهمين	شخص مـــهني فـــي المحاسبة و المراجعة	تجنب الـــغش و الأخطاء الشهادة على مصداقية القائم الـــمالـــية الـــتاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة ، البنوك الـــمســـاهمين	شخص مـــهني فـــي المراجعة و الحاسبة	الشهـــادة على صدق و سلامة انتظام الـــقوائـــم الـــمالية الـــتـــاريـــخيـــة
من 1970 إلى 1990	الـــحـــكومـــة هـــيئـــات أخـــرى و الـــمساهـــمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاســـتشـــارة	الـــشهادة عـــلى نوعية نظام الـــرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير الـــمراجـــعة
ابتدءا من 1990	الـــحـــكومـــة هـــيئـــات أخـــرى و الـــمســـاهمين	شخص مـــهني في المراجعة و المحاسبة و الاســـتـــشـــارة	الشهادة على الصورة السابقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2006 ،ص 07

ثانيا- مفهوم التدقيق :

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق فيها لمفهوم التدقيق ،وذلك راجع إلى اختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها ،ورغم هذا الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي :

التعريف الأول : عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق (AAA) بأنها :"عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ،وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ،ثم إيصال نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[1]

التعريف الثاني : كما عرف أيضا بأنه :" فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف الشركة والحكم على المعلومات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات "[2]

التعريف الثالث : وفي تعريف آخر ،يعرف التدقيق المالي بأنه :"اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ،وعلى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ،في الصورة الصادقة على الموجودات ،وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة ".[3]

وبناءا على ما سبق نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي الفحص التحقق والتقرير:[4]

الفحص :" Examination " :يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتدوينها ،أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والفني للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقق :" Verification " :يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير :" Rapport " :يقصد به تقديم نتائج التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الجهات المعنية سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها ، نستطيع أن نقول أن التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق.

---

[2] عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون ،التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،دار المحمدي العامة ، الجزائر ، 2008 ،ص 13

[3] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2003، ص11

[4] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،2003 ، ص 9 .

[4] زوهري جليلة،أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر ، مجلة الباحث الاقتصادي العدد / 04 ديسمبر2015 ، جامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعباس،ص 55-45

وكتعريف شامل وبسيط للتدقيق :التدقيق هو فحص يقوم به خبير ومستقل من أجل إبداء الرأي حول صحة ومصداقية القوائم المالية. نلاحظ من التعريف أن التدقيق هو فحص أي تشخيص يقوم به خبير أي مختص في الميدان ويكون مستقل أي خارج المؤسسة وننتظر منه أن يبدي رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية .

2.1- أهمية التدقيق الخارجي وتطور أهدافه :

إن تعدد الأطراف المعنية الطالبة لخدمات التدقيق دليل على مدى أهميتها حيث أن التطور الكبير الذي شهدته عبر العصور راجع للتطور في أهداف التدقيق وفيما يلي سنوضح ذلك .

1.2.1- أهمية التدقيق الخارجي :

تكمن أهمية التدقيق في كونها وسيلة لا غاية وهي أداة تخدم مختلف الجهات ذات مصلحة مع المنشأة سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية حيث ترتكز على البيانات المحاسبية من اجل التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة لاتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد :

1* إدارة المنشاة : يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام ،كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشاة .[1]

2* المؤسسات المالية والتجارية والصناعية : يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين او تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدقق ، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل .[2]

[1] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ،ص19

[2] غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق ، ص19- 20

3* الجهات الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على بعض البيانات التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض ،منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة .[1]

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في [2]:

- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسم للحصول على رأس المال .
- يعمل المدراء الماليون التنفيديون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي .
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

2.2.1- تطور أهداف التدقيق الخارجي :

نظرا للتطور الذي عرفته مهنة التدقيق أدى بدوره إلى التطور في أهدافه وعليه تنقسم هذه أهداف إلى مجموعتين هما : [3]

أ* الأهداف التقليدية ويندرج تحتها :

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استناداً إلى أدلة وبراهين عن عدالة الكشوفات المالية .
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ لقرارات الإدارية المناسبة؛

[1] محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ،رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر ،2011،ص 11

[2] غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق، ص20

[3] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق للنشر،الأردن،1999 ،ص15 .

- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

ب* الأهداف الحديثة ويندرج تحتها :

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف مع تحديد الانحرافات وأسبابها وطريقة معالجتها .
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة للأهداف المسطرة .
- منع الاسراف في جميع مجالات نشاط المؤسسة وبالتالي تحقيق أقصى قدر من الكفاية الانتاجية .
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

انطلاقاً من التطور التاريخي للتدقيق ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و الممارسة العملية للتدقيق وما خلفه ذلك من مكتسبات نظرية من جهة أخرى سنورد الأهداف العملية للتدقيق باعتبارها مساقات ذهنية لشخص المدقق أثناء تنفيذه لعملية الفحص في أي نوع من أنواع التدقيق والمتمثلة فيما يلي:

ج* الأهداف العملية :

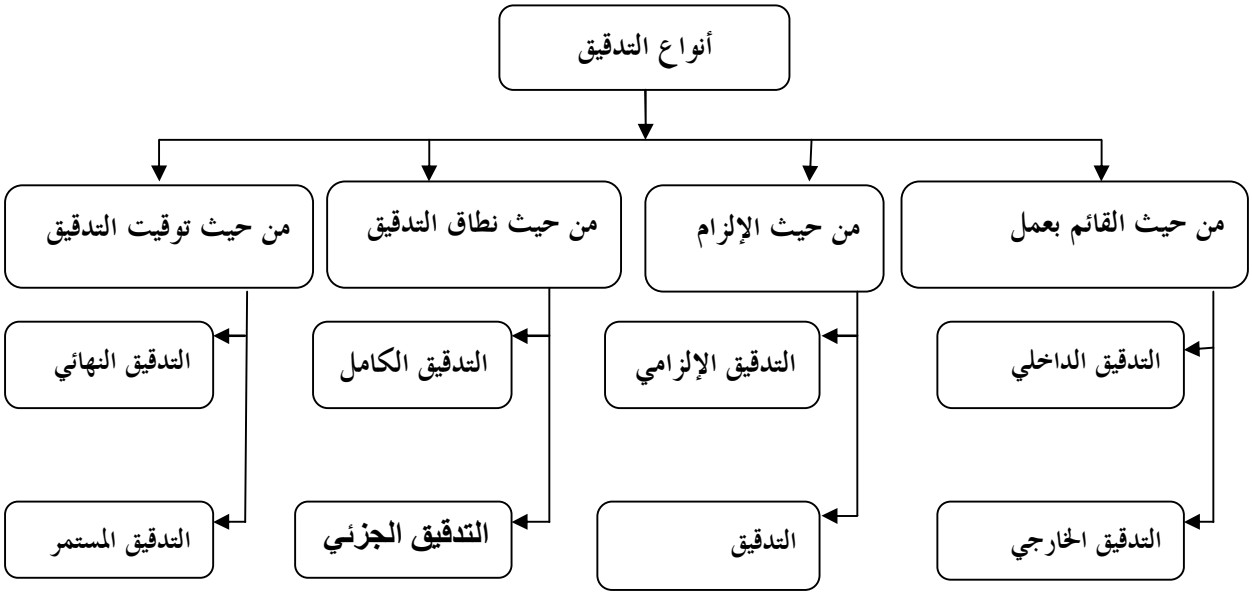
- الوجود والتحقق : يعمل المدقق في المؤسسة الاقتصادية على التأكد من جميع الممتلكات والعناصر التي سجلت في القوائم المالية أنها موجودة فعلا في المؤسسة .
- الملكية والمديونية : من خلالها يتأكد المدقق من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة أما الخصوم هي التزاما عليها فبذلك يوضح صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية التي تقدم للأطراف المعنية داخليا أو خارجيا .
- الشمولية : أي أنه على المدقق التأكد من أن كل العناصر الموجودة في المؤسسة والتي هي ملك لها أو دين عليها تكون لها معلومات وبيانات محاسبية مثبتة بالدفاتر وسجلات بصورة شاملة ومعبرة عم الوضعية الحقيقية للمؤسسة .
- التقييم و التخصيص :تعني ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفق الطرق المحاسبية المعمول بها ،كطرق الاهتلاك أو تقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العمليات في الحسابات المعنية وذلك بالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

- التسجيل المحاسبي : على مدقق الحسابات خلال أداء مهمته العمل على التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية التي قام بها المحاسب أو المدقق الداخلي وأنها مسجلة بالشكل الصحيح وفق ممارسة المهنية المعمول بها وذلك خلال مرحلة التدقيق التي تسمى بفحص الحسابات .
- ابداء رأي فني محايد : يعمل المدقق طيلة أداء مهمته للوصول في آخر المطاف إلى إعطاء رأي فني محايد حول مدى التزام المؤسسة بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية .

3.1- تصنيفات التدقيق الخارجي :

هناك عدة أنواع للتدقيق إذ تختلف باختلاف الغاية والمنظور الذي ينظر لها التدقيق ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويتم تصنيفها حسب الشكل رقم (01):

الشكل رقم (01) : يوضح تصنيفات التدقيق



من إعداد الطالبة

بما أن موضوع بحثنا مرتبط بمهنة التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق سنشرح ذلك باختصار كما يلي :

1* التدقيق الداخلي : "وهي المراجعة التي تقوم بها هيئة داخلية في المؤسسة من أجل حماية أموال المؤسسة وتحقيق أهداف الإدارة "[1]

ويوصف أيضا بأنه : "التدقيق الداخلي كوظيفة تتكون من مجموعة مهام مترابطة ، متسلسلة ومستمرة ، يقوم به موظف أو أجير من داخل المؤسسة ، حيث أن هذه الخاصية تمثل وجه الاختلاف الأهم بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي "[2]

كما يعرف بأنه : نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقيم أنشطتها كخدمة للمنشأة ذاتها ، والمراجع الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم .

وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي ،حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الاجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاستقلال ،حيث يمكن مثلا أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الادارة.

2* التدقيق الخارجي : تعرف المراجعة الخارجية بأنها "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها فيما يتعلق بحقائق حول تصرفات وأحداث اقتصادية للتحقق من درجة تطابق هذه الحقائق مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر " [3]

ويوصف أيضا بأنه :"التدقيق الذي تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المنشاة ،ويمكن الهدف منه في الحصول على تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة "[4]

ويمكن توضيح الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال الجدول رقم (02) :

[1] رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان- الأردن ،الطبعة 1 ،2011 ،ص38

[2] عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون،مرجع سابق ، ص 40

[3] صالحي محمد يزيد، التدقيق الاجتماعي ودوره في تحسين أداء الموارد البشرية ،دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ، ط1 ،2016،ص41

[4] سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان ،تدقيق الحسابات 1 ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،عمان الأردن ،2010 ،ص 23

الجدول رقم (02) :الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات . التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها .
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
نطاق وحدود التدقيق	تحديد الإدارة عمل المدقق ،كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ،ومعايير التدقيق المتعارف عليها ،وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما تكون الخارجية تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل المراجعة .
التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية . اختيارية وفقا لحجم المنشأة .	يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية قد يكون كامل أو جزئي الزامية وفقا للقانون السائد
المستفيدون	إدارة المنشأة	قراء التقارير المالية ،أصحاب المصالح ،إدارة المنشأة

المصدر : أحمد حلمي جمعة آخرون ،التدقيق الحديث للحسابات ،دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن،1999،ص18

وينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع وهي :

- تدقيق قانوني : هو الذي يفرضه القانون ،وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات

- تدقيق تعاقدي : يقوم به شخص مستقل ومحايد يعرف بمحافظ الحسابات يعين بواسطة عقد لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة
- الخبرة القضائية :التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة

ويمكن مقارنة هذه الأنواع وفق الجدول رقم (03)

الجدول رقم (03) : يوضح الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية ، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الادارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصداقية على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة،مراجعة معلومات مجلس الادارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية ،تقديم مؤشرات بالأرقام .
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية .	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها .
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الادارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف .
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير	ينبغي احترامه
ارسال التقارير إلى	مجلس الادارة ،الجمعية العامة (العادية ،غير العادية)	المديرية العامة ، مجلس الادارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ،محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير الزامية
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية ،جنائية ، تأديبية	مدنية ،جنائية ، تأديبية	مدنية ،جنائية ، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية ،عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محدد في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف

			القاضي
طريقة العمل	تقييم الاجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات ،تقييم المراقبة الداخلية ،مراقبة الحسابات ،مراقبة قانونية	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة .

المصدر : محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثالثة ،بن عكنون الجزائر ،2008 ، ص 27-28

2. القسم الثاني : أساسيات التدقيق القانوني (cac)

1.2 مفهوم التدقيق القانوني :

تعد مهنة محافظ الحسابات في الحياة الاقتصادية بأنها المهنة الأكثر أهمية في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المعنية ،لما يقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف من خلال رأي فني محايد ومستقل ، بخصوص القوائم المالية التي تعضها المؤسسة ، وفيما يلي سنحاول التطرق إلى تعريف محافظ الحسابات من خلال :

أولا – حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي :

"يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[1]

ثانيا – حسب القانون التجاري :

يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه: " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها "[2]

- نستنتج مما سبق أن محافظ الحسابات هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته الشخصية ، من خلال فحص ومراقبة القوائم المالية للمؤسسة والمصادقة على صحتها وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2012 ،العدد 42 ،ص07 .

[2] عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول" حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة الجزائر، يومي 06و07 ماي 2012 ،ص4

2.2- عرض مبسط للقانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات :

جاء القانون 10-01 من أجل أن يرسم المسار أو الطريق الذي يمكن أن ينتهجه مراجع الحسابات أثناء ممارسته لمهنة المراجعة تفاديا للوقوع في أي خطأ من شأنه أن يقلل أو ينقص من النتائج التي يتوصل إليها المراجع.

يتمثل القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الصادر في الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في مجموعة من البنود والإجراءات والنصوص المندرجة ضمن مواد يجب اتباعها والعمل بها دون اجراء أي مخالفات على ذلك وفي حالات العكس يتم فرض عقبات ،إذ نجد هذا القانون مقسم إلى 12 فصلا تندرج تحته 84 مادة كما هو موضح في الجدول رقم (04) :

الجدول رقم (04) :عرض مبسط للقانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات

الفصل	عنوان الفصل	المواد المتعلقة بكل فصل
الأول	أحكام عامة	المواد من 1 إلى 6
الثاني	أحكام مشتركة للمهن الثلاث	المواد من 7 إلى 13
الثالث	المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	المواد من 14 إلى 17
الرابع	ممارسة مهنة الخبير المحاسب	المواد من 18 إلى 21
الخامس	ممارسة مهنة محافظ الحسابات	المواد من 22 إلى 40
السادس	ممارسة مهنة المحاسب المعتمد	المواد من 41 إلى 45
السابع	شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة	المواد من 46 إلى 58
الثامن	مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	المواد من 59 إلى 63
التاسع	حالات التنافي والموانع	المواد من 64 إلى 74
العاشر	أحكام مختلفة	المواد من 75 إلى 79
الحادي عشر	أحكام انتقالية	المواد من 80 إلى 81
الثاني عشر	أحكام نهائية	المواد من 82 إلى 84

من اعداد الطالبة بالاعتماد على القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

أهم ما جاء به هذا القانون ما يلي :[1]

- انشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة (لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية ،لجنة الاعتماد ،لجنة التكوين ،لجنة التأديب والتحكيم ،لجنة مراقبة النوعية).

- تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ،وضرورة التسجيل في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة التي تنتمي إليها .

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني .

الفصل بين المهام الثلاث بانشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل مهنة وهي(المصف الوطني للخبراء المحاسبين ،الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ،المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)

- كيفية اعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي.

- كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضيها داخل المؤسسة .

- تحديد مهام محافظي الحسابات .

- تحديد مجال وأساليب سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها .

- تحديد حقوق وواجبات كل من المهن الثلاث وحالات التنافي.

ومن أجل شرح محتوى هذا القانون تم اصدار مراسيم تنفيذية تنظم المهنة وهي :

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 /2011/01 ،يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،القانون 10-01 المؤرخ في 11 جويلية 2010 ، المادة 05 ،المادة 08 ،المادة 14 ،ص 04-05-06 .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 /2011/01 ،يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 /01/ 2011 ،يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 /01/ 2011 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 /2011/01 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 /2011/01 ،يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 / 01/ 2011 ،يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 /2011/01 ،يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر 1432 ه الموافق ل 27 /2011/01 ،يتعلق بتعيين محافظي الحسابات .

3.2- تنظيم مهنة التدقيق القانوني في الجزائر وفق القانون 10-01 :

نظرا للأهمية البالغة التي حظيت بها مهنة محافظ الحسابات أدى ذلك إلى تنظيمها بشكل قانوني مما انعكس ايجابيا على تطور المؤسسات وضمان حقوق المتعاملين معها ،حيث يعتبر محافظ الحسابات بأنه الشخص المرخص له بممارسة مهنة التدقيق بموجب القانون الذي حدد مختلف الجوانب المتعلقة به وهذا ما سنعرضه فيما يلي :

أولا – شروط ممارسة المهنة :

حسب المادة 08 من القانون 10-01 ،لممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية[1] :

1 - أن يكون جزائري الجنسية

2 - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

أ - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ب - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات ، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ج - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد ،أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة .

3 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 :" **أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ،والله على ما أقول شهيد**".

ثانيا - تعيين المدقق القانوني [2]:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،القانون 10-01 المؤرخ في 11حويلية 2010 ، ص5

[2] الجريدة الرسمية ، مرجع سابق ،ص 7

حسب المادتين 26 و 27 من القانون 10-01 يعين محافظ الحسابات من طرف " الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم ".

"تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين 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 .

و نص المرسوم التنفيذي رقم 32/11 تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي[1] :

-بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظي الحسابات يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة .

-يتحصل محافظ الحسابات المعين من طرف الهيئة على تصريح مكتوب يسمح له بالإطلاع على الهيكل التنظيمي للمؤسسة تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة و كل المعلومات الضرورية لقيامه بمهمته دون نقلها أو نسخها ،

-يجب على محافظ الحسابات و مساعدوه الالتزام بالسر المهني حول وضعية المؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق .

- تترتب عقوبات مالية منصوص عليها في دفتر الشروط على محافظ الحسابات عند عدم احترامه لالتزاماته المهنية.

-يجب أن يتضمن دفتر الشروط على:

- ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها .
- ✓ 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 تعهداتهم .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 07 ، المواد من 3 إلى 15 ،ص23-24

- ✓ المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.
- ✓ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- ✓ نموذج رسالة الترشح .

-لا تلزم المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد عند تجديد عهدة محافظ الحسابات .

-تقوم المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات بتشكيل لجنة تقييم العروض .

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

-إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان ، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول لها.

ثالثا –موانع تعيين المدقق القانوني:

حدد القانون 10-01 في المواد من 64 إلى 70 موانع تعيين محافظ الحسابات وهي كالآتي [1] :

- " لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقيه يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني .
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ،غير تلك المنصوص عليها في المادة 46
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة
- كل عهدة برلمانية
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،مرجع سابق ،ص 10-11

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب ،إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته ،طبقا لأحكام المادة 76

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية ، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون - يمنع محافظ الحسابات من :

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

* القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين

* قبول ولو بصفة مؤقتة ،مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير

* قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها

* ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها

* شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

- زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى ، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة ".

- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر ،فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد

يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبّق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة ".

رابعا: مهام ومسؤوليات المدقق القانوني :

أ- مهام المدقق القانوني :

تحدد كل من المواد 23 و 24 و 25 من القانون 10-01 مهام المتعلقة بمحافظ الحسابات وهي كالآتي [1]:

" يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

- 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 الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،مرجع سابق ، ص 07

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ،بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

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

* تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء ، رفض المصادقة المبرر

* تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة ،عند الاقتضاء

*تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة

*تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات

*تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

*تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية

*تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

*تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم

ب-مسؤوليات المدقق القانوني :

يتضمن الفصل الثامن من القانون 10-01 من المادة 59 و 61 و 62 و 63 المسؤوليات المتعلقة بمحافظ الحسابات كما يلي :[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،مرجع سابق ، ص 10

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب ،عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات ،وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها . وفي حالة معاينة مخالفه يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

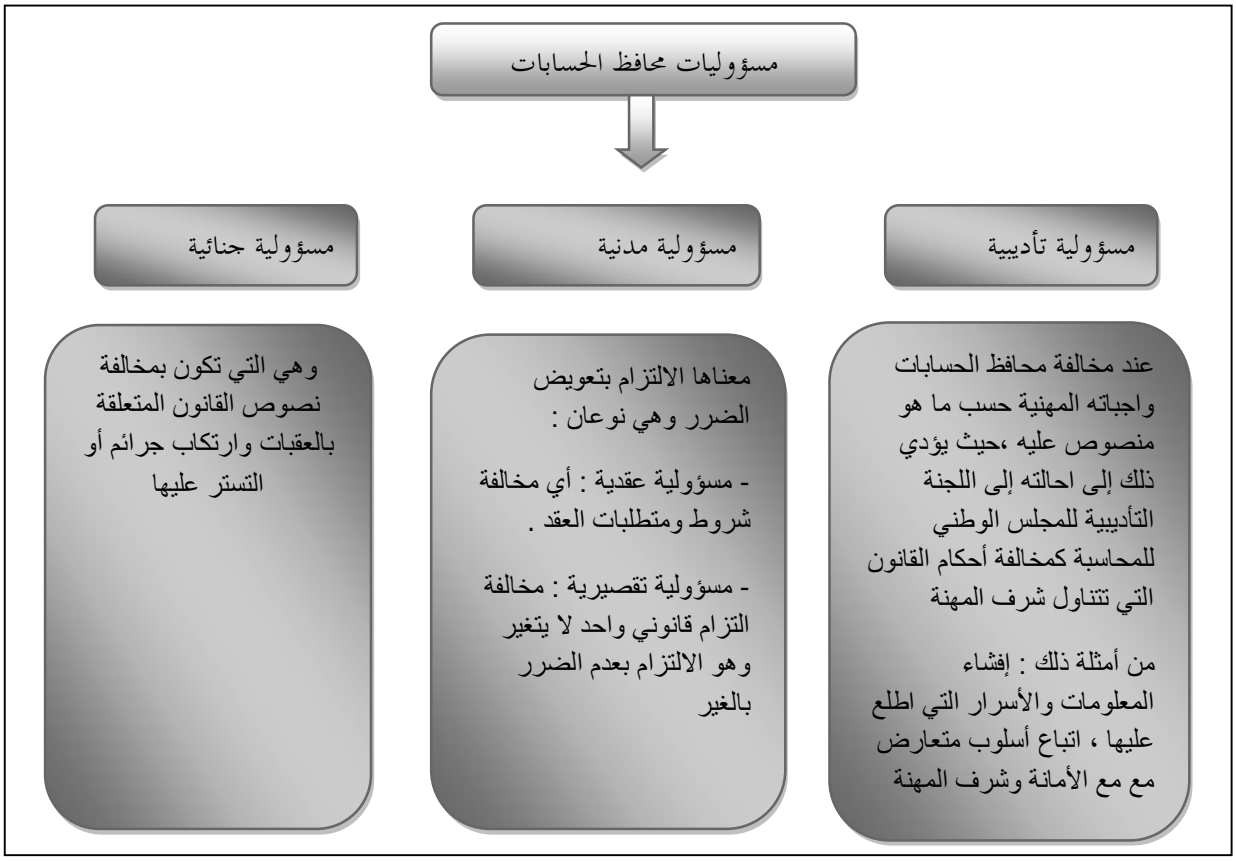
* الإنذار
* التوبيخ
* التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر
* الشطب من الجدول.

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

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

من خلال عرض مسؤوليات محافظ الحسابات المبينة في القانون 10-01 يمكن أن نستنتج أن هذه المسؤوليات تنقسم إلى ثلاث أقسام نوضحها في الشكل رقم (02) :

الشكل رقم (02) : مسؤوليات محافظ الحسابات



من إعداد الطالبة بالاعتماد على القانون 10-01 المتعلق بمهن محافظ الحسابات

خامسا- حقوق وواجبات المدقق القانوني :

أ- حقوق المدقق القانوني:[1]

من أجل أداء محافظ الحسابات مهامه على أكمل وجه قدم له القانون 10-01في المواد من 31 إلى 36 والمادة 38 مجموعة من الحقوق وهي كالآتي :

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ، مرجع سابق ، ص 08

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة ،الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- 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.
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية ،يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها 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.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة

ب – واجبات المدقق القانوني :

تتمثل واجبات محافظ الحسابات في القيام بكل الأعمال المختلفة لانجاز مهمته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ،ومن أهم هذه الواجبات نجد :

- عدم التدخل في التسيير : هذا ما جاء في نص المادة 23 من القانون 10-01 ،أن محافظ الحسابات يقوم بفحص الحسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير .[1]
- اعداد التقارير : وفق نص المادة 113 فقرة (ز) من قانون الشركات رقم 4 لسنة 1997 "يقدم محافظو الحسابات تقريرا خطيا موجها للهيئة العامة أو من ينتدبونه وعليهم أن يتلو التقرير أمام الهيئة العامة ،وذلك يعني أن تقرير المحافظ يجب أن يحتوي على رأيه الفني المحايد عما توصل إليه من خلال الإفصاح "

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ، مرجع سابق ، ص7

- على محافظ الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة باحدى التوصيات التالية(القوائم المالية :المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة ،أو المصادقة على ما سبق مع التحفظ وبيان اسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة ،أو عدم المصادقة على ما سبق وردها إلى مجلس الادارة وبيان الأسباب لرفضه التوصية على الميزانية.
- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين :حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته ويقوم محافظ الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والمصادقة عليها وغيرها من الاجراءات الواجب القيام بها .
- التدقيق والتحقيق في اصول وخصوم الشركة :يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات محافظ الحسابات وذلك كونه مطالبا بابداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع الشركة ،ولكي يقوم بابداء رأيه بعدالة واستقلالية لا بد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول الشركة وخصومها .
- مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها :يجب على محافظ الحسابات أن يراقب الحسابات ،أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وانه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند اعدادها وقد نص قانون الشركات المادة 193 الفقرة (أ) على ذلك .
- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة :وهذا ما نصت عليه المادة 113 من قانون الشركات فقرة (أ) على أنه يتولى محافظو الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة أنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها .
- الالتزام بأصول المهنة :وهذا ما نصت عليه المادة 42 من القانون العام المؤقت رقم 73 لسنة 2003 على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه وقبل منحه إجازة المزاولة أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس . [1]

سادسا – أتعاب المدقق القانوني :

نصت المادة 37 من القانون 10-01 على ما يلي :"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات ،أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون ،علم تدقيق الحسابات العملي ،مرجع سابق،ص 91

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله ،باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته .

ولا يمكن احتساب الأتعاب ،في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

"تعرف أتعاب محافظ الحسابات على أنها المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات المؤسسة ، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين محافظ الحسابات وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين "[1]

و عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات يجب مراعاة النقاط التالية :

- الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة .
- عدد المساعدين الذين يشاركون في عملية المراجعة .
- حجم المؤسسة الخاضعة لعملية المراجعة .
- عدد التقارير المطلوبة للعميل .
- طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة .

ويتم حساب أتعاب محافظ الحسابات حسب سلم الأتعاب من خلال الجدول رقم (05) :

الجدول رقم (05) : سلم أتعاب محافظ الحسابات

المبلغ الإجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/ دج (*)
حتى أقل من 50 مليون دج	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 م دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515

[1] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، مرجع سابق ، ص 84

من 3200 إلى أقل من 6400 م دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 م دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من25600 م دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إليه 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافية ب 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250 ساعة
(*) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج		

المصدر : ملحق من المادة 02 للقرار المؤرخ في 1994/11/07 ،المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات،معدل ومتمم بالقرار المؤرخ في 2006/12/06 والقرار المؤرخ في 2008//06/25 ،قانون المحاسبة ،مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبية ،برتي للنشر ، الطبعة الثانية ، ص 248

ويتم دفع أتعاب محافظ الحسابات وفق المادة 08 من قرار 07 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية وبناءا على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي :[1]

- ❖ 30% عند بداية الأعمال .
- ❖ 20% عند تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة .
- ❖ 30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات
- ❖ 20% عند اجتماع الجمعية العامة العادية

4.2- الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق القانوني في ظل القانون 10-01 :

لقد تم إنشاء هيئات متخصصة تشرف على تنظيم مهنة التدقيق من أجل السير الحسن لها وتتمثل هذه الهيئات في :

أولا:المجلس الوطني للمحاسبة: [2]

تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة :

[1] القرار المؤرخ في 1994/11/07 ،المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات،معدل ومتمم بالقرار المؤرخ في 2006/12/06 والقرار المؤرخ في 2008//06/25 ،قانون المحاسبة ، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبية ،برتي للنشر ، الطبعة الثانية ، ص 245

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،مرجع سابق ،ص4-5

لقد بين المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 يناير 2011 في المادة 02 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ، ونص القانون 10-01 في المادة 04 و 05 على أنه يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهمة الاعتماد و التقييس المحاسبي ، و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم.

* تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الانضباط والتحكيم
- لجنة مراقبة النوعية

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

مهام المجلس الوطني للمحاسبة :

أعطى المشرع الجزائر للمجلس الوطني للمحاسبة مجموعة من المهام متعلقة بمجالات مختلف من هذه المجالات الاعتماد ، التقييس محاسبي ، تنظيم ومتابعة المهن المحاسبة بصفة عامة حسب المواد 10 و 11 و 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 وهي على النحو التالي[1]:

أولا- يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية :

- ❖ استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها .
- ❖ تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول .
- ❖ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول .

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية ،المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 ، العدد 7 ، ص 5-6

- ❖ استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها .
- ❖ تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها .
- ❖ استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة

ثانيا- يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية :

- ❖ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها .
- ❖ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية .
- ❖ اقتراح كل الاجراءات التي تهدف على تقييس المحاسبات .
- ❖ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها .
- ❖ المساهمة في تطوير انظمة 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 .

ثالثا – يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية :

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

ثانيا – الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

أنشأت بموجب القانون 10-01 حسب المادة 14 :" ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ،يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضمّ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون ،كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :[1]

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها .
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها .
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها ،في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة
- إبداء الرأي في كل الوسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

ثالثا – المصف الوطني للخبراء المحاسبين :

تشكيلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،مرجع سابق، ص6

أنشأت بموجب القانون 10-01 حسب المادة 14 :" ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ،يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضمّ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون ،كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

- **مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين :**

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها .
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها .
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها ،في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة
- إبداء الرأي في كل الوسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

رابعا- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

- **تشكيلة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :**

أنشأت بموجب القانون 10-01 حسب المادة 14 :" ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ،يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضمّ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين

والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون،كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

مهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها .
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها .
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها ،في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة
- إبداء الرأي في كل الوسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

القسم الثالث :لمحة عن معايير التدقيق الدولية (IAS)

1.3- تعريف معايير التدقيق الدولية والهيئات المصدرة لها :

من أجل وصول المدقق إلى تقديم رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل لابد من وجود معايير تنظم عملية التدقيق ،حيث أن هذه المعايير تقلل الاختلافات في الممارسات المهنية وتبين الأهداف العامة للمدقق المستقل وهي بمثابة مقاييس للحكم على جودة أدائه إذ يتوقف هذا الأخي على التقدير الشخصي للمدقق ، وبفعل العولمة والتطور التكنولوجي الكبير و المتسارع أصبح وجود إطار نظري موحد وعالمي ضروري للتدقيق الخارجي كنظرية ومهنة ،فيما يلي سنتطرق في هذا القسم إلى ذكر مفهوم معايير التدقيق الدولية والهيئات التي تتحكم بها ،أهمية وأهدافها وأخيرا نعرض هذه المعايير .

1.1.3- تعريف معايير التدقيق الدولية :

وجدت لمعايير التدقيق الدولية تعاريف عدة مختلفة حسب نظرة الأشخاص إليها ،إلا أنها تصب في المفهوم نفسه إذ يمكن تعريف هذه المعايير من خلال :

تعريف المعايير :

1- **لغة** :المعيار هو العيار الذي يقاس به غيره وجمعه معايير.

2- **اصطلاحا** : إن المعايير هي مقاييس مرجعية ، يتم استخدامها من أجل تقييم الأمر أو الموضوع محل التأكد في عملية الارتباط.[1]

خصائص المعايير :نلخصها كالتالي

3- موضوعية؛

4- تسمح بشكل معقول بالقياسات المنسقة؛

5- كاملة بشكل كافي؛

6- تحدد بعض خصائص الموضوع محل التأكد؛

7- ملائمة.

التعريف الأول : حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):" معايير التدقيق هي تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق الخارجي ، وعن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على قدر كافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية .[2]

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،دراسات متقدمة في مراجعة وخدمات التأكد ، الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2007 ،ص 38

[2] حسين يوسف القاضي و حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق ،ص 25

التعريف الثاني :تحتوي معايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية ،ويمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء اليها عند قصور المعايير المحلية ، وبالتالي فإن المعايير التدقيق الدولية تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم .[1]

2.1.3– الهيئات المصدرة لمعايير الدولية للتدقيق:

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية والمعلومات والخدمات ذات العلاقة ، والهدف من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات ، وتصدر هذه المعايير عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية(IAPC) والتي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد(IAASB) المنبثقة من الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

- **تعريف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):** هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه في 10/07/ 1977 ، وتتلخص مهمته في خدمة الصالح العام و الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم ، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة ، وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة ،حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة[2] .

- **مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد(IAASB)** [3]: لجنة معايير التدقيق هي لجنة دائمة منبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، وهي هيئة مهنية مختصة في اصدار ،تبويب ،شرح ،وتعديل المعايير الدولية للتدقيق .

ويتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس (5) سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة ،وضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين من استراليا ،كندا ،فرنسا ،ألمانيا الاتحادية ،الهند ،اليابان ،المكسيك ، هولندا ، الفلبين ،المملكة المتحدة ،جمهورية ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية ويفترض كلما أمكن ذلك أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الاعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة .

ويقوم بإصدار وتعديل المعايير حاليا مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB والذي يهتم إضافة إلى التدقيق بالفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة .

وقد أصدرت اللجنة الدائمة تمهيدا أو مقدمة عن المعايير الدولية لتدقيق الحسابات ورد ما يلي :

---

[1] حسين أحمد دحدوح ،مراجعة الحسابات المتقدمة ،الجزء 1-2 دار الثقافة للنشر والتوزيع ،2009 ،ص66

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين ،إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ،الجزء الأول ،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان 2010 ،ص3

[3] محمد السيد الناغي ، معايير الدولية للمراجعة ، جامعة المنصورة ، مصر ،2008 ، ص 72

- ✓ الهدف من اصدار معايير تدقيق دولية هو تطوير مهنة المحاسبة الدولية المترابطة استنادا إلى قواعد منسقة .
- ✓ تستوعب اللجنة أن كل 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 معاينة اماكن الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة تحقق القبول الدولي لهذه المعايير .
- ✓ تكون الأولوية للمعايير المحلية قبل المعايير الدولية إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية تطبق المعايير الدولية بصورة تلقائية.
- ✓ يتسع مجال تطبيق هذه المعايير بصفة شاملة لكل مراجعة أو فحص مستقل من أجل ابداء الرأي حول المعلومات المحاسبية مهما كان حجمها وهدفها وشكلها القانوني،ويتطلب الامر الالتزام بهذه المعايير كلما أمن ذلك في كافة النشاطات التي يقوم بها المدقق ،ومع كل معيار يتحدد مدى الالتزام به .
- ✓ تعطي المنظمات في الدول الأعضاء الحق في إعداد الترجمة المناسبة باللغة المحلية ،مع توضيح اسم المنظمة التي قامت بالترجمة للنص الانجليزي الصادر عن الاتحاد .

وقد صدرت المعايير في اصدارات زمنية متابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الإتحاد تبويب هذه المعايير و أخذ التبويب الأول يبدأ من رقم (01) و أخذ التبويب الثاني يبدأ من رقم (200)بعد تقسيم عملية التدقيق .

2.3- أهمية معايير التدقيق الدولية و أهدافها :

تتميز معايير التدقيق الدولية بأهمية بالغة وعدة أهداف نذكر منها :

1.2.3- أهمية معايير التدقيق الدولية :

ترجع أهمية معايير التدقيق الدولية إلى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجانب المختلفة للعمل المهني في مهنة التدقيق ،إذ توفر معايير المراجعة إرشادات فنية ومعنية في جميع الأمور المتعلقة بمجالات عمل المراجع وسلوكه فهي:

-تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية التي يجب أن تتوفر في المراجع نفسه ونوعية أدائه.

-تعتبر مقاييس لالتزام المراجع بمبادئ المراجعة والأهداف العامة للمراجعة.

-تعتبر إرشادات تستخدم في تقييم الآخرين والحكم على عملهم.

-تختص بالمواصفات المهنية للمراجع وقدرته على الحكم على الأمور عند قيامه بالفحص واختبار إجراءات المراجعة وتستخدم في مراجعة معنية والطريقة التي تستخدم بها ومتى يتم استخدامها.

-تمد الهيئات التشريعية والمحاكم بتصور واضح عند درجة الأداء المهني المتوقع من المراجع وتساعدها على تفهم محتوى تقاريره.

-توفر للمراجع أساس التقييم الذاتي في ضوء مسؤوليته المهنية.

-توفر للمشرف على عملية المراجعة معايير للتأكد من نوعية العمل الذي يقوم به الموظفون الذين يعملون تحت إشرافه وتقييم إمكانياتهم.

-تمثل أهدافا للمستوى المهني الذي يجب الوصول إليه بالنسبة للطلبة الذين يرغبون في الانضمام لمهنة المراجعة.[1]

2.2.3- أهداف معايير التدقيق الدولية :

إن الغاية الرئيسية من إصدار معايير دولية للدقيق هي إيجاد مستويات وتوجيهات مهنية للتدقيق المالي،وما يتصل بها من مهام موجهة

للتطبيق دوليا ،ويمكن إيجاز هذه الأهداف في النقاط التالية:

-الرفع من مستوى المهنيين؛

-إرشاد القائم بالمهمة؛

-توضيح إجراءات القيام بالمراجعة.[2]

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند اعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات .

- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي .

- سهولة اجراء مقارنات في القوائم المالي في أكثر من دولة وزيادة حيز اتخاذ القرارات الاستثمارية .

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

[1] لقليطي الأخضر ،معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة) ،أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي –الشلف- ،السنة الجامعية 2014-2015 ، ص 17- 18

[2] عوادي عبد القادر وآخرون،أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي ،مجلة العلوم الادارية والمالية ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر ، المجلد 01 ، العدد 01 ، ديسمبر2017 ،ص 426

3.3- عرض توضيحي لمعايير التدقيق الدولية:

تعتبر عملية الرفع من كفاءة وجودة الخدمات المقدمة من طرف المدقق تتطلب جهود وقياسات تتحكم في عملية المراجعة ، وقواعد سير وتوجه عمل المدقق تكون بمثابة الدليل العملي للمدقق ، فمعايير التدقيق كما عرفها BRAGG " هي تدابير جودة التدقيق والأهداف المرجوة من عملية التدقيق " .[1]

1.3.3- معايير التدقيق المقبولة عموما : " GAAS "

تقوم عملية التدقيق على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية وتلقى القبول العام ،ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من أصدر هذه المعايير في سنة 1954 بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) وصدرت في كتاب تحت عنوان "معايير المراجعة المتعارف عليها "حيث تم تبويبها إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي :[2]

المجموعة الأولى : المعايير الشخصية .

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني .

المجموعة الثالثة :معايير التقرير .

وقد تضمنت هذه المجموعات عشر معايير نوضحها فيما يلي :

- **المعايير العامة أو الشخصية :**

ترتبط هذه المعايير بالعنصر البشري الذي سيقوم بهذه المهنة ،ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين ،وتوصف على أنها عامة حيث تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم ، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة ويندرج تحتها المعايير التالية :[3]

a. الكفاءة العلمية ، التأهيلية والمهنية : وتعني أن المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق يجب أن تكون لديه كفاءة معينة ،ومواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة .

[1] صالحي محمد يزيد ، مرج سابق ، ص 49
[2] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص 54
[3] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية ،ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ط1، عمان ، 2009،ص64

حيث يتم تكوينهم تكوينا كافيا من الناحية العلمية والعملية إضافة إلى مجموعة من الصفات السلوكية الهامة ،مثل النزاهة ، الإخلاص ،والمحافظة على سرية المعلومات والبيانات.[1]

2- استقلالية المراجع أو الحياد : كانت دائما أولى الاهتمامات من أجل ضمان سير عملية التدقيق واكتساب ثقة مستخدمي القوائم المالية المدققة ،فالاستقلالية هي عدم التأثر بالغير والخضوع لأوامر من طرف الغير ،فعلى المدقق الالتزام بالاستقلالية والحياد أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني .[2]

ويرى البعض أن استقلال المدقق يتحدد من خلال التركي على ثلاث جوانب :[3]

- الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق
- الاستقلال عند القيام بالفحص
- الاستقلال عند اعداد التقرير
- بذل العناية المهنية اللازمة : يجب على المدقق أن يبدل العناية المهنية اللازمة والمعقولة عند القيام بخطوات عملية التدقيق ، والالتزام بقواعد السلوك المهني وتحمل مسؤوليته القانونية وإدراكه لحقوقه وواجباته تجاه المؤسسة محل التدقيق .

معايير العمل الميداني :

تعتبر بمثابة الارشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق ،وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة أدلة الاثبات الواجب الحصول عليها ،بواسطة اجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الاجراءات وتحتوي على المعايير التالية،

1- التخطيط والإشراف : إن التخطيط الجيد لمهمة التدقيق تعمل على تسهيل العمل الميداني للتدقيق إذ يركز المدقق هنا على ملة من الأسئلة وهي : ما يجب القيام به؟ من سيقوم به؟ كم من الوقت اللازم لتنفيذه؟

ويجب عليه أيضا أن يشرف على مساعديه من خلال التوجيهات والنصائح والإرشادات والتفحصات الدورية لعمل المساعدين إذ يعتبر بأنه الشخص الوحيد الذي يتحمل مسؤولية إعداد التقارير والمصادقة عليها .

[1] صالحي محمد يزيد ، مرجع سابق ، ص 50
[2] صالحي محمد يزيد ، نفس المرجع ،ص 50
[3] غسان فلاح المطارنة ، مرجع سابق ، ص41

2- دراسة وتقييم الرقابة الداخلية : يجب على المدقق الحصول على القدر الكافي من البيانات والمعلومات عن المؤسسة ومحيطها ،بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية ،من اجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية إن كانت صحيحة أو خاطئة ،ولتحديد طبيعة ،توقيت وأهمية اجراءات المراجعة الأخرى .[1]

3- الحصول على أدلة الاثبات : يجب الحصول على الأدلة والبراهين الكافية من خلال الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات ،بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية .[2]

معايير التقرير :

وترتبط هذه المعايير بكيفية اعداد التقرير النهائي للمدقق ،إذ يعتبر التقرير و ثمرة العمل ووسيط بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية ، والذي يوضح النتائج المتوصل إليها ونجد فيه المعايير التالية :

1- **التقرير عن مدى إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :** [3]ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

وبما أن مدقق الحسابات سيقدم رأيه حول ما إدا تم اعداد اقوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص .

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات وهي :

- **المبادئ العامة :**وأهم تلك المبادئ

  * مبدأ الاستمرارية

  * مبدأ الفترة المحاسبية

  * مبدأ الوحدة المحاسبية

  * مبدأ وحدة القياس

- **المبادئ الخاصة بقوائم الربح :** نجد فيها

[1] صالحي محمد يزيد ،نفس المرجع ،ص 51

[2] أحمد قايد نور الدين ،مداخلة بعنوان :تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، يومي 20-21 نوفمبر 2013 ، جامعة عمار ثلجي الأغواط ،ص5

[3] غسان فلاح المطارنة ،مرجع سابق ، ص 45-46

* مبدأ الفصل بين أرباح النشاط العادي عن الأرباح غير العادية

* مبدأ تحقق الايراد

* مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات

- **مبادئ تخص إعداد قائمة المركز المالي :** وأهمها نذكر

* تبويب الأصول وفقا لخصائصها

* إظهار الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك بالقيمة التاريخية

* الربط بين مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول

* أن تظهر الميزانية طبيعة وقيم كل من الأصول والالتزامات ورأس المال

2- **الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :**يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية ،وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية .[1]

3- **الإفصاح الكافي :** يعني هذا أن القوائم المالية يجب أن تحتوي على كل الإيضاحات والبيانات ،حتى يتمكن مستعملي القوائم المالية من فهمها بطريقة مباشرة وبدون أي غموض كان ، أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات والبيانات اللازمة ، فعلى المدقق أن يذكر هدا الخلو في تقريره النهائي الذي سيسلمه للمسة محل المراجعة .[2]

4- **إبداء الرأي حول القوائم المالية :**يتضمن هذا المعيار أن رأي المدقق ملم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صحة وصدق المركز المالي للمؤسسة ، كما أن المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة عليها ، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية .[3]

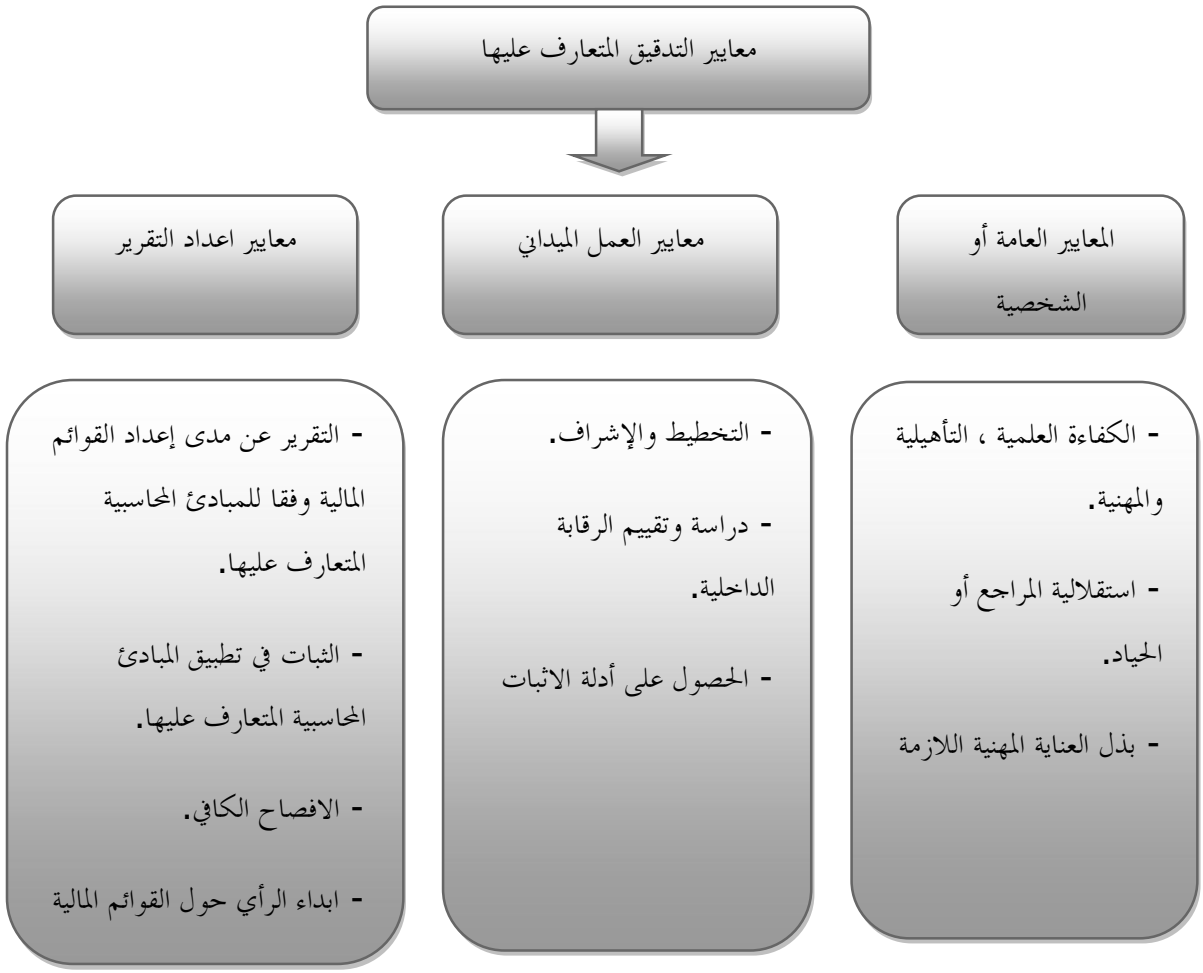
يمكن تلخيص هذه المعايير في الشكل رقم (03) :

[1] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2003 ،ص 35

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية العملية والنظرية**، دار وائل للنشر، عمان،2004 ،ص 33-34

[3] هادي التميمي ، مرجع سابق ، ص 34

الشكل رقم (03) : معايير التدقيق المتعارف عليها



من إعداد الطالبة بالاعتماد على معايير التدقيق المتعارف عليها

2.3.3- معايير التدقيق الدولية وفق آخر اصدار : "ISA "[1]

صدرت معايير التدقيق الدولية خلال فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC " تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق ،كما لازمت هذه المعايير جملة من التعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا ، ويمكن توضيحها في الجدول رقم (06) وفق أحدث إصدار لها:

[1] زوهري جليلة و صالح الياس، مقال حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الاصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير - جامعة سيدي بلعباس-الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق ، العدد الثاني ، ص 84-85

الجدول رقم (06) : معايير التدقيق الدولية وفق آخر اصدار

رقم المعيار	اسم المعيار	هدف المراجع	ما على المراجع القيام به
200-299 المبادئ والمسؤوليات			
ISA 200	الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة	الحصول على تأكيد معقول عن صحة وسلامة البيانات المالية ككل	أن يقدم تقريرا عن البيانات المالية .
ISA 210	الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة	قبول أو الاستمرارية لعملية المراجعة فقط	-التحضير فيما إذا كانت شروط مسبقة للمراجعة متوفرة -التأكيد بأن هناك فهم بينه وبين الادارة .
ISA 220	رقابة جودة المراجعة للبيانات المالية	تطبيق اجراءات مراقبة الجودة على مستوى عملية المراجعة	-أن تتفق المراجعة مع المعايير المهنية والقانونية المعمول بها . -أن يتناسب تقرير المدقق مع ظروف الحالة
ISA 230	توثيق المراجعة	اعداد التوثيق	-سجل كاف ومناسب للأسس التي اعتمدت لتقريره. -الحصول على أدلة ، أن تخطيط وتنفيذ المهمة قد تم وفقا لمعايير المراجعة الدولية .
ISA 240	مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتيال	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية بسبب الاحتيال	-الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة . -الاستجابة المناسبة لحالات الغش أو الاحتيال .
ISA 250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية .	الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الامتثال للأحكام والقوانين والأنظمة بشكل عام	-أن تنفذ إجراءات مراجعة محدودة التي تساعد في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين -الاستجابة المناسبة لعدم الامتثال
ISA 260	الاتصال مع القائمين على الحوكمة	الاتصال بوضوح مع القائمين على الحوكمة	-الحصول على المعلومات اللازمة لمراجعة من القائمين على الحوكمة -تقديم للقائمين على الحوكمة الملاحظات الهامة في الوقت المناسب
ISA 265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	الاتصال بشكل مناسب مع الإدارة والقائمين على الحوكمة	تحديد أوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقديمها إلى الإدارة
300-499 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء			
ISA 300	التخطيط لمراجعة البيانات المالية	التخطيط لعملية المراجعة ليتم تنفيذ المهمة بطريقة فعالة	-وضع خطة العمل -تحديد المساعدين
ISA 315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة و بيئته	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش والخطأ	فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية -تطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية
ISA 320	الأهمية النسبية في التخطيط وتنفيذ المراجعة	تطبيق لمفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب في التخطيط	التخطيط وتنفيذ عملية المراجعة

ISA 330	استجابة المراجع لمواجهة المخاطر المقيمة	الحصول على الأدلة المناسبة والكافية	تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تصميم وتنفيذ الحلول المناسبة لمواجهة تلك المخاطر
ISA 402	اعتبارات المراجعة المتعلقة بمؤسسات تستخدم خدمات مؤسسات أخرى	مراجعة حسابات مستخدمي خدمات مؤسسات أخرى	الحصول على فهم لطبيعة وأهمية تلك الخدمات وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية
ISA 450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال المراجعة	تقييم أثر الأخطاء الجوهرية في المراجعة	اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند عملية المراجعة وتقييم أثر عدم تصحيحها
500 - 599 أدلة المراجعة			
ISA 500	أدلة في المراجعة	الحصول على أدلة مراجعة لاستنتاج قرار معقول لإبداء الرأي في تقرير المراجعة	تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة ليتوصل إلى الحصول على أدلة مراجعة كاملة ومناسبة
ISA 501	أدلة المراجعة (اعتبارات محدودة لبنود مختارة)	الحصول على أدلة إثبات مناسبة وموثوقة	-التأكد من وجود حالة المخزون -الاستفسار عن الدعاوى القضائية والمطالبات المتعلقة بالمؤسسة
ISA 505	المصادقات الخارجية	الحصول على أدلة إثبات مناسبة وموثوقة	تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة
ISA 510	المراجعة لأول مرة	الحصول على أدلة إثبات فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية	التأكد من أن الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية
ISA 520	الإجراءات التحليلية	الحصول على أدلة إثبات ملائمة وموثوقة عند استخدام الإجراءات التحليلية	تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في موعد قريب من نهاية السنة
ISA 530	العينات الإحصائية في المراجعة	التمكن من استخدام الأسس المعقولة لاتخاذ قرار يتعلق بالمجتمع الذي تم اختيار العينة منه	استخدام العينات الإحصائية لمراجعتها وتعميم النتائج على المجتمع
ISA 540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادل والإفصاحات ذات العلاقة	الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة في ما يخص التقديرات المحاسبية	التأكد من أن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ملائمة في سياق إطار التقارير المالية المطبقة
ISA 550	الأطراف ذات العلاقة	-فهم العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة والمعاملات -تحديد الأطراف ذات العلاقة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة	التنبه إلى العوامل المتعلقة بمخاطر الاحتيال إن وجدت التي قد تظهر نتيجة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. استنتاج بناءا على أدلة المراجعة فيما إذا كانت البيانات المالية تأثرت بتلك العلاقات أو المعاملات
ISA 560	الأحداث اللاحقة	الحصول على أدلة الإثبات في ما يخص الأحداث التي	هل هناك أحداث تمت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير مراجع الحسابات الاستجابة

		تمت بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ تقرير المراجعة	بالشكل المناسب للأحداث اللاحقة والمعروفة للمراجع
ISA 570	استمرارية المؤسسة	الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بشأن ملائمة استخدام الإدارة لفرضية استمرارية المؤسسة	-تحديد الآثار المترتبة على تقرير المراجع -القيام باختبارات الاستمرارية وتحديد الأسباب أو الأحداث التي تهدد استمرارية المؤسسة محل الفحص
ISA 580	التأكيدات الخطية	الحصول على بيانات خطية من الإدارة	-دعم أدلة الإثبات الأخرى بالتأكيدات الخطية التي يراها ضرورية أو التي تطلبها معايير المراجعة الدولية -الاستجابة المناسبة للبيانات الخطية التي قدمتها الإدارة
600-699 الاستفادة من عمل الآخرين			
ISA 600	اعتبارات خاصة عند مراجعة البيانات للمجموعات	-تحديد من سيكون بمثابة مراجع الحسابات للمجموعة -الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لمراجعة الحسابات بشان المعلومات المالية للعناصر وعملية تجميعها	الاتصال مع مراجعي عناصر القوائم المالية بوضوح بشأن نطاق وتوقيت عملهم والمعلومات المالية المتعلقة بتلك المكونات والنتائج التي توصلوا إليها
ISA 610	استخدام أعمال المراجع الداخلي	تحديد ما إذا كانت أعمال المراجعة الداخلية مناسبة لأعمال المراجعة	معرفة المدى الذي يمكن استخدم أعمال محددة قام بها المراجع الداخلي وهل هي كافية لأغراض المراجعة
ISA 620	استخدام عمل الخبراء	تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل الخبراء	إذا تم استخدام أعمال الخبرة فعليه معرفة هل هذا العمل كافي لأغراض مراجعة الحسابات أم لا
700-799 نتائج وتقارير المراجعة			
ISA 700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مراجع الحسابات	تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها	التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب يصف الأسس التي تم استخدامها لهذا الرأي.
ISA 705	تعديلات الرأي في تقرير مراجع الحسابات المستقل	إبداء رأي معدل واضح العبارات ومناسب في البيانات المالية	يستنتج استنادا إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل خالية من أخطاء جوهرية أو انه لم يستطع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة ليستنتج عكس ذلك
ISA 706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل	توجيه انتباه المستخدمين عن طريق إضافة فقرة توضيحية كطريقة من طرق الاتصال في تقرير المراجع	توضيح الموضوع محل الفقرة الإيضاحية نتيجة لما له من الأهمية الضرورية لفهم البيانات المالية من قبل المستخدمين
ISA	المعلومات المقارنة	ليتم التقرير حسب متطلبات	مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة

710		مراجع الحسابات عن التقارير	
ISA 720	مسؤولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة	الاستجابة بشكل مناسب عند وجود وثائق تحد من مصداقية القوائم المالية وتقرير المراجع	البحث والمراجعة في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة والتي من شانها أن تقوض مصداقية تقرير المراجعة والبيانات المالية
800-899 المجالات المتخصصة			
ISA 800	الاعتبارات الخاصة في مراجعة البيانات المالية المعدة وفقا للأطرف الأهداف الخاصة	تكوين رأي وتقديم التقارير عن البيانات المالية	التصدي بصورة مناسبة للاعتبارات الخاصة التي لها صلة بقبول عملية المراجعة وتخطيطها وتنفيذها
ISA 805	الاعتبارات الخاصة بمراجعة حسابات البيانات المالية المفردة و العناصر المحددة	مراجعة الحسابات لإحدى البيانات المالية بيان واحد أو عنصر معين	أن يقوم بالإبلاغ بطريقة مناسبة للاعتبارات الخاصة التي لها صلة بقبول المهمة وتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وكيفية تكوين رأي وتقديم تقارير عن بيان مالي واحد أو عنصر محدد
ISA 810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	تحديد ما إذا كان من المناسب أن يقبل عملية مراجعة ملخص البيانات المالية	إذا كانت العملية تقديم تقرير عن ملخصات القوائم المالية يجب عليه تكوين رأي حول ملخص القوائم المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي تم الحصول عليها. التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال التقرير المكتوب مع وصف الأسس التي اعتمدت لهذا الرأي

المصدر :بن الصديق محمد،واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة -دراسة استبيانية- ،مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة أحمد بوقرة "بومرداس" ،السنة الجامعية 2014-2015 ،ص 128إلى13

القسم الرابع : عموميات حول المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)

1 - تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق:[1]

"نظرا لكثرة الاختلافات في المبادئ والقواعد والمعايير المعتمدة في مهنة التدقيق والتي كانت تؤدي إلى تقارير مختلفة ،وأحيانا متعارضة ، دفع الجزائر إلى التفكير مند سنة 2011 في إصدار معايير محلية خاصة بمهنة التدقيق ،وبعد دراسة تمت لمدة خمسة سنوات لمدى استجابة البيئة الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية ،قام المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة التقييس والممارسات المهنية في بداية سنة 2016 بإصدار 12 معيار سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق من أصل 36 معيار دولي ووضعتهم حيز التنفيذ ،هذه المعايير قابلة

[1] عوادي عبد القادر وآخرون،أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي ،مجلة العلوم الادارية والمالية ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر ، المجلد 01 ، العدد 01 ، ديسمبر2017 ،ص 427 .

للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية ،وهي بمثابة مرجع يسترشد به المهنيين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذات جودة يفيد كل من المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم".

2- عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

تتكون المعايير الجزائرية للتدقيق من اثنا عشر معيار تخص جميع مهام التدقيق قانونية أو تعاقدية ،إذ تم إصدارها وفق ثلاث مقررات وزارية وهي ضمن حيز التنفيذ سنتطرق لنطاق وهدف ومتطلبات كل معيار منها بإيجاز.

أولا – المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 :

1. المعيار رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق " :

- **مجال التطبيق :** [1]

- يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ،حول أحكام مهمة التدقيق .
- يخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة ،مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة .

- **الأهداف :**[2]

- 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 ،عند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ،على أحكام مهمة التدقيق .
- 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 .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 210 ،ص 02

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 210 ،ص 02

- **المتطلبات :**[1]

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 مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية .
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال .
- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤدية والضرورية لقيام المهمة .

✓ إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف 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 .

- محتوى رسالة المهمة :

✓ يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن:

- هدف ونطاق عملية التدقيق بما فيها مرجع التشريع المطبق ، القوانين سارية المفعول ومعايير التدقيق.
- مسؤولية المدقق ومسؤولية الإدارة.
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية.
- إشارة إلى الشكل و المضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
- مخطط و تنفيذ التدقيق .
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فانه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى و لو تم التخطيط للتدقيق و تنفيذه بشكل صحيح.
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها.

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 210 ،ص 02 – 03- 04

- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية و كل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة.
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية و التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق و تاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

✓ 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 و عند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

- التدقيقات المتكررة :

✓ يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة و ذلك قبل الشروع في أعمال الفحص و المراقبة.

✓ يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها لاسيما عند :

- وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الادارة 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.

2. المعيار رقم 505 " التأكيدات الخارجية :

- **مجال التطبيق :**[1]

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 505 ،ص 02

- **هدفه :**[1]

يكمن هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية .

- **متطلباته :**[2]

✓ 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 .

✓ إجراءات التأكيد الخارجية :

- يجب على المدقق عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد،

الأمر الذي يتطلب لاسيما:

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب كذلك رصيد الحسابات مكوناتها أجال الاتفاقيات العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.
- اختيار "الغير " المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية اكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسئول الذي وفقا للمدقق على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 505 ،ص 02

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 505 ،ص 02 -03-04

- تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو جهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.
- 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(مثلا 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 التأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة(مثل مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي) .

✓ 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 مثلا 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 الاجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية .
- إذا قام الغير الذي وجه إليه طلب التأكيد ،بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو اعداد الردود على طلبات التأكيد ،فإنه بإمكان المدقق وضع اجراءات للرد على المخاطر التالية :

أ) الرد غير صادر عن المصدر الصحيح .

ب) المجيب غير مرخص له بإعداد الرد .

ت) سلامة الارسالية تم اعتراضها .

- إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فبإمكانه 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 ،فلا بد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعبرة المعنية بما فيها خطر الغش كذلك طبيعة ،رزنامة وامتداد الاجراءات الأخرى للتقييم .

- عدم تلقي الردود :

عدم تلقي الرد هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على 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 اجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقي .

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 .

3. المعيار رقم 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات " :

- **مجال التطبيق :** [1]

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

- **الأحداث اللاحقة :** قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة :

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 560 ،ص 02

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق .
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة .

يدل تاريخ تقرير المدقق ،قارئه على أن المدقق قد أخد بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات 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 .

- **الأهداف :**[1]

أهداف المدقق في اطار هذا المعيار هي :

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الاقفال) وتاريخ تقريره ،والتي تتطلب إحداث تعديلات على اكشوف المالية أو المعلومة المتضمنة فيها ، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المطبق .
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ اصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ .

- **متطلباته :**[2]

- **الاجراءات المطلوبة :**

- من واجب المدقق وضع اجراءات كفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة في هذه الأخيرة قد تم تحديدها .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 560 ،ص 02
[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 560 ،ص 03 -04

قد تتخلل هذه الإجراءات إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق .

في حين أن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.

■يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المدقق أو إلى اقرب 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 و نطاق إجراءات التدقيق المتضمنة:

- إدراك كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها.
- طلبات للحصول على معلومات من الإدارة و "إذا لزم الأمر " لدى القائمين على الحكم في المؤسسة لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة عند إقفال الحسابات تأثير على الكشوف المالية الواقعة مثلا في الحالات التالية:

■ التعهدات الجديدة القروض أو الضمانات الممنوحة التي تم إبرامها.

■ التنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة.

■ الأحداث الواقعة و المتعلقة بالطابع التحليلي 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 المرتقبة .

■ نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضان .

■ التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها .

■ التعديلات المحاسبية الاعتيادية المسجلة أو المدرجة .

■ الأحداث ذات دلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في الكشوف المالية الواقعة .

■ الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكك في الطابع التلاؤمي 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 والتي انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية كذلك طلبات الاستعلام المتعلقة بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الاجتماعات والتي لم تحرر محاضرها بعد .

ث)العلم بآخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال الملزمة أو غير ملزمة قانونيا في حالة وجودها.

ج) في حالة أن المحاسبة غير محينة وبالتالي الكشوف المالية المرحلية لم يتم اعدادها (من أجل دواعي داخلية أو خارجية) ،أو في حالة عدم وجود محاضر الإدارة أو الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ،فإن اجراءات التدقيق ذات دلالة يمكن أن تأخذ شكل مراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة ،بما فيها كشوف الحسابات البنكية .

- 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 استوجب إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها قد تمت معالجتها .

4. المعيار رقم 580 " التصريحات الكتابية "

- **مجال التطبيق :**[1]

- يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية .
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار .
- **التصريحات الكتابية كعنصر مقنع :** هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا .

بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها ،إضافة إلى أن الادارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الادارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 580 ،ص 02

- **الأهداف :**[1]

أهداف المدقق هي :

✓ الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الادارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه وخاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق .

✓ تعي 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 .

✓ الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق .

- **متطلباته :** [2]

- **الواجبات المطلوبة :**

- على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعينة.

- على المدقق مطالبة الادارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار اعداد الكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به ،بما في ذلك التقييم النزيه لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة المعلومات المقدمة للمدقق وشمولية المعاملات .

- على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها :

- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة .

- أن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية .

- 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 بالتأكيدات خاصة عديدة متضمنة فيها .

في هذه الحالات عليه المطالبة بتصريحات كتابية أخرى حول هذه المسائل على سبيل المثال خاصة :

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 560 ،ص 02

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المعيار الجزائري للتدقيق 560 ،ص 02 -03-04

أ) الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية التي علمت بها الادارة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية .

ب)غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها .

ت)حالة الدعاوى والنزاعات المعلومة أو المحتملة والتي من شأنها التأثير بشكل معتبر على الكشوف المالية .

ث)الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين .

- يجب أن يكون تاريخ التصريحات الكتابية الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده .
- يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية وكل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق .

- **التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير متحصل عليها :**

- إذا شكك المدقق في كفاءة ،نزاهة وأخلاقيات أو واجبات الادارة أو حتى في التزامها حيالها أو تنفيذها ،عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات كتابية كانت أو شفهية ،وكذلك على العناصر المقنعة على العموم .
- بالتحديد إذا كانت مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى على المدقق وضع إجراءات التدقيق اللازمة محاولة منه في حل هذه التناقضات .
- 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 .
- عندما لا تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة على المدقق :

ب) مناقشة الإدارة حول هذه المسألة .

ت) إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهية أو على العناصر المقنعة على العموم .

ث) اتخاذ التدابير المناسبة ،بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عند في تقرير المدقق.

ثانيا – المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 :

1. المعيار رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "

- **مجال التطبيق :**[1]

يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ،يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة ،تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية .

- **الأهداف :**[2]

- يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة ،وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية ،حيث يساعد المدقق في هذا النحو على :
  - الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق .
  - التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب .
  - التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة .

كما أن التخطيط الملائم يساعده في :

- اختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ،ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة ،مع التوجيه الصحيح للمهام .
- التسيير والإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم .
- تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء إن أمكن ذلك طبيعة وامتداد التخطيط يتغيران حسب حجم ودرجة تعقيد الكيان .

التخطيط : هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة (أو مرتبطة ب) نهاية التدقيق السابق ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري .

تتضمن هذه العملية الحاجة إلى اعتبار بعض المسائل حتى قبل تحديد وتقييم المدقق لمخاطر الاختلالات المعتبرة مثل :

- الإجراءات التحليلية التي يتعين وضعها حيز التنفيذ كإجراءات تقييم المخاطر .
- التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان وكيفية مطابقة هذا الأخير له .
- تحديد الاعتبارية ، مشاركة الخبراء ،انجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 300 ،ص 03

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 300 ،ص 03

يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة إدارة الكيان حول بعض المسائل التي تمس بالتخطيط من أجل تسهيل أداء وإدارة مهمة التدقيق (تنسيق الأعمال مع مستخدمي الكيان) دون التعرض لفعالية تدقيقه ويبقى المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل .

يمثل تخطيط مهمة التدقيق في توقع :

- المنهج العام للأعمال ،وإجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق .
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم ،وكذلك الموارد الضرورية لإنجاز المهمة ،بما في ذلك احتمال اللجوء إلى خبراء .
- تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الكيانات في إطار دمجها إن أمكن ذلك.

- يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين انجازها .
- تصف إستراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال لاسيما تلك التي تتضمن : نطاق ،رزنامة وتوجيه الأعمال ،إضافة إلى عتبة أو عتبات الدلالة المعمول بها والمبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل .
- يحدد برنامج العمل بشكل مفصل طبيعة ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية خلال السنة المالية ،لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول .
- خلال التدقيق على المدقق تحيين وتغيير إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك .
- **متطلباته :**[1]
- **الواجبات المطلوبة :**

- يجب على المسؤول وعلى الأعضاء الأساسيين الآخرين للفريق المكلف بالمهمة أن يساهموا في تخطيط التدقيق ،بما فيه التخطيط للمقابلات مع الأعضاء الآخرين من الفريق والمشاركة فيها .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 300 ،ص04-05-06

- يعود إسهام المسؤول والأعضاء الآخرين الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في تخطيط التدقيق ،بالفائدة على خبرتهم ومعارفهم ،فهو بذلك يسمح بتطوير فعالية وكفاءة عملية التخطيط .
- عند نهاية مهمة التدقيق الجاري يجب على المدقق وضع الإجراءات التالية :

✓ القيام بالإجراءات المطلوبة في المعيار الجزائري للتدقيق 220 المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص .

✓ تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية ،بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلالية وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 220 .

✓ التحقق من معرفة بنود المهمة ، كما هو مطلوب في المعيار الجزائري للتدقيق 210 .

- يجب على المدقق المسؤول عن المهمة إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة ،محددا نطاق ،رزنامة ومنهج التدقيق ،معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل .
- عند إعداده للإستراتيجية العامة للتدقيق على المدقق :

- التعرف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها .
- التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الاتصالات المطلوبة .
- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة ،والتي أنجت سابقا وإن أمكن تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للكيان من طرف المدقق هي ذات دلالة في هذه الحالة ،والتأكد من طبيعة ،رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة .
- على المدقق اعداد برنامج عمل يتضمن وصفا ل :طبيعة ،رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر ،ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات ، وكذا إجراءات التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية انجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق .
- على المدقق تخطيط طبيعة ،رزنامة ونطاق التعليمات التي ستقدم الإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ،كذلك مراجعة أعمالهم وفقا ل : حجم الكيان ومدى تعقيده ،المجال المعني بالتدقيق ،تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة ،كفاءات وقدرة كل عضو من أعضاء الفريق المكلفين بمهمة إنجاز عمل التدقيق .

2. **المعيار رقم 500 " العناصر المقنعة " :**

- **مجال التطبيق :**[1]

يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة " في إطار تدقيق الكشوف المالية ،ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق ،تعالج معايير الجزائرية للتدقيق :

- جوانب معينة للتدقيق (المعيار الجزائري للتدقيق 315 ، المعيار الجزائري للتدقيق 501)
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (المعيار الجزائري للتدقيق 570)
- إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (المعيار الجزائري للتدقيق 520)
- تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة (المعيار الجزائري للتدقيق 200 ، المعيار الجزائري للتدقيق 330).

- **الهدف:**[2]

يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه .

- **مفهوم العناصر المقنعة :** هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه ويتضمن :

- المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة ،دفتر الأستاذ ،دفتر اليومية)،والوثائق الإثباتية (الفواتير ،العقود ،الصكوك ،بيان التحويل ...الخ) والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة .
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات ،التأكيدات الخارجية ،تقارير المحللين ،معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين ،دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 500 ،ص 03

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 500 ،ص 03-04

العناصر المقنعة الضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره ،وهي تراكمية في طبيعتها ،إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق ،لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة .

تتضمن العناصر المقنعة المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة وكل تلك التي تناقضها إضافة إلى ذلك وفي بعض الحالات ،يستند المدقق إلى غياب المعلومات (مثلا كأن ترفض الإدارة منح التصريح المطلوب منها) وبالتالي يستعمله كعنصر مقنع .

- تقدر الكفاية بالنظر إلى "كم "العناصر التي تم جمعها ويعتمد ذلك على مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك نوعية العناصر المجمعة ،تتوقف الملائمة على نوعية العناصر المجمعة ،أي على مصداقية هذه العناصر ودلالتها ،تتعلق درجة مصداقية العناصر التي تم جمعها على مصدرها وطبيعتها والظروف الخاصة التي جمعت فيها ،وبالتالي يوجد ارتباط وثيق بين الكفاية والملائمة للعناصر المقنعة وعليه ،فإن كم العناصر المقنعة الضرورية ،مرتبط بمستوى مخاطرة الاختلالات (فكلما كانت المخاطرة كبيرة ،كلما كان كم العناصر المقنعة المطلوب معتبرا)وكذلك بنوعية تلك العناصر المقنعة (أجود ما تكون عليه النوعية أقل ما يكون الكم).
- تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به ،وقد تتأثر دلالة المعلومة التي ستستعمل كعنصر مقنع باتجاه الاختبار الذي سيقام ،وتتأثر أيضا نوعية كل العناصر المقنعة بدلالة ومصداقية المعلومات التي قامت عليها .
- تتعلق مصداقية المعلومات التي يتعين استعمالها كعناصر مقنعة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها وعليه فإن :
  - العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية .
  - العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة ،كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات .
  - العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو الكترونية أو تحت أي شكل آخر (تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما ،أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها) ،والعناصر المجمعة المتكونة من وثائق أصلية أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ .

متطلباته :[1]

- **الواجبات المطلوبة :**

- في إطار تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها ،على المدقق أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصليتها ،إذا ارتابه شك ما عليه أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية التي يجب وضعها لرفع هذا التباين .
- من أجل تأسيس رأيه لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان ،إذ بإمكانه على العموم الاستنتاج على أساس السبر بالاعتماد على عناصر تكون مقنعة أكثر منها استنتاجية ،مع استحضار حكمه المهني الخاص وروح النقد لديه أثناء تقييمه لكم ونوعية العناصر المقنعة المجمعة وبالتالي لكفايتها وملائمتها .
- اختيار العناصر لغرض الاختبار هو حاسم لضمان مصداقية ودلالة العناصر المقنعة التي سيتم جمعها ،الوسائل المتاحة للمدقق قصد اختيار العناصر حسب حجم ونوعية العينة هي :

- اختيار كل العناصر (فحص شامل)
- اختيار عناصر محدد (معينة)
- السبر (طبقا للمعيار الجزائري للتدقيق 530)

- تحتاج المعلومات الصادرة عن الكيان والمستعملة من طرف المدقق في إطار تحقيق إجراءات التدقيق أن تكون كاملة بالقدر الكافي ودقيقة كي تمكنه من اعتبار مصداقية العناصر المقنعة المجمعة وإذا اقتضت الظروف على المدقق :

ب) جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية هذه المعلومات.

ت) تقدير ما إذا كانت هذه المعلومات دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي لتلبية احتياجات التدقيق .

- الإدارة مسؤولة على عرض الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق والتي تعكس بشكل صحيح ومنتظم طبيعة وعمليات الكيان .
- على المدقق استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات ،بأرصدة الحسابات وكذلك عرض الكشوف المالية والمعلومات المتضمنة فيها بشكل مفصل بالقدر الكافي الذي يسمح له بتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة وكذلك تعريف وتنفيذ إجراءات التدقيق التكميلية .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 500 ،ص 05-06-07

- تدخل التأكيدات التي يستعملها المدقق في إطار الفئات التالية :

أ) تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق :

- **واقع الأحداث** : العمليات والأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالكيان .
- **الشمولية** :كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها قد تم تسجيلها محاسبيا .
- **الدقة** : المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث قد تم تسجيلها بشكل صحيح .
- **فصل الفترات** : العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة .
- **القيد المحاسبي** : تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة .

ب) تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة :

- **وجود** : الأصول والخصوم والأموال الخاصة موجودة .
- **الحقوق والواجبات** : الكيان يمتلك أو يراقب الأصول ،وتتعلق الديون بواجبات الكيان .
- **الشمولية** : قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها .
- **التقييم والقيد** : تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم .

ت) تأكيدات تتعلق بعرض الكشوف المالية :

- **واقع ،حقوق وواجبات** : كل من الأحداث ،المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالكيان .
- **الشمولية** : كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية والتي يعد منحها الزامي قد قدمت فعلا .
- **تصنيف وفهم** : المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح .
- **الدقة والتقييم** : قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة .

3. المعيار رقم 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية " :

- **مجال التطبيق :**[1]

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

تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية ،العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل : الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة ،الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية .

مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها : لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق تضاف إلى الواجبات المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و 710.

- **الهدف :**[2]

- يجب على المدقق خلال مهمة التدقيق الأولية ،جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن :

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية .
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية .
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق .

- **متطلباته :**[3]

- **إجراءات التدقيق :**

تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها في :

- فحص الكشوف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية ،إن وجدت بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 510 ،ص 03
[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 510 ،ص 03
[3] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 510 ،ص 03-04-05

- جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية وهذا بغية :ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح أو إذا اقتضت الضرورة قد تمت إعادة معالجتها ،تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية ،اتخاذ خطوة أو مجموعة من الخطوات التالية :

❖ مراجعة ملفات العمل أو أسس نتائج المدقق السابق إذا كان قد تم تدقيق الكشوف المالية للسنة المالية السابقة .

❖ تقييم إجراءات التدقيق المنجزة في الفترة الجارية لتحديد ما إذا كانت تسمح بجمع عناصر مقنعة ذات دلالة حول الأرصدة الافتتاحية أو وضع اجراءات تدقيق خاصة لجمع عناصر مقنعة تعني الأرصدة الافتتاحية .

■عندما يجمع المدقق العناصر المقنعة التي تثبت أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي اختلالات قابلة لإحداث تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية ،يجب عليه أن يضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الأثر ،إذا خلص المدقق إلى وجود هذه الاختلالات في الكشوف المالية للفترة المعتبرة فإن عليه اعلام الادارة بها ،إلى المستوى السلمي المناسب وكذلك المسؤولين على التسيير وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 450.

- **الأرصدة الافتتاحية :**

■إذا كان المدقق غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية يجب أن يقدم رأي بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية .

■التوصل إلى نتيجة أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلالا لديه تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية وأن تأثير هذا الاختلال لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة و لم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة في الكشوف المالية وجب عليه تبعا للحالة تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض طبقا لمعيار التدقيق الجزائري 705.

■استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية :إذا توصل المدقق إلى نتيجة (وفقا للمرجع المحاسبي المطبق) أن الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الافتتاحية أو أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيله محاسبيا بالشكل الملائم و لم يكن موضوع عرض أو معلومة مناسبة في الكشوف المالية ،توجب عليه تبعا للحالة تقديم رأي بالرفض طبقا لمعيار الجزائري للتدقيق 705 .

- إذا طرأ تعديل في الرأي في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة السابقة لا يزال ذا دلالة ومعبر بالنسبة للكشوف المالية للفترة الجارية ،يجب على المدقق أن يعدل رأيه في التدقيق على تلك الكشوف المالية وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق 705 و 710 .

4. المعيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" :

مجال التطبيق :[1]

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية ،إضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل .

الرأي الغير معدل هو ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن اعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق .

الأهداف : [2]

تتمثل أهداف المدقق في تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة ،والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي .

متطلباته :[3]

- **الواجبات المطلوبة :**

- يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان اعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق ،ويستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة .

- إذا استخلص المدقق أنه قد تم اعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل ،ويعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 705 عندما يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 700 ،ص 03

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 700 ،ص 03

[3] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المعيار الجزائري للتدقيق 700 ،ص 03-04

- يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن :عنوان يشير بوضوح أن تقرير لمدقق مستقل ،المرسل إليه ،فقرة تمهيدية تذكر تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية ،الكشوف المالية التي تمت مراجعتها ،ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك المعلومات التوضيحية الأخرى ،تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها .

ثالثا- المعايير الجزائرية للتدقيق وفق المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 :

1. المعيار رقم 520 " الإجراءات التحليلية " :

- **مجال التطبيق :**[1]

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ،و الزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق .

تسمح الاجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها اجراءات لتقييم المخاطر (والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد لى تلك المخاطر .

الاجراءات التحليلية : هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات .

- **الأهداف :**[2]

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الاجراءات التحليلية المادية ،عليه كذلك تصور وأداء اجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في مجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 520 ،ص 03

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 520 ،ص 03

- **متطلباته :**[1]

- **الواجبات المطلوبة :**

- قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الاثنين .
- يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة ،كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما ،والذي إذا أخد على حدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية .يمكن اللجوء إلى استعمال النسب والمعدلات ...لأداء اجراءات تحليلية موضوعية مادية عندما تتناول هذه الأخيرة كما هائلا من المعطيات القابلة للتنبؤ عبر الزمن .
- تتأثر موثوقية المعطيات بمصدرها (داخلي وخارجي)وكذا قابلية مقارنتها (معطيات السنة ن والسنة ن-1 ،معطيات الكيان مع معطيات القطاع)وطبيعتها (واقعية و موضوعية)وترتبط بظروف تحصيلها وكذلك الرقابات المنجزة على معلوماتها .
- لتقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما والذي إذا أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى كشوف مالية تحتوي اختلالات معتبرة ،على المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها ،موثوقيتها ،تجزيئها وتوفرها.
- يجب على المدقق تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع اجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات أو عدمه .
- يجب على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان .
- عندما تؤدي الاجراءات التحليلية بالمدقق إلى تحديد مخاطر لم يتم اكتشافها بعد ،فإنه يقدر ضرورة استكمال اجراءات التدقيق التي أداها ب : طلب معلومات من الادارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها ،ووضع اجراءات تدقيق أخرى تعتبر ضرورية بالنظر إلى الظروف .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 520 ،ص 03 -04

2. المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال " :

- **مجال التطبيق :**[1]

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال في اعداد الكشوف المالية .

- **فرضية استمرارية الاستغلال :** يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع ،يتم اعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية ،باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه ،أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر ،وعند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته .
- استخدام الادارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري ،ويمكن للمخاطر المرتبطة باستمرارية الاستغلال وهذا دون أن تقتصر عليها فقط أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية ،أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم أو كذلك في حالات الخوصصة.
- يقتضي تقييم الادارة لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله ،ممارسة حكم في مرحلة ما ،على النتيجة اللاحقة للأحداث أو الظروف الغير مؤكدة بطبيعتها ،وتعتبر العوامل التالية دالة في ممارسة هذا الحكم : ترفع درجة عدم اليقين المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما كلما كانت الفترة التي وقع أو سيقع فيها الحدث أو الظرف أو التي ستحدث فيها النتيجة المترتبة عنه طويلة ،حجم وتعقيدات الكيان طبيعة وحالة نشاطاته وكذلك الكيفية التي تؤثر بها عوامل خارجية عيها ،وكذلك يستند أي حكم مستقبلي على المعلومة المتوفرة وقت اصداره قد تؤدي أحداث لاحقة إلى نتيجة لا تتطابق مع الأحكام التي كان من المعقول اصدارها في الفترة التي تمت فيها صياغتها .
- **الأهداف :** [2]

أهداف المدقق هي :جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الادارة في اعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال ،استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين " معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 570 ،ص 03

[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 570 ،ص 04

شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

- **متطلباته :**[1]

- **الواجبات المطلوبة :**

- عند أداء اجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 315 ،يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله هنا عليه أن يحدد إذا سبق للإدارة وأن أجرت تقييما مبدئيا لقدرة الكيان على مواصلة استغلاله ،وإذا كان الأمر كذلك أن يناقش هذا التقييم مع الادارة ويحدد إن كانت هذه الأخيرة قد حددت أحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وفي هذه الحالة أن يناقش خطط العمل للتصدي لها أو في حالة إذا لم يتم التقييم بعد على المدقق أن يناقش مع الادارة حول الأسباب التي من خلالها تعتزم تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ويتحرى لديها عن وجود أحداث أو ظروف مأخوذة منعزلة أو في مجملها من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

- إذا خلص المدقق أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة في الظروف رغم وجود "عدم يقين "معتبر يجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية : تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وكنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله وتسديد ديونه من خلال السياق العادي لأنشطته .

- إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية ،ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويتضمن فقرة الملاحظات في تقرير التدقيق من أجل :تسليط الضوء على وجود "عدم يقين "معتبر مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله ،ولفت الانتباه إلى الملاحظة في الكشوف المالية .

- إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشوف المالية ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض بحسب الحالة وفقا للمعيار 705 ،ينبغي على المدقق أن يشير في تقريره للتدقيق إلى وجود "عدم يقين " معتبر من شأنه أن يثير شكا كبيرا حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله .

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 520 ،ص 04-05-06-07

- إذا فرض على الادارة أو اختارت اعداد الكشوف المالية غير أن تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال غير ملائم في هذا الظرف ،تعد الكشوف المالية إذن حسب طريقة أخرى (على سبيل المثال على أساس قيم التصفية).

3. المعيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين :

- **مجال التطبيق :**[1]

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته .

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء اجراءات التدقيق .

- **العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي :** يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على اجراءات التدقيق الخارجي ،وبالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين ،ومهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين .

- **الأهداف :**[2]

إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى امكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق فإن أهدافه هي :تحديد امكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين ،وحالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق .

- **متطلباته :**[3]

- **الواجبات المطلوبة :**

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 610 ،ص 03
[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 610 ،ص 03
[3] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 610 ،ص 03

على المدقق الخارجي تحديد احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي ،في حال تأكد ذلك الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة ،رزنامة وامتداد اجراءات التدقيق الخارجي .

4. المعيار رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق " :

- **مجال التطبيق :**[1]

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

يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه ،ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينة ومع ذلك إذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينة ،واتبع هذا المعيار أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق يمكنه تقبل نتائج وخلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة .

- **الأهداف :**[2]

أهداف المدقق هي كالتالي :

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه .
- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه ،ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق .

- **متطلباته :**[3]

- الواجبات المطلوبة :

عندما تكون الخبرة في ميدان غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة ،على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه .

على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعينه يمتلك الكفاءة ،المهارات والموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق

[1] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 620 ،ص 03
[2] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 620 ،ص 03
[3] الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المعيار الجزائري للتدقيق 520 ،ص 03

على المدقق اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه تسمح له ب:تحديد طبيعة ،امتداد وأهداف أعمال الخبير مراعاة لاحتياجات التدقيق وتقييم ملائمة هذه الأعمال لاحتياجات التدقيق .

3الفرق بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق :

"أولا يجب الإشارة إلى النقطة الرئيسية التي تشترك فيها المعايير الدولية للتدقيق مع المعايير الجزائرية للتدقيق ،كون هذه الأخيرة لا تختلف عن المعايير الدولية للتدقيق لا شكلا ولا مضمونا ،فقد قامت الجزائر بتبني المعايير الدولية للتدقيق كما هي وترجمتها للغة الرسمية للبلاد دون إضافة أي تعديلات عليها ،أما نقاط الاختلاف فالمعايير الجزائرية للتدقيق تكتسي الطابع المحلي يتم إصدارها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وبالضبط من طرف لجنة التقييس والممارسات المهنية ،وضعت في شكل غير متسلسل لأنها جاءت حسب الحاجة إلى تطبيقها في الواقع المهني ،وكذا حسب درجة استيعاب المعيار من طرف المدققين ،فالجزائر لم تتبنى كل المعايير نظرا

لوجود البعض منها لا يستجيب لمتطلبات البيئة المحلية ،أما المعايير الدولية للتدقيق فهي تكتسي الطابع الدولي ،جاءت لتوحيد الممارسات المهنية للتدقيق بين الدول وتقليل التفاوت بينهما ،يتم إصدارها من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين وبالضبط من طرف مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي وهي موضوعة في شكل مجموعة مرتبة متسلسلة ومتناسقة"[1].

والجدول التالي يوضح التقارب الكلي بين 12 معيار جزائري للتدقيق مع 12 معيار دولي للتدقيق :

[1] عوادي عبد القادر وآخرون،أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي ،مجلة العلوم الادارية والمالية ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر ، المجلد 01 ، العدد 01 ، ديسمبر2017 ،ص 428-429 .

الجدول رقم (07) : التقارب الكلي بين المعايير الجزائرية للتدقيق المتبناة مع المعايير الدولية للتدقيق

رقم المعيار	المعيار الدولي للتدقيق	المعيار الجزائري للتدقيق
200	الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة	اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق
505	المصادقات الخارجية	التأكيدات الخارجية
560	الأحداث اللاحقة	أحداث تقع بعد اقفال الحسابات
580	التأكيدات الخطية	التصريحات الكتابية
300	التخطيط لمراجعة البيانات المالية	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
500	أدلة في المراجعة	العناصر المقنعة
510	المراجعة لأول مرة	مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية-
700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مراجع الحسابات	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
520	الاجراءات التحليلية	الاجراءات التحليلية
570	استمرارية المؤسسة	استمرارية الاستغلال
610	استخدام أعمال المراجع الداخلي	استخدام أعمال المدققين الداخليين
620	استخدام عمل الخبراء	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

- من اعداد الطالبة بالاعتماد على بن الصديق محمد ،واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة -دراسة استبيانية - ،مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،شعبة علوم التسيير ،تخصص محاسبة ، جامعة أمحمد بوقرة "بومرداس" ،السنة الجامعية 2014-2015.

خاتمة الفصل :

من خلال ما سبق تم توضيح الأهمية البالغة لمهنة التدقيق في المؤسسة إذ يعتبر المكمل لمهنة المحاسبة من جهة و العمل المالي والإداري من جهة أخرى ،حيث أن التدقيق هو بمثابة مقياس لفعالية المؤسسة والحامي لأصولها ،ومن أجل إعطاء صيغة دولية لمزاولة مهنة التدقيق سعت هيئة الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى اصدار مجموعة من المعايير تنظم هذه المهنة ،إذ تعد عملية التدقيق القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها المدقق في أداء ممارساته المهنية من أجل الوصول إلى اعطاء رأي فني محايد .

ورغم وجود معايير دولية للتدقيق إلى أن هناك العديد من الدول التي سارعت إلى تطوير هذه المهنة من بينها الجزائر التي قامت بإصدار عدة قوانين ومراسيم وقرارات متعلقة بها ،إلا أنها عرفت تأخرا كبيرا مقارنة بالدول الأخرى نتيجة عوامل وتغيرات مرت بها منذ الاستقلال إلى وقتنا هذا ،هذا ما أوجب عليها تبني معايير محلية للتدقيق تتوافق والمعايير الدولية للتدقيق ومكيفة حسب الواقع المهني المنظم للمهنة في الجزائر ،وهذا من أجل تقليل التفاوت بين المهنيين وتوحيد المرجع المعتمد .

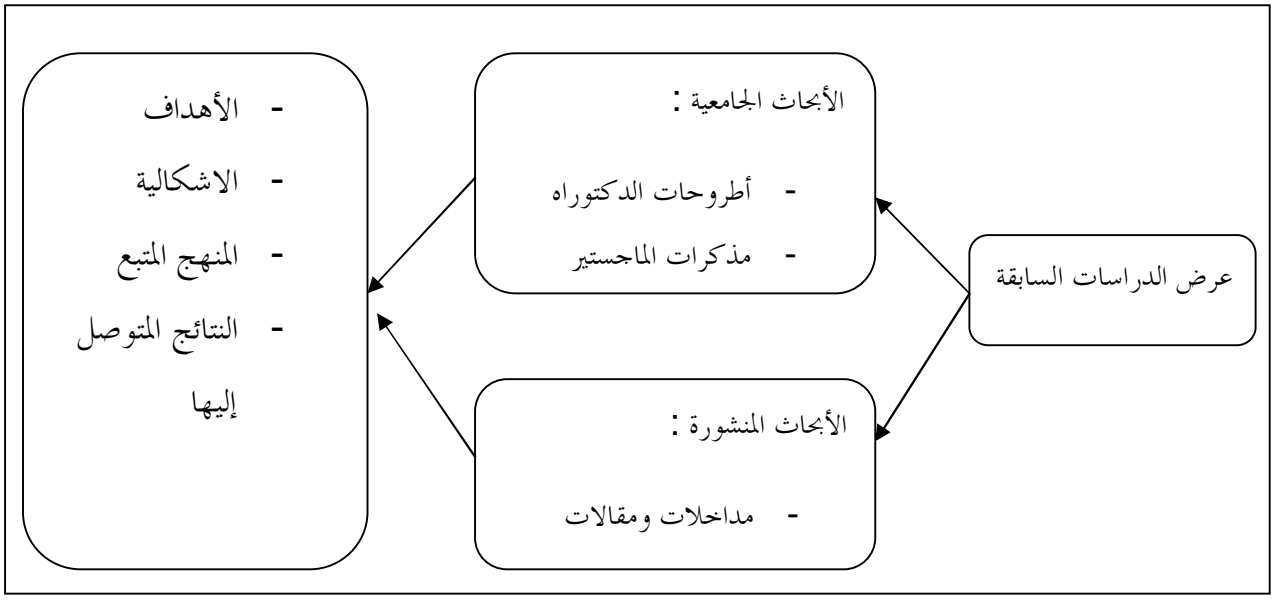
الفصل الثاني :
أدبيات تطبيقية حول الدراسات السابقة

تمهيد :

تعد مهنة التدقيق ميدان واسع عرف تطورات كبيرة ومتواصلة ،لما له من أهمية بالغة باعتبارها مهنة دقيقة وحساسة ،حيث فرض هذا الوضع على القائمين بمهنة التدقيق من مهنيين ومنظمات وضع مقاييس للمهنة يلتزم بها المدققين من أجل ضمان ابداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية ،وكون أن الجزائر كغيرها من الدول تسعى إلى مواكبة التطورات الجديدة التي تتماشى والعصر الحالي ،إذ شرع مجلس المحاسبة ابتداء من سنة 2016 بتبني معايير خاصة بالتدقيق تتوافق والمعايير الدولية للتدقيق حيث عرفت بالمعايير الجزائرية للتدقيق ،ولهذا الغرض قمنا بإعداد دراسة تتمحور حول المعايير الجزائرية للتدقيق وأثرها على مهنة محافظ الحسابات و بسبب انعدام دراسات سابقة حول الموضوع لحداثته كون أن هذه المعايير تم تبنيها وإصدارها خلال سنتي 2016 و 2017 لم نجد دراسات سابقة حولها ،وبمقابل ذلك سوف نستعرض في هذا الفصل الدراسات السابقة التي تناولت موضوعي المعايير الدولية للتدقيق ومحافظ الحسابات لتعددها ووجود تشابه بينها وبين موضوعنا هذا ،ومن بين هذه الدراسات نذكر :

سوف نعرض الدراسات السابقة ضمن هذا الفصل حسب المخطط الآتي :

الشكل رقم (04) :خطوات عرض الدراسات السابقة



من إعداد الطالبة

1. الأبحاث الجامعية :

1.1 أطروحات دكتوراه :

الدراسة الأولى :

سفاحلو رشيد ،أهمية تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة(ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة(IFRS) ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير ،جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ،السنة الجامعية 2016-2017 .

قام الباحث من خلال هذه الدراسة بتسليط الضوء على إبراز الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ،وعرض الإطار العام للمعايير الدولية للتدقيق من حيث النطاق ،الهدف والمتطلبات الأساسية لكل معيار ،إضافة إلى تقييم التبني الضمني للجزائر للمعايير الدولية للمحاسب (IAS/IFRS) عن طريق النظام المحاسبي المالي من حيث الطريقة المنتهجة ، والصعوبات ورضا أصحاب المهنة والأساتذة المختصين على هذا التبني ،وكذا قياس مدى التقارب الحالي (سنة 2016) بين المراجعة القانونية في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق (ISA) ،وأخيرا معرفة الطريقة المثلى التي ستختارها الجزائر لتكييف النظام المحاسبي المالي للمعايير الدولية للتدقيق ،مستعينا في ذلك لى طرح الاشكالية الرئيسة كالتالي :ما مدى أهمية تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق) (ISAفي ظل تبنيه لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية(IAS / IFRS) ؟حيث اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الاستقرائي وأدواته

كذلك اعتمد المنهج الاستنباطي في الدراسة الميدانية لتحليل واستخراج النتائج وإثبات الفرضيات أو نفيها بالإضافة إلى برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية،ليصل بذلك إلى أهم النتائج التالية :

- كان من الأحسن أن تتبنى الجائر المعايير الدولية للمحاسبة كاملة بموجب قانون بدلا من أن تتبناها ضمنيا عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي ،لما ينتج عن ذلك من مراجع أساسية للمهنيين والأكاديميين .
- إن نقص المراجع والتكوين حول النظام المحاسبي المالي واجه عدة صعوبات خلال تطبيقه.
- جاء النظام المحاسبي المالي بعدة مفاهيم جديدة يصعب استيعابها مثل الضرائب المؤجلة ،الايجار التمويلي ،الحسابات المدمجة

- أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي جعل القوائم المالية أكثر عرضة للتحفظات عند تدقيقها من طرف المراجعين القانونين(محافظي الحسابات) .
- تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى وجود تعارض بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية أثر سلبا على عمل المهنيين ،وذلك لأن مفتشي الضرائب لم يقوموا بالتدريب على النظام المحاسبي المالي إلا بعد سنة من تطبيقه وبالتالي رفضوا بعض المعالجات الجديدة.
- عند تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسات يطمئن لها ملاك المؤسسات والمستثمرون وتساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة المعنية.
- المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تقليل التفاوت بين ممارسات المراجعين الخارجين ،على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي وبالتالي تتاح فرص العمل في مجال التدقيق داخل أو خارج الوطن.
- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في المراجعة القانونية في الجزائر يعتبر مظهرا من مظاهر انفتاحها على العالم والارتقاء بالمهنة إلى المستوى الدولي مما يشجع جلب رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية.
- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر يساهم في تطوير مناهج ونظم تعلم المراجعة سواء في الجامعات أو مراكز التكوين المهني.
- تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر إلى جانب المعايير الدولية للمحاسبة يعزز فرصة انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة.

الدراسة الثانية :

ديلمي عمر ،نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية (دراسة حالة الجزائر) ،أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ،السنة الجامعية 2016-2017 .

يسعى الباحث في هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع العملي لتنظيم مهنة المراجعة المالية في الجائر ،ومحاولة ترقيته من خلال معالجة الآليات والمعايير الداعمة لتحسين اداء خدمات المراجعين بالاعتماد على معايير المراجع الدولية ،وكذلك تحسين اداء مكاتب المراجعة المالية في الجائر كي تكوم قادر على المنافسة على المستوى الدولي ،عن طريق دفع مكاتب المراجعة المالية إلى محاولة تطبيق

معايير المراجعة الدولية مما يعطي للمعلومات بالقوائم المالية ثقة أكبر خاصة في ظل وجود الشركات الأجنبية ،وذلك عن طريق الاجابة على الاشكالية التي انطلق منها الباحث :ما هي الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر وتطويرها أخذا بعين الاعتبار على المعايير المراجعة الدولية ؟حيث تم استخدام المنهج التاريخي ،الوصفي والتحليلي بالإضافة غلى استخدام منهج دراسة الحالة بواسطة برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لعرض وتحليل نتائج الاستبيان استطلاعا لآراء عينة عشوائية لعدد من الأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات وكذا محافظي الحسابات في بعض الولايات بالجزائر خلال الفترة 2015-2016 ،وقد تم استخلاص نتائج هذه الدراسة كالتالي :

- تحتوي مهنة المراجعة على اطار نظري ينظم ويحدد الممارسة العملية لها ،من خلال المفاهيم المتعلقة بالمراجعة وكذلك أهمية المراجعة وأهدافها بالنسبة لكل الأطراف ذات العلاقة بها ،بالإضافة إلى الاطار النظري للمعايير المهنية .
- تحتوي مهنة المراجع على اطار تطبيقي يحدد الخطوات العملية التي يجب على المراجع اتباعها لتنفيذ عملية المراجعة من خلال التخطيط والإشراف على المساعدين ،والإجراءات العملية الواجب اتباعها عند مراجعة العناصر والمعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية للمؤسسات .بالإضافة إلى الادوات الكمية والإحصائية التي يمكن استخدامها لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية .
- يتطلب القيام بعملية المراجعة توفر الكفاءة العلمية في الشخص المهني .
- هناك مجموعة من التطورات الحاصلة في مجال المراجعة أخذت أبعاد مختلفة في التأثير على مهنة المراجعة على المستوى الدولي .
- لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في أي دول يجب معرفة المستوى الذي وصلت إليه المهنة .
- تعتبر معايير المراجعة الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها في الجزائر.

الدراسة الثالثة :

لقليطي الأخضر ،معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة) ،أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي –الشلف-،السنة الجامعية 2014-2015 .

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الواقع المهني لمهنة المراجعة بالجزائر ،خاصة ما يرتبط منها بمعايير المراجعة ،وذلك انطلاقا من طرح الاشكالية التالية :ما مدى امكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالواقع المهني بالجزائر ؟من أجل تحليل معايير المراجعة الدولية وتبيان

مدى ولاءمتها للممارسة المهنية في الجزائر ،ومحاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة في الجزائر من خلال تحليل نقاط القوة والضعف فيها ،بما أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة يمثل النواة لتطور مهنة المحاسبة والمراجعة .معتمدا في ذلك على المنهج الوصفي التحليلي كما اعتمد على منهج دراسة تحليل المضمون لقراءة محتوى معايير المراجعة الدولية والمعايير الجزائرية لمعرفة نقاط التوافق والاختلاف بينهما ،مستعملا في ذلك طريقة الاستبيان مستهدفا آراء عينة من مراجعي الحسابات داخل مكاتب المراجعة بالجزائر لمعرفة مدى التزامهم بمعايير المراجعة ودراسة واقع المراجعة في الجائر وامكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر ،وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- تستلم مهنة المراجعة استقلال المهنيين في تنظيم أنفسهم وأن هذه التنظيمات ذات العلاقة بالمهنة يكون دورها هو تقليص فجوة التوقعات بين احتياجات توقعات بيئة الاعمال والمهنيين
- وضع معايير محلية للمراجعة يستلزم الكثير من الامكانيات المادية والبشرية ،وأن تطبيق معايير المراجعة الدولية يخفض من التكلفة الاجتماعية كما يساهم في تطور المهنة في الزائر لمواكبة التطورات العالمية الحاصلة .
- المراجعة في الجزائر تزاول في ظل عدم وجود معايير مراجعة مدونة وأن المراجعة تتم وفقا لما تعلمه المهني في الجامعة وما اكتسبه من خبرة عملية ،وأن هناك تفاوتا بين المراجعين فيما يتعلق بالإلمام بكل التحديات التي تخص معايير المراجعة.
- يتطلب تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر العديد من التحضيرات التي هي بمثابة أسس لتطبيق المعايير وتطور المهنة ،وهي اعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بما يتلاءم مع بيئة الأعمال في الجزائر .
- يوجد التزام من قبل المراجعين بأغلب معايير المراجعة المتعارف عليها إلا في معيار تطبيق المبادئ المحاسبية والذي يندرج تحت معيار التقرير .

الدراسة الرابعة :

سايج فايز،أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر) ، اطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير ،تخصص علوم التسيير ،جامعة البليدة 2 ،السنة الجامعية 2014-2015 .

سعى الباحث في هذه الدراسة إلى عرض ملخص للمعايير الدولية للمراجعة وتبيان دورها وأهميتها بالنسبة للمراجعين الخارجيين وللمستفيدين منها ،كذا دعم الفكر المحاسبي ببعد تصوري يأخذ بعين الاعتبار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبين

الدوليين ،إضافة إلى دعم مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة ،من أجل تقييم درجة نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين من خلال الوقوف على بقاء صعوبات تطبيقه بعد 3 سنوات ومقارنتها مع وضعية تحفظات المراجع ،والارتقاء بدور المراجعة الخارجي في الجائر من دور قانوني إلى دور اقتصادي ،وكذا تقييم واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر لمواجهة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة بتبني المعايير الدولية للمراجعة ومعرفة أثر النظام المحاسبي المالي على تبني المعايير الدولية للمراجعة ،ويتم ذلك من خلال صياغة الاشكالية التالية : ما مدى ملائمة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للتدقيق بالبيئة الجزائرية كضرورة مطروحة في ظل الاصلاح المحاسبي ؟بحيث استخدم المنهج الاستقرائي ،الوصفي والتحليلي في عرض استبانة الدراسة وذلك بأخذ آراء بعض المراجعين الخارجيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين حول الموضوع في كل ولايات الجزائر،ليصل إلى استخلاص النتائج التالية :

- أثبت تقييم النظام المحاسبي المالي أنه مازال يلقى صعوبات في التطبيق بعد 3 سنوات من تطبيقه ،وهذا ما يؤدي الى اعادة النظر في التنظيم المحاسبي حيث يلاحظ انعدام في تحديث القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي بالرغم من أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS يتم تحديثها كل سنة؛
- إن نقص القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق النظام المحاسبي المالي ،أدى لتكوين فجوة بينه وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS/IFRS ، هذه الاخيرة التي كانت محل تكوين من طرف محاسبي المؤسسات تحت تأطير الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات
- هناك عدم انسجام بين متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية وبين متطلبات تطبيقه في النظام الضريبي والمركز الوطني للسجل التجاري ،اذ يركز هذين النظامين على افصاح الميزانية وحساب النتائج فقط ،في حين يسعى النظام المحاسبي المالي الى الافصاح على خمس قوائم مالية ،وبالتالي فان ايصال المعلومة المالية في الجزائر مرتبط بالالتزامات القانونية مثل الميزانية الجبائية وإيداع الحسابات الاجتماعية ،أكثر من الالتزامات الاقتصادية؛
- منذ سنة 2011 ، تتجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للمراجعة ،فحسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ،فان المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بمتابعة وضمان م ا رقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة ،وباتجاه أغلب الدول نحو قبول هذه المعايير ،يتبين أهمية مشروع المعايير الجزائرية للمراجعة؛

- باشر المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد معايير جزائرية للمراجعة تنسجم مع المعايير الدولية للمراجعة ،والعمل جار على طرح مشروع ثلاثة معايير للمراجعة ،وهما المعيار الجزائري للمراجعة 201 بعنوان" الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة"، المعيار الجزائري للمراجعة رقم 220 بعنوان" رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، والمعيار الجزائري للمراجعة 580 بعنوان "الاقرارات الخطية"؛
- تؤثر الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي على استقلاليته نظرا للمنافسة المتأثرة بالعرض والطلب ،فواقع المؤسسات في الجزائر ،غير مهتمة بطبيعة وجودة الخدمات المقدمة من طرف المراجع ،أكثر من اهتمامها الى مقدار الأتعاب التي يتقاضاها المراجع ،مما أدى الى عدم استقلالية المراجع في أداء مهامه
- تفتقر المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة والمراجعة لقدرة التأثير على المنظمات المحلية ،اذ يتمحور عملها في زيادة الوعي لدى معدي القوائم المالية ومراجعتها من اجل ان تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة ومنسجمة.

الدراسة الخامسة :

شريقي عمر ،التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية) ،أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة سطيف 1 ،السنة الجامعية 2011-2012 .

تناولت هذه الدراسة دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية ،وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة ،حيث تم صياغة الاشكالية الرئيسية كالتالي :ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية ؟ فقد هدفت هذه الدراسة إلى المساهمة في تحسين تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر من خلال تقديم مقترحات تخص عناصر التنظيم المهني تسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها ،إذ استخدم في ذلك أربعة مناهج المنهج التاريخي ،المنهج الوصفي التحليلي ،المنهج المقارن ،المنهج التقويمي ،باعتبار الدراسة تبحث عن الجوانب الإيجابية في التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر للاستمرار فيها ، وتبحث عن أوجه القصور والخلل لمعالجتها أو تعويضها بعناصر أحسن بالاستفادة من العناصر الإيجابية في التنظيم المهني للمراجعة في تونس والمملكة المغربية ،ليصل في الأخير إلى استخلاص جملة من النتائج كما يلي :

- بالنسبة للإطار العام لممارسة المهنة ،فهناك اتفاق كبير بين الدول الثلاث فيما يخص بعض عناصر الإطار العام لممارسة المهنة مع وجود بعض الاختلافات البسيطة ،كما أن هناك اختلاف كبير من حيث المعرفة المتخصصة للمراجعين ونلخص ذلك كالآتي:

- تتفق الجزائر مع تونس والمملكة المغربية إلى حد كبير فيما يخص الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة ،مهام المراجع وكيفية تعيينه وإنهاء مهامه والمسؤوليات التي يتحملها أثناء تأديته لمهامه.

- تعاني مهنة المراجعة في الجزائر قصورا كبيرا فيما يخص المعرفة المتخصصة التي يجب أن يكتسبها المرشح لممارسة المهنة مقارنة بما هو موجود في تونس والمملكة المغربية،

- التربص الميداني في تونس والمملكة المغربية يدوم ثلاث سنوات لدى خبير محاسب ومراقب من طرف خبير محاسب آخر تعيينهما الهيئة المنظمة للمهنة مع قيام الطالب بإعداد تقرير تربص كل ستة أشهر ،في حين أن التربص الميداني في الجزائر يدوم سنتين لدى خبير محاسب تعيينه الهيئة المنظمة ويقوم المتربص بإعداد تقرير تربص كل ثلاثة أشهر.

- كل الشركات التجارية في تونس والمملكة المغربية معنية بالمراجعة القانونية مع بعض الشروط لبعض الشركات ،في حين أنه في الجزائر ليست كل الشركات معنية بالمراجعة ونخص بالذكر شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة بعدما تم توسيع الإجراء سنة 2006 ليشمل الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة.

- تمارس مهنة المراجعة في الجزائر بصفة مستقلة فقط ،في حين يمكن للمراجع في المملكة المغربية أن يمارس المهنة بصفة أجير لدى خبير محاسب مستقل أو شركة خبرة محاسبية من خلال عقد عمل.

- بالنسبة للهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة ومدى قيامها بالدور المنوط بها ،فإنه يمكن تلخيص أهم النتائج فيما يلي:

  - تعدد الهيآت المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر وفق القانون الجديد 10-01 المنظم للمهنة الصادر سنة2010 وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين باعتبار هذه الفئة تضم حاملي شهادة خبير محاسب والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات باعتبار هذه الفئة معنية بممارسة مهام محافظة الحسابات ،أما الهيئة الثالثة والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت سلطة وزار المالية.

- هناك صنفين من المراجعين في الجزائر فالخبراء المحاسبين لديهم لجنة خاصة ومحافظي الحسابات أيضا لديهم لجنة خاصة وهذا ما لا نجده في تونس والمملكة المغربية إذ نجد خبراء فقط يتولون مهام التدقيق وتشرف على تنظيمهم هيئة الخبراء المحاسبين .
- عدم وجود عدد كاف من المجالس الجهوية للهيئة المنظمة (أربعة مجالس) على الرغم من المساحة الكبيرة للجزائر مقارن بتونس بثلاثة مجالس والمملكة المغربية بسبعة مجالس جهوية ،وهو من بين الأسباب التي تركت المهنيين أو المتربصين أو الأطراف المعنية ليسوا في اتصال دائم بالهيئة المنظمة.
- عدم وجود ضبط تام للجدول ،بالإضافة إلى عدم قيام الهيئة المنظمة (المصف الوطني سابقا) بالدور المنوط بها تجاه المهنيين المقيدين بالجدول في الوقت الذي يوجد عدد كبير من المهنيين الممارسين غير المقيدين بالجدول ،الشيء الذي أفقد هذه الهيئة مصداقيتها وتشتت المهنيين من حولها ،ثم تخلي السلطة عنها وحلها واستبدالها بهيآت جديدة.
- عدم وجود لجنة للتكوين المهني المستمر في الجزائر وعدم إلزام المهنيين بتخصيص الوقت اللازم لذلك يعتبر من بين أوجه القصور التي ساهمت في تدهور مستوى المهنيين وعدم مواكبتهم للتطورات الحاصلة في المهنة ،وقد انعكس ذلك سلبا على جودة الخدمات المقدمة.

- بالنسبة لمعايير المراجعة ،فإنه يمكن تلخيص النتائج فيما يلي:

- لم تصدر الهيئة المنظمة للمهنة في الجزائر أية معايير مهنية للمراجعة ،وأن ما هو موجود مجرد نصوص قانونية وتوصيات أصدرتها الهيآت التنفيذية والتشريعية لا ترقى إلى مستوى المعايير ،على عكس ما يوجد في تونس التي أصدرت معايير مهنية محلية قبل تبنيها سنة 2002 المعايير الدولية والمملكة المغربية التي أصدرت دليلا ، (IFAC) للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين للمعايير المحلية منذ 1998 والنسخة المعدلة له سنة 2009 ، وأصدرت النسخة الجديدة لمعايير المراجعة التي تتطابق مع المعايير الدولية في مجملها سنة2011 .
- تختلف الدول الثلاث من ناحية منبع السلطة الرئيسية لمعايير المراجعة ،فالمعايير المعتمدة في تونس هي المعايير الدولية وقد تبناها مجلس هيئة الخبراء المحاسبين دون وجود أي نص قانوني يفرض تبني هذه المعايير ،ونفس الشيء بالنسبة للمملكة المغربية ،حيث أصدرت هيئة الخبراء المحاسبين دليلا للمعايير سنة 1998 ثم سنة 2009 ثم سنة 2011 دون أي نص

قانوني يقرر ذلك .في حين أن ما هو معمول به في الجزائر فهو مجرد نصوص قانونية تنظم المهنة قامت بإصدارها الهيآت التشريعية والتنفيذية وليست الهيئة المنظمة للمهنة.

- بالنسبة لدستور آداب وسلوك المهنة ،فإنه يمكن تلخيص نتائج الدراسة فيما يلي:

- تتفق البلدان الثلاثة على عدم تسمية دستور آداب وسلوك المهنة بهذا الاسم ،ففي الجزائر يسمى بقانون أخلاقيات المهنة ، وفي تونس بمجلة الواجبات المهنية ،أما في المملكة المغربية فيسمى بمدونة الواجبات المهنية.
- تتفق كل من تونس والمملكة المغربية في كون دستور آداب وسلوك المهنة يقوم بإعداده المجلس الوطني للهيئة المنظمة والمصادقة عليه من طرف الجمعية العامة للمهنيين ،في حين أن دستور آداب وسلوك المهنة في الجزائر تم إعداده وإصداره من طرف هيئة تنفيذية متمثلة في وزارة المالية في شكل مرسوم تنفيذي ،ولم يصادق عليه من طرف الجمعية العامة للمهنيين ،لكنهم مجبرون على احترامه ،وهذا ما يتنافى مع معنى دستور آداب وسلوك المهنة.
- لم يتطرق قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر ومجلة الواجبات المهنية في تونس إلى المحور الأول الذي يجب أن يشمله دستور آداب وسلوك المهنة الخاص بمبادئ السلوك الأخلاقي ،حيث تناولا مباشرة علاقات المراجع وواجباته وحقوقه في شكل نصوص جامدة ،بينما مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية ،فقد تناولت في قسم خاص بعض مبادئ السلوك الأخلاقي التي يجب أن تتوفر في المراجع قبل التطرق للمحاور الخاصة بواجباته وعلاقاته بمختلف الأطراف.
- تناولت مدونة الواجبات المهنية في المملكة المغربية مختلف الواجبات التي تقع على عاتق المراجع وحقوقه في المحاور الخاصة بعلاقات المراجع بمختلف الأطراف ،ولم نجد فيها محورا منفصلا يتناول حقوق المراجع ،وهو ما يتماشى مع محاور دستور آداب وسلوك المهنة ،وهو يختلف عن ما هو موجود في قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر ومجلة الواجبات المهنية في تونس ، أين تم تناول واجبات المراجع في محور وحقوق المراجع في محور منفصل.

1.1 رسائل الماجستير :

الدراسة الأولى :

بن الصديق محمد ،واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة -دراسة استبيانية - ،مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،شعبة علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،السنة الجامعية 2014-2015.

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى التطرق للبيئة والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر ،والوقوف على مستجدات الممارسة الدولية للمراجعة ،إضافة إلى تحديد واقع الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر ،والمقارنة بين القواعد المنظمة للمراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية ،وذلك من خلال الاجابة على الاشكالية التالية : هل تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر و المعايير الدولية للمراجعة ISA ؟حيث تم انتهاج الأسلوب الوصفي التحليلي في معظم مراحله ،مع استعمال الأسلوب التاريخي عند سرد تطور المنظومة التشريعية في الجزائر وكذا استعمال منهج دراسة الحالة عند القيام بالدراسة الميدانية ،ليصل بذلك إلى النتائج التالية :

- تطورت المراجعة منذ الأزل من أوجهها البسيطة إلى ما هي عليه اليوم ،حيث أدت ممارستها إلى تطور أهدافها فبعدما كانت تهدف إلى مجرد كشف أعمال الغش و الاختلاس ،أصبحت تهدف إلى تحديد مدى شرعية و صدق الحسابات مما أثر على ذهنية و سلوك المراجع فبعدما كان يركز في مهمته على الشك و البحث عن أعمال الغش أصبح من الضروري على المراجع أن لا يبدأ مهمته بالشك و أن لا يترك عند نهاية المهمة أي شك.
- إن تطور ممارسة المراجعة و عدم كفاية المعايير الأمريكية المتعارف عليها على الصعيد الدولي أدى بالهيئات و المنظمات الدولية المختصة على رأسها الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار معايير دولية للمراجعة ،تهدف إلى توحيد الممارسة المهنية على المستوى الدولي التي أولت لها هذه المنظمات أهمية بالغة باعتبارها مرجعا أساسيا لمستعملي المعلومة المالية في اتخاذ قراراتهم.
- إن الجزائر تسخر إمكانيات مادية و بشرية هامة من أجل إصلاح مهن المحاسبة و المراجعة في إطار سياسة الانفتاح الاقتصادي و السعي نحو الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة لكن رغم كل هذه الجهود المبذولة إلا أنه توجد فجوة بين سياسة الإصلاح المبنية على التشريع و واقع الممارسة الميدانية لمهنة المراجعة الخارجية.
- من خلال هذه الدراسة و المقارنة بين المعايير الدولية لإعداد تقرير المراجعة من جهة و معايير إعداد التقرير في الجزائر من جهة أخرى تم التوصل إلى أن إعداد تقرير المراجعة في الجزائر لم يرق بعد إلى المعايير الدولية رغم وجود توافق في بعض النقاط خاصة في ما يتعلق بأنواع التقرير ،كما يمكن استنتاج النقائص التالية في ما يخص التشريع الجزائري في هذا الصدد:
  - لم يتم اعتماد معايير مصنفة تصنيفا دقيقا مثلما جاءت به المعايير الدولية للمراجعة .
  - تم إهمال التفاصيل المتعلقة بمعايير إعداد التقرير الخاص من ناحية الشكل و المضمون .
  - مهنة المراجعة في الجزائر لا تتسم بالحياد في إعداد التقارير.

- وجود فراغ مؤسساتي في الجزائر لمراقبة و متابعة تطبيق معايير إعداد التقرير النهائي للمراجع .

الدراسة الثانية :

محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،فرع : محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر3 ،السنة الجامعية : 2010-2011 .

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي ،ومعرفة الغاية من التوجه نحو تدويل التدقيق ،وكذا الإطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر من جهة و انفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى ،وذلك انطلاقا من طرح الاشكالية التالية :إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية ؟وما مدى إمكانية انتهاجها في الجزائر ؟إذ اعتمد على المنهج الاستدلالي بالطريقة الاستقرائية الاستنباطية وكذا المنهج التحليلي خلال استخدام طريقة الاستبيان والذي مس عينة من ذوي الاختصاص ،ليتوصل إلى استخلاص أهم النتائج الآتية :

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه ،وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي .
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية ، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية .
- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولي ة ، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية ،الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت والجهد والنقود ،كما أن توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق ،يمر عبر تقريب وجهات النظر بين الدول ،وبالتالي رفع مستوى المعايير قدر الإمكان .
- 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.
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب ،فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية ،فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين ،ما يجعل المهنة في الجزائر تبدوا بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا.

- يحتم تطور الوضع الاقتصادي في الجزائر على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها ،كونها تعتبر أداة هامة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية ،خاصة بظهور الشركات متعددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية الجزائرية مع مختلف دول العالم.
- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ، ما يحسن من جودة المعلومة المالية ، ويزيد من مصداقيتها ،وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن .
- ثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية المتولدة عن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية يمكن أن تتدعم بشكل أفضل بثقة أخرى ناتجة عن تدقيقها وفق معايير دولية تحضى بثقة أفضل ،ما يشجع على توسيع مجال الاستثمار الدولي فوجودهما جنبا إلى جنب يؤدي إلى اطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات المتواجدة بالدول النامية ،وبالتالي إجراء المزيد من العمليات الاستثمارية في هذه الدول.
- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية.
- على الرغم من كون معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة ، إلا أنها قد لا تتلاءم مع البيئة الجزائرية ، وبالتالي في حال انتهاج الجزائر لمعايير التدقيق الدولية من الأفضل تكييفها مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمدققين ،عن طريق وضع أسس للمتطلبات العلمية وللخبرة الواجب توفرها في شخص المدقق.

الدراسة الثالثة :

لقليطي الأخضر ،مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر (دراسة حالة من خلال الاستبيان) ،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،جامعة الحاج لخضر باتنة ،السنة الجامعية 2008-2009 .

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بالأطراف المهتمة بمراجعة الحسابات ،وكذا معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة في الجزائر ،محاولة لتقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في الجزائر ،وذلك من خلال الاجابة على الاشكالية التالية :ماهية مراجعة الحسابات وخطواتها وما هو واقع ممارستها المهنية بالجزائر ؟حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي وكذا المنهج التاريخي واستخدام استبانة دراسية مقدمة للعينة المختارة وإجراء مقابلات شخصية ،ويستعمل برنامج SPSS وأدوات احصائية لمعالجة الاستبيان ،من أجل التوصل إلى أهم النتائج التالية :

- إن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يتقيدون وبشكل عام تقريبا من وجهة نظر جميع الفئتين المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني .
- هناك تضارب بين وجهة نظر المراجعين وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية ،بما يخص التزام المراجعين بقاعدة الاتصال بالمراجع السابق ،حيث يرى المراجعون بأنهم ملتزمون بتلك القاعدة بينما يرى مستخدمو البيانات المالية عكس ذلك .
- إن مهمة تطوير مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تتطلب التعرف على مشكل مهنة المراجعة وأسبابها وطرق علاجها ،وقد ظهر من خلال البحث أن مراجعي الحسابات في الجزائر يواجهون في عملهم مصاعب متعددة .
- إن هناك أسباب عدم الرضا عن مهنة المراجعة في الواقع الجزائري حيث يمكن ذكر أهمها :
  - التدريب المهني الحالي لا يتلاءم مع مهنة المراجعة .
  - قصور النظام المحاسبي لمعالجة بعض الظواهر .
  - عدم انسجام معايير المراجعة للواقع الدولي .
  - عدم وجود معايير موحدة للعمل الميداني .
  - عدم اختبار أداء المهنيين خاصة في البورصة .
  - اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني .
  - افتقاد المهنة لهياكل وآليات مهنية محددة.

2. الأبحاث المنشورة:

1.2 المداخلات والمقالات :

الدراسة الأولى :

د.عمورة جمال ،ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) ،ملتقى دولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي ،جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،الجزائر ،13-14 ديسمبر 2011 .

الهدف من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر وما مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق ،من خلال دراسة مقارنة بين ما تنص عليه هذه المعايير وما جاءت به النصوص القانونية الي أصدرتها السلطات الجزائرية في هذا المجال خاصة القانون 10-01 ،حيث خاضت الجزائر اصلاحات محاسبية عميقة تجسدت في تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة .حيث قام الباحث بصياغة اشكالية الدراسة في التساؤل الجوهري التالي : هل الجزائر مستعدة لفتح المجال لممارسة مهنة المراجعة والتدقيق المحاسبي والاستشارة المحاسبية والمالية والمصادقة على القوائم المالية أمام مكاتب الخبرة الدولية في الوقت الراهن مع الابقاء على العمل وفق القواعد والمعايير المحلية ؟ وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه رغم كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بمهنة المحاسبة و المراجعة ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق إلا أنها لم تطبق في أرض الواقع وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية وهذا لعدة أسباب منها :

- عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص وتداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبالتالي إفراغ هذه الاخيرة من محتواها وضرب استقلالية المهنة.
- التأخر في اصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين أو المراسيم.
- غياب التكوين و التأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون ممارسة ميدانية ،فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل والاستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والمراجعة .
- عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها وما عليها (الحقوق والواجبات) تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات .
- عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية وهو ما انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات .

كما قدم الباحث بعض الاقتراحات والتي من بينها نذكر :

- اصلاح وتنظيم وضبط المهنة وتكوين المراجعين والمحاسبين تكوينا ميدانيا وتوفير المعلومات وكل جديد صادر عن المهنة وفي الوقت المناسب .
- اعتماد المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة .

الدراسة الثانية :

سايج فايز ،انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات ، ملتقى دولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي ،جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،الجزائر ،13-14 ديسمبر 2011 .

تهتم هذه الدراسة بمختلف الاصلاحات المحاسبية الحاصلة خلال سنتي 2010-2011 ،وأثر ذلك جزئيا على مستوى محافظ الحسابات وكليا على مستوى نظام المراجعة الخارجية ،وذلك من خلال الاجابة على الاشكالية التالية :كيف انعكس النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات ؟حيث أن الهدف الاساسي من هذه الدراسة هو تشخيص الاصلاحات المحاسبية المرافقة للتطبيق الاول للنظام المحاسبي المالي وتوقع أثره على مهنة المراجع الخارجية في الجزائر بتبني المعايير الدولية للمراجعة ،ولبلوغ هذا الهدف تم الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي في اطار حدود دراسة بين سنتي 2010 و 2011 ،وكانت النتائج التي خلصت إليها كالتالي :

- حرص وزارة المالية على حل مشكل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي المحاسبي ،إلا أنها صدورها الموازي للتطبيق الاجباري للنظام المالي المحاسبي أثر على ظروف الانتقال.
- إن القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لا يختلف كثيرا عن القانون 91-08 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة ، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ،اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات وكذلك ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ،هو امكانية انشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسب المعتمدة ،إلا أن المراسيم التنفيذية والقرارات المتعلقة به أظهرت اصلاحات جديدة بالمقارنة مع القانون السابق .
- إن صدور معايير تقارير محافظ الحسابات ،لا يعني بالضرورة أنها تمثل المعايير الدولية للتدقيق أو تقاربها إلا أنها تعتبر خطوة هامة في الاصلاح المحاسبي ودليل على الاقتراب من تبني المعايير الدولية للتدقيق .

كما تم ذكر بعض التوصيات نذكر منها :

- يوجب النظام المحاسبي المالي من محافظي الحسابات أو المدققين عامة من الرفع بمؤهلاتهم العلمية فيما يخص تكنولوجيا المعلومات والاتصالات .
- يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين المنظمة المهنية المهتمة بعولمة المحاسبة ،لذلك فإن العضوية بها ستضمن ممارسة مهنية الية الجودة ،إذ أن الاقتصار فقط على معايير وطنية سيحل المشكلات الداخلية بدون مقاييس دولية .

الدراسة الثالثة:

خليفة أحمد و حسيني منال ،مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر ، ملتقى دولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي ،جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،الجزائر ،13-14 ديسمبر 2011 .

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر،فإذا تم تغيير النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والمعايير المحاسبة الدولية ،فهناك معايير المراجعة الدولية من جهة أخرى فهل يجب تغيير نظام المراجعة أو تدقيق الحسابات من جهة أخرى وهذا ما أدى إلى طرح الاشكال التالي : ما مدى توافق المراجعة في الجائر مع معايير المراجعة الدولية ؟وكانت نتائج الدراسة كالتالي :

- إن معايير المراجعة الدولية محترمة نسبيا في مجال المراجعة بالجزائر إذ معظم النقاط التي يرتكز عليها المشرع الجزائري في قانون الخاص بمحافظي الحسابات موجودة ضمن معايير المراجعة الدولية .
- لا يمكن تبني أي معايير دولية وإنما يجب تكييف هذه المعايير مع الظروف والواقع المحلي لكل دولة .
- إن الجزائر لم تتبنى معايير المحاسبة الدولية وغنما حاولت انشاء نظام محاسبي مالي يتماشى وهذه الأخيرة من جهة ومعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى.

الدراسة الرابعة :

عوادي عبد القادر ،صنهاجي هيبة ،عمامرة محمد العيد ،مقال حول أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي،مجلة العلوم الادارية والمالية ،جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر ،المجلد 01 ، العدد 01 ، ديسمبر2017 .

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي ،تحت التساؤل التالي : كيف تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي ؟ من أجل تحقيق الأهداف التالية : التطرق إلى مفهوم المعايير الدولية للتدقيق والهيئات القائمة على إصدارها ،معرفة الاختلاف بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق ،معرفة كيف تؤثر المعايير الدولية للتدقيق على أداء المدققين الخارجيين ،وقد تم التوصل إلى النتائج التالية :

-حظيت المعايير الدولية للتدقيق بقبول عام من طرف المهنيين حول أنحاء العالم كونها صادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين.

-المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق حيث قامت الهيئة القائمة على مهنة التدقيق بدراسة المعايير الدولية وتكييفها حسب البيئة الاقتصادية للجزائر بغية الخروج بمعايير محلية تتوافق والمعايير الدولية وتلاءم الظرف الاقتصادي الراهن.

-المعايير الجزائرية للتدقيق صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة وهي اثنا عشرة معيار لحد الساعة.

-من بين أهم الأهداف المرجوة من تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق هي توحيد طريقة العمل بين ممارسين المهنة.

الدراسة الخامسة :

د .بنية عمر ،أ .بن حواس كريمة ،مقال حول دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA ،مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد الأربعون (1) -كانون الأول 2016 .

سعى الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى عرض مختلف نقاط الاتفاق والاختلاف للقوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ،مع معايير التدقيق الدولية مع تبيان مدى ملاءمة الوضع البيئي الجزائري للتوجه نحو هذه المعايير ،حيث تم طرح الاشكالية التالية :هل الأوضاع الراهنة للجزائر في ضوء التكيف مع المحيط المحاسبي الجديد تساعدها على التوجه إلى معايير التدقيق الدولية ؟وما هي مزايا التوجه لهذه الأخيرة ؟ إذ تهدف هذه الدراسة إلى معرف مدى ملائمة التوجه لمعايير التدقيق الدولية في ظل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية ، وكذا تحديد أهم نقاط الاتفاق والاختلاف بين القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية ،ابراز أهمية وإمكانية تبني هذه المعايير في الجزائر .حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي من خلال استبانة دراسية وتم استخلاص أهم نتائجها كالآتي :

- تساعد المعايير المحاسبة الدولية على التوجه نحو معايير التدقيق الدولية .

- التوجه لمعايير التدقيق الدولية يساعد في خلق إطار مرجعي أمثل لمهنة التدقيق بالجزائر .
- تبني معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات في التقارير المعدة من طرف محافظي الحسابات .
- يشجع التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر على استقطاب المستثمر الأجنبي .
- تساعد معايير التدقيق الدولية في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي وكذا فتح مجال المنافسة لمكاتب التدقيق في الجائر مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي .

الدراسة السادسة :

أ. زوهري جليلة ،مقال حول أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر ، جامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعباس ، مجلة الباحث الاقتصادي،العدد / 04 ديسمبر2015 .

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق باعتبار أن الجزائر بدأت تسعى نحو التغيير المحاسبي والمالي(SCF) من خلال النظام العالمي المبني على اقتصاد السوق كان لابد عليها بالمقابل أن تستحدث إصلاحات متعلقة بمهنة التدقيق والقوانين والمبادئ والهيئات المشرفة على هذا المجال باعتبار أنهما مجالين متكاملين لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر ، ومن خلال ذلك تم ادراج إشكالية البحث كما يلي: **ما مدى مساهمة الإصلاحات المحاسبية المالية الجزائرية في تفعيل مهنة التدقيق على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ؟ وذلك من أجل تحقيق بعض الأهداف منها :

- تحديد أهم المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي سواء المعايير العامة ، معايير الأداء الميداني ، و معايير إعداد التقرير النهائي.

- توضيح أهم معالم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وتأثيرها على مهنة التدقيق.

- إجراء دراسة ميدانية لتقييم خلية التدقيق على مستوى مؤسسة" شيالي "لصناعة الأنابيب البلاستيكية على مستوى ولاية سيدي بلعباس.

ومن خلال العناصر التي تم التطرق إليها في هذه الدراسة الخاصة بتحديد مفهوم التدقيق المالي في إطاره الدولي ، وكذا توضيح أهم الإنجازات المتعلقة بالمجال المحاسبي والمالي والتدقيقي من خلال النموذج الدولي المتمثل في مختلف المعايير ، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يعتبر الإفصاح المحاسبي ذا أهمية بالغة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) لتأثيره المباشر على نوعية المعلومة وجودة التقارير المالية .
- إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010 ،يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية ، سواء من حيث الإطار التصوري ،المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية ،وهو ما نتج عنه تغير في الممارسات والتطبيقات المحاسبية .
- يعتبر تحديد أثر الإفصاح على جودة المعلومة المالية عملية جد صعبة نظرا لعدم وجود تعريف واضح و متفق عليه لمصطلح جودة المعلومة المالية من جهة ومن جهة أخرى اختلاف المتغيرات المستعملة في قياسه .
- إن حرص المؤسسات على تطبيق معايير التدقيق الممتهنة من طرف المتخصصين والمؤهلين والمبنية على المنهجية العلمية والمعتمدة بالدرجة الأولى على عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ،سيمكن هذه المؤسسات من تجنب أي اختلالات أو هفوات مالية ومحاسبية قد تؤدي إلى إعداد قوائم مالية مشكوك فيها ،وهو ما سيدعم عملية اتخاذ القرار وفقا لمعلومات مصادق عليها وموثوقة من طرف المدققين.
- غرس فلسفة المعايير المحاسبية الدولية لدى معدي القوائم المالية في الجزائر والعمل على تطوير مهنة التدقيق والمحاسبة وفق معايير المهنة المعمول بها دوليا ،و تدعيم ذلك بإقامة شراكة إستراتيجية بين المهنيين الجزائريين والأجانب.

الدراسة السابعة :

د .جاوحدو رضا و بن قارة إيمان، مقال حول حقائق عملية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باجي مختار -عنابة ،التواصل في العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، عدد 30 – جوان 2012 .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية وجود مهنة التدقيق وضرورة تواجد قواعد للسلوك المهني لتحكمها ،وطبيعة العلاقة القائمة بين الأخلاقيات ومهنة التدقيق والتأثيرات المتبادلة ،وأخيرا واقع وحقائق حول أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر بما فيها المشاكل وأسباب عدم الرضا عن المهنة وذلك تحت اشكالية ما واقع أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ؟حيث اعتمد

الباحثان على دراسة ميدانية تم اتباع المنهج التحليلي باستخدام طريقة الاستبيان والذي يتكون من عينة عددها 120 من مدققي حسابات جزائريين ودعم الباحثان أسلوب الاستقصاء عن طريق الملاحظة والمقابلات الشخصية واعتماد برنامج الحمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في تحليل البيانات ،قد تم الخروج بالاستنتاجات التالية :

- إن مدققي الحسابات الجزائريين يتقيدون وبشكل عام تقريبا بأخلاقيات وقواعد السلوك المهنية .
- إن مهمة تطوير مهنة التدقيق في الجزائر تتطلب التعرف على مشاكل هذه المهنة وأسبابها وطرق معالجتها لوقايتها وتجنب وقوع ممارسيها في الفضائح الاخلاقية .
- إن هناك أسباب عدم الرضا عن مهنة التدقيق في الواقع الجزائري يجب أخذها بعين الاعتبار لتفادي وقوع مزاولي هذه المهنة في الخروج عن أخلاقيات وقواعد السلوك المهنية .

وفي الأخير قدما بعض التوصيات التي هي مهمة في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر نذكر منها :

- توعية مدققي الحسابات بأخلاقيات وقواعد السلوك المهنية وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها .
- حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المدققين من خلال برامج التعليم المهني المستمر .
- وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة .

الدراسة الثامنة :

أ.زوهري جليلة ،أ.د صالح إلياس ،مقال حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير -جامعة سيدي بلعباس-الجزائر ،مجلة الابتكار والتسويق ،العدد الثاني .

حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على واقع مهنة التدقيق في الجزائر وما صاحبه من اصلاحات جذرية في مجالي المحاسبة والتدقيق ،وعليه تم طرح الاشكال التالي :ما مدى تكييف الجزائر لمهنة التدقيق وفقا للإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية ؟ وللإجابة على هذه الاخيرة تم ادراج جملة من الأهداف كالتالي :

- توضيح أهم المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند القيام بواجبات هذه المهنة.
- إبراز أهم الأسباب الدولية والوطنية التي ألزمت الجزائر على إحداث الإصلاح المحاسبي وفقا للمرجعية الدولية.

-توضيح الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق وذلك من حيث تكريس الجزائر لإدراج مبادئ تدقيق جديدة تتلاءم مع معايير التدقيق الدولية.

متبعا المنهج الوصفي القائم على التحليل للتوصل إلى النتائج التالية :

- بالنظر إلى واقع الممارسة المهنية في الجزائر يتضح لنا عدم الاستقرار وتزايد حدة الصراع ما بين أصحاب المهنة والإدارة الوصية ،ولذا عملت وزارة المالية على إعادة هيكلة المهنة وتنظيمها واسترجاع وصايتها ،وهو ما تجسد جليا في القانون الجديد المصادق عليه والمتعلق بإعادة تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- ستتأثر مهنة التدقيق في ظل المرجعية المحاسبية الجديدة في شقها المتعلق بالمعايير والقواعد العامة الواجب إتباعها في المهنة ،ومكمن هذا التأثر برز في إمكانية تبني معايير دولية للتدقيق على اثر تبني معايير دولية للمحاسبة

- لابد على الجزائر اليوم أن تجاري التطورات الدولية في مجال التدقيق المحاسبي ،باعتبار أن الأمر ينعكس على انفتاحها على الاقتصاد الدولي.

- تطوير مجال التدقيق في الجزائر بشكل فعال يتطلب الرفع من مستويات أداء المدققين الجزائريين من خلال برامج تكوين دولية لزيادة الكفاءة العلمية والعملية

خاتمة الفصل الثاني :

نستنتج من خلال الدراسات السابقة أن مهنة التدقيق في الجزائر مرت بعدة تطورات إلا أنها لا تزال تشوبها بعض النقائص وتعرضها لمشاكل عملية خلال تطبيقها في الواقع الاقتصادي ،وذلك راجع إلى تأخر الجزائر في مواكبة التطورات الحاصلة ومزامنتها ،إضافة إلى عدم قيام الهيئات المهنية المنظمة لهذه المهنة بالدور المنوط بها ،كما نجد اختلاف في الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات مقارنة ببعض الدول المتبنية لمعايير التدقيق الدولية رغم أنها تعتبر أكثر مصداقية كما أنها مرجع رسمي لمختلف الدول ،ومن أجل ذلك قامت الجزائر في الآونة الأخيرة بعدة اصلاحات محاسبية ومالية على مهنة التدقيق في الجزائر من بينها اصدار القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،وكذا تبني معايير تدقيق محلية خاصة بالجزائر تساعد على الرفع من مهنة التدقيق في الجزائر .

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية حول دراسة حالة من خلال الاستبيان

تمهيد

قصد تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس سابقا والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة ،سنحاول القيام بدراسة مسحية لقياس مدى التقارب بين المراجعة القانونية والمعايير الجزائرية للتدقيق ثم استنتاج الطريقة المثلى لمدى تأثير تطبيق هذه المعايير على مهنة محافظ الحسابات .

و للقيام بدراسة ميدانية موضوعية استعملنا أسلوب المسح عن طريق استمارة استبيان حيث حاولنا الحصول على آراء عينة من المهنيين والأكاديميين المختلفة في مجال المحاسبة والمراجعة ،والذي من شأنه أن يثري موضوع البحث ويساعد على دراسة تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات .

حيث سنقوم في هذا الفصل بمعالجة وتحليل البيانات التي تم جمعها من استمارات الاستبيان المتحصل عليها ،بإتباع الخطة التالية :

1- اجراءات الدراسة والوسائل المستعملة

2- تحليل الدراسة وعرض النتائج

1. اجراءات الدراسة والوسائل المستعملة :

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسياً يتم من خلاله انجاز الجانب الميداني من الدراسة ،قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها ،في ضوء الجانب النظري والتطبيقي المتعلقة بموضوع البحث ،وهذا من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين وبالتالي بلوغ الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها حيث قمنا بتحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة الميدانية.

1.1 عرض استبانة الدراسة :

1.1.1 منهج الدراسة :

تتضمن هذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها تعالج إشكالية معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على مهنة محافظ الحسابات ،لذلك اعتمدنا المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها من خلال استبيان تم إعداده لهذا الغرض وتحليله باستخدام برنامج الاحصائيSPSS version 25 ،ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة قمنا بجمع البيانات الأولية من خلال استبانة ،صممت خصيصا لهذا الغرض ،ووزعت على عينة عشوائية من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين.

1.1.2 مراحل تصميم الاستبيان :

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع ،و المتمثلة في أراء وجهات نظر محافظي الحسابات و المحاسبين حول مشكلة الدراسة ،لكي تكون الاستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون وقد تم تصميمها إلى مرحلتين .

- **مرحلة التصميم الأولي :**

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة ،و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعة ،و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة

- صياغة أسئلة بسيطة و غير قابلة للتأويل
- ترتيب الأسئلة و تسلسلها و ربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة و المراجعة ، وذلك بغية التحكيم و التأكد من سلامة بناء الاستمارة و صياغة الأسئلة ،وتفادي الأخطاء التقنية و المنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

- **مرحلة التصميم النهائي :**

وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة ،حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات و الملاحظات في المرحلة السابقة و من ثم التصميم النهائي للاستمارة و توزيعه مستعينين في ذلك على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة.
- الاستعانة ببعض الزملاء و أصحاب المهنة.

أما عن طريق استرجاع الاستمارات فقد تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين.
- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم .

حيث تم توزيع استمارة الاستبيان مكونة من 60 استمارة على عينة عشوائية من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين ،25 منها شخصيا في ولاية تلمسان وسيدي بلعباس ،35 منها عن طريق البريد الالكتروني ،وهذا من أجل ضمان أكبر نسبة تمثيل ممكنة ،وقد تم استرجاع 25 استمارة أي بمعدل .

1.1.3 متغيرات الدراسة :

الشكل رقم (05) : متغيرات الدراسة

المتغير المستقل : معايير التدقيق الجزائرية

1- اتفاق حول أحكام مهنة التدقيق
2- التأكيدات الخارجية
3- أحداث تقع بعد اقفال الحسابات
4- التصريحات الكتابية
5- تخطيط تدقيق الكشوف المالية
6- العناصر المقنعة
7- مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية-
8- تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
9- الاجراءات التحليلية
10- استمرارية الاستغلال
11- استخدام أعمال المدققين الداخليين
12- استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

المتغير التابع :الاطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات

- شروط ممارسة المهنة
- تعيين المدقق القانوني
- موانع تعيين المدقق القانوني
- مهام المدقق القانوني
- مسؤوليات المدقق القانوني
- حقوق المدقق القانوني
- واجبات المدقق القانوني
- أتعاب المدقق القانوني

من اعداد الطالبة

1.1.4 هيكل الاستبيان :

تم إعداد استبانة حول "معايير التدقيق الجزائرية وأثرها على مهنة محافظ الحسابات " (دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء والأساتذة ومسيرين")، تتكون من جزئين هما:

- **الجزء الأول** :يوضح المعلومات الشخصية والوظيفية للمستجوب ،واحتوى هذا الجزء على خمس فقرات هي (النوع ،العمر ،المستوى الاكاديمي ،الوظيفة الحالية ،الخبرة المهنية)،والتي يتوقع أن تساعدنا في تفسير النتائج.
- **الجزء الثاني** :وهو الجزء الذي يعالج إشكالية الدراسة ،حيث قسم إلى ثلاثة محاور كل محور يجيب عن إشكالية جزئية معينة ، ويتكون من 70 سؤالا ،موزع على 03 محاور:

- **المحور الأول** :يحتوي على 30 سؤال ويجيب عن الإشكالية الجزئية الاولى واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة .
- **المحور الثاني** :يحتوي على 25 سؤال ويجيب عن الإشكالية الجزئية الثانية مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات .
- **المحور الثالث** :يحتوي على 15 سؤال ويجيب عن الإشكالية الجزئية الثالثة توافق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية .

تم الاعتماد على مقياس ليكارت السباعي لقياس الاستجابات لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي :

الجدول رقم (08) : درجات مقياس ليكارت السباعي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	محايد	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5	6	7

1.2 مجتمع الدراسة وصدق الاستبيان :

1.2.1 مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المعتمدين وبعض الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق ،وكان السبب من وراء اختيارنا لهذه العينة هو مدى كفاءتهم وخبرتهم في مجال التدقيق .

1.2.2 عينة الدراسة :

تم استخدام الطريقة العشوائية ،حيث تم توزيع 60 استمارة على العينة وتم استرجاع 25 استمارة ،والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم : الاحصائيات المتعلقة بتوزيع عينة الدراسة

الجدول رقم (09) : الاستمارات المتعلقة بتوزيع عينة الدراسة

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	60	100%
الاستمارات الغير المسترجعة	33	55%
الاستمارات الملغاة	2	3.4%
الاستمارات الصالحة للدراسة	25	41.6%

المصدر :من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS –v25

يبين الجدول رقم العدد الاجمالي للاستمارات الموزعة والبالغ عددها 60 استمارة منها 27 استمارة تم استرجاعها ،وباقي الاستمارات غير مسترجعة ،وبعد تفحصنا للاستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 2 من مجموع الاستبيانات المسترجعة ، وذلك نظرا لعدم الجدية في الإجابة ،وبالتالي تم إلغاؤها ،ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للتحليل 25 استمارة أي ما يعادل نسبة 41.6 % .

1.2.3 صدق الاستبيان :

يقصد بصدق الاستبانة أن نقيس أسئلة استبانة ما وضعت لقياسها ،وقد تم التأكد من صدق الاستبانة من خلال :

- **تحكيم الاستبيان :**

قبل نشر الاستبيان تم عرضه على الأستاذ المشرف وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب الخاصة فيم يتعلق ب :

-دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات.

-توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية.

-من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

وفي الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

- **اختبار صدق وثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ:**

لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرونباخ ،بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (0-1)ولكل منها دلالة.

-نتائج اختبار الثبات :عندما قمنا بتطبيق آلفا كرونباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 25 فرد تحصلنا على قيمة آلفا (0.762) وهذا يدل على أن الارتباط بين الإجابات مقبول.

الجدول التالي يوضح ثبات صدق الاستبانة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,762	70

المصدر :من إعداد الطالبة بالاستعانة بالمخرجات spss-25

صدق المحك أو الصدق الذاتي:

يتم حساب صدق المحك عن طريق المعادلة التالية : **صدق المحك =** $\sqrt{\text{معامل الثبات}}$

الجدول (10): ثبات وصدق أداة الدراسة.

الأبعاد والمتغيرات	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
الإجمالي	70	0.762	0.871

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS-V25.

- من خلال إجراء اختبار الثبات ل 70 سؤال من الاستبيان كانت نسبة معامل ألفا كرونباخ (0.762) ،مما يدل على أن في حالة توزيع استبيان من جديد في نفس الظروف السابقة فإن 76% من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر عن نسبة ثبات عالية للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول .

وقد بلغ معامل الصدق الكلي الذي يعبر عن الجذر التربيعي لمعامل الثبات 0.871 وهو يعبر عن صدق أداة الدراسة

1.3 البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان :

بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على برنامج spss-v25 لغرض معالجة المعطيات و الذي يقوم بدوره ترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانيه وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل الاحصائي.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي:

- حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور .
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.
- استخراج التكرارات لكل عبارة وكذلك النسب المئوية .
- الإحصاء الاستدلالي.

2 تحليل الدراسة وعرض النتائج :

سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستبيان لاختبار الفرضية المقدمة ،كل محور يختبر فرضية ،وذلك بالاعتماد على الطريقة الاحصائية المقدمة من برنامج spss-v25 بالاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

2.1 دراسة وصفية لعينة الدراسة :

وصف خصائص وسمات الدراسة

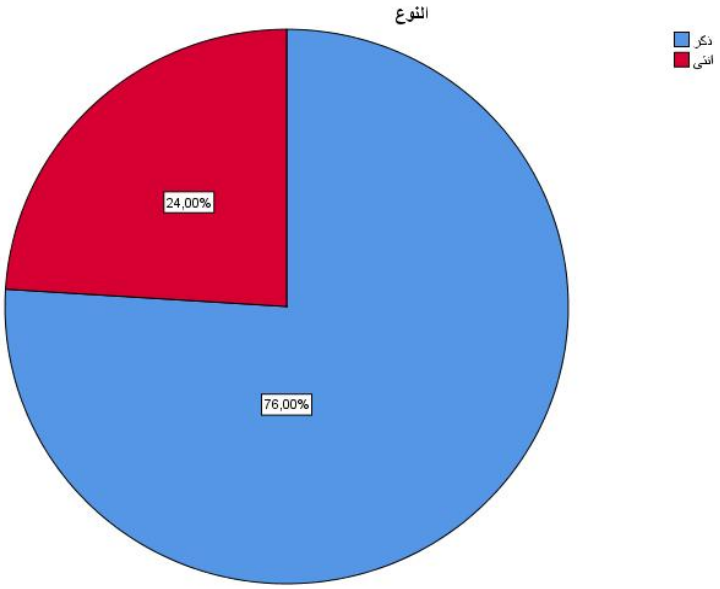
- **النوع:**

الجدول رقم (11) : توزيع عينة الدراسة حسب النوع

النوع	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	19	%76
أنثى	6	%24
المجموع	25	%100

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss -v25

الشكل رقم (06) : توزيع عينة الدراسة حسب النوع



نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن نسبة فئة الذكور في الاستبيان كانت أكثر من الإناث حيث مثلت نسبة 76 % مقارنة بعدد الإناث الذي مثل نسبة 24% ،ومن هنا نستنتج أن عنصر الذكور مستحوذ على مهنة محافظة الحسابات .

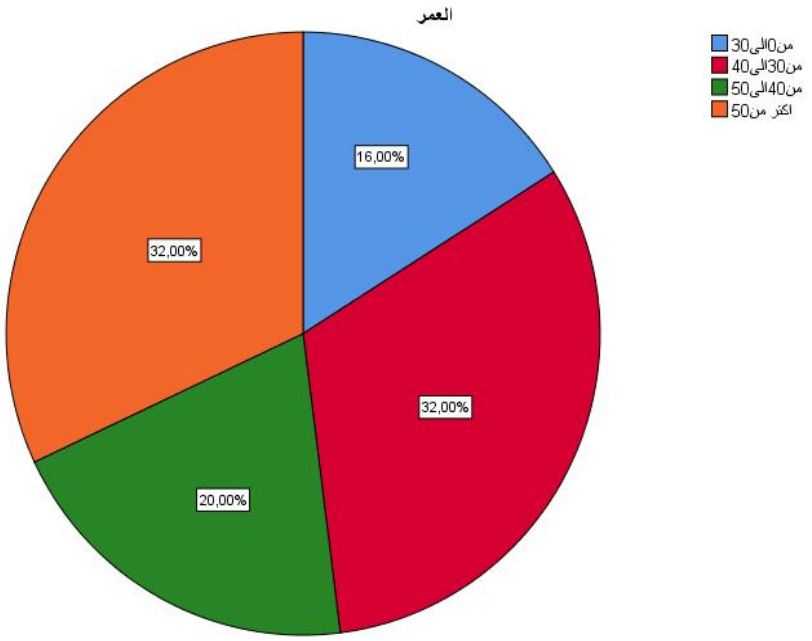
- **العمر :**

الجدول رقم (12) : توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
من 0 إلى 30	4	%16
من 30 إلى 40	8	%32
من 40 إلى 50	5	%20
أكثر من 50	8	%32
المجموع	25	%100

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss -v25

الشكل رقم (07) : توزيع عينة الدراسة حسب العمر



من خلال الجدول نستنتج أن أغلبية أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين 30 إلى 40 وأكثر من 50 سنة أي ما يمثل نسبة متساوية لكلتا الفئتين بنسبة 32 % ،تليها فئة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم من 40 إلى 50 سنة بنسبة 20% ،لتصل نسبة الأفراد الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة نسبة 16% ،وتدل هذه النتائج على تقارب أعمار عينة الدراسة .

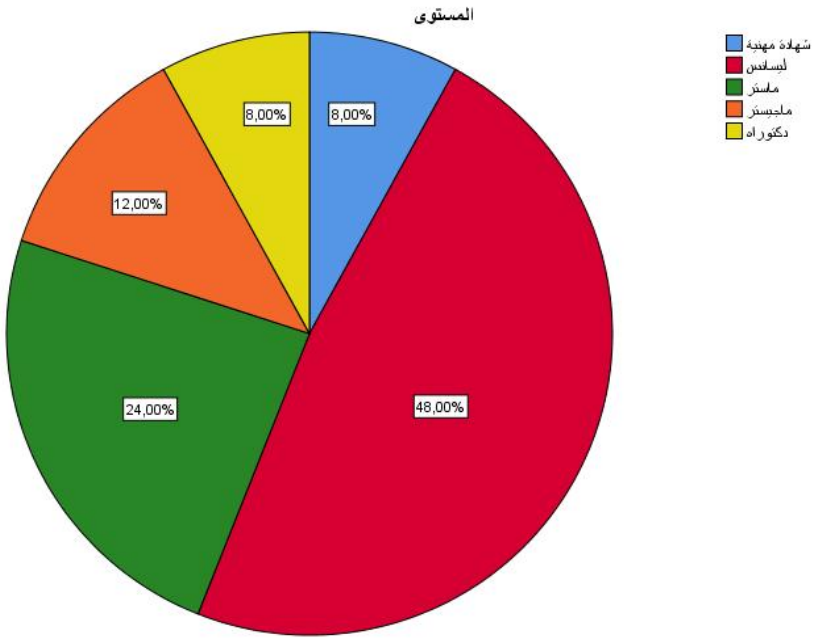
- **المستوى الأكاديمي :**

الجدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الأكاديمي

المستوى الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	2	%8
ليسانس	12	%48
ماستر	6	%24
ماجستير	3	%12
دكتوراه	2	%8
المجموع	25	%100

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss -v25

الشكل رقم (08) : توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الأكاديمي



نلاحظ من خلال الجدول أن :

أفراد العينة المتحصلين على شهادة ليسانس تمثل أكبر نسبة بمعدل 48% ،تليها شهادة الماستر بنسبة 24% ،ثم شهادة الماجستير مثلت نسبة 12%،والأفراد المتحصلين على شهادة مهنية وشهادة الدكتوراه كانت بنسبتهما متساوية بنسبة 8% لنستنتج أن فئة الأفراد المتحصلين على شهادة ليسانس تعتبر أكبر فئة .

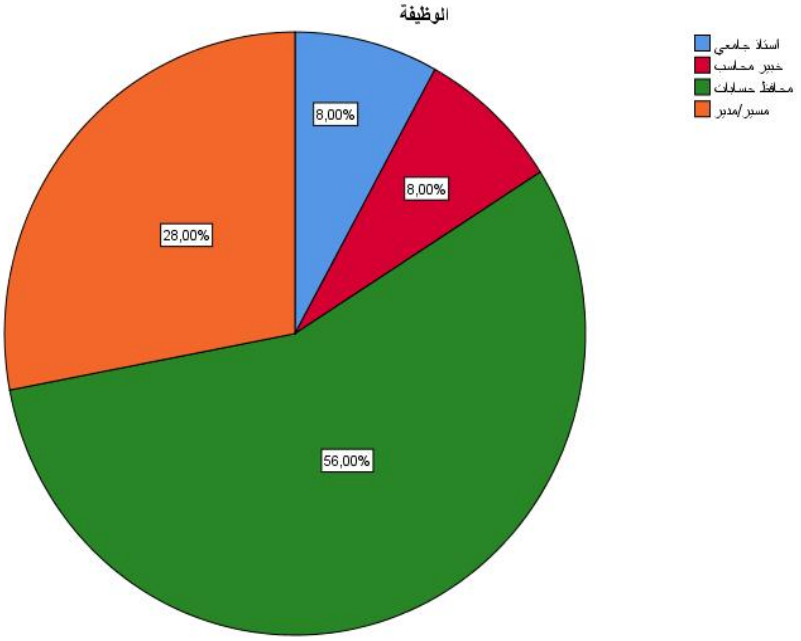
- **الوظيفة الحالية :**

الجدول رقم (14): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	2	%8
خبير محاسب	2	%8
محافظ حسابات	14	%56
مدير / مسير	7	%28
المجموع	25	%100

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss -v25

الشكل رقم (09) : توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفة الحالية



يتضح من خلال الجدول أن معظم أفراد العينة من محافظي الحسابات إذ مثلت نسبة 56% ،والنسب الباقية مقسمة على الفئات الباقية ،مدير أو مسير بنسبة 28% ،وتتساوى في كل من خبير محاسب وأستاذ جامعي بنسبة 8 % ،نستنتج أن الفئة الأكثر استهدافا كانت فئة محافظي الحسابات لأنها مثلت أكبر فئة .

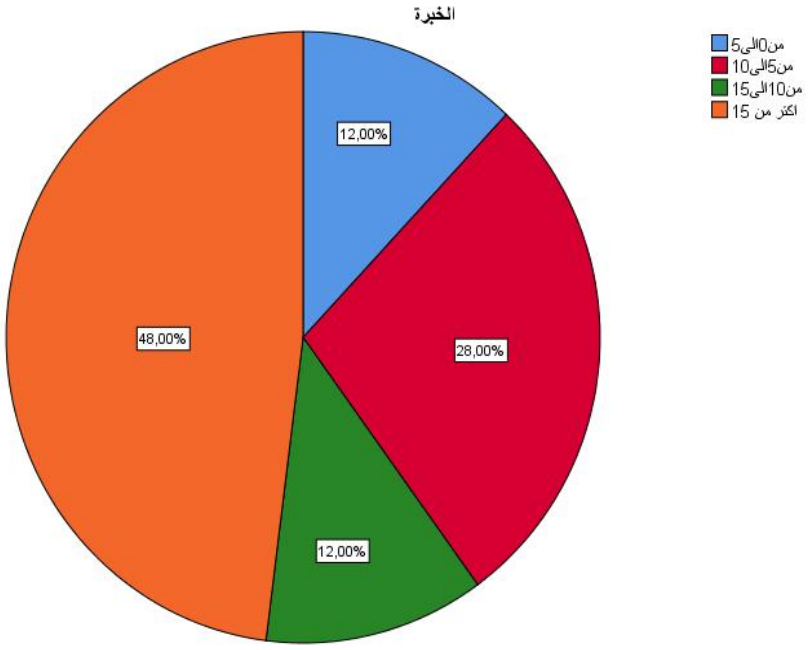
- **الخبرة المهنية :**

الجدول رقم (15) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
من 0 إلى 5	3	%12
من 5 إلى 10	7	%28
من 10 إلى 15	3	%12
أكثر من 15	12	%48
المجموع	25	%100

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات spss -v25

الشكل رقم (10) :توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الخبرة المهنية



يوضح الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة فاقت خبرتهم المهنية 15 سنة ممثلين بذلك نسبة 48% ،تليهم الفئة التي تملك خبرة مهنية تتراوح من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 28 % ،وفي الأخير نجد أن فئة الأفراد الذين لديهم خبرة مهنية من 10 إلى 15 وفئة من 0 إلى 5 سنوات تتساوى في النسب بقيمة 12 % .

2.2 نتائج الدراسة :

سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستبيان المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية و أثرها على مهنة محافظ الحسابات لاختبار الفرضيات المقدمة ،حيث كل محور يختبر فرضية ،واعتمادا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل-SPSS V25والاستعانة على الطريقة الإحصائية المنتقاة من برنامج كل محور من محاور الاستبيان.

نظرا لاحتواء الاستبيان على 70 عبارة قمنا باختيار بعض العبارات في كل محور من أجل الدراسة والتحليل ففي المحور الأول تم اختيار 12 عبارة والمحور الثاني 10 عبارات أما المحور الثالث 9 عبارات وكانت العبارات كالتالي :

المحور الأول : واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة

- ما مدى رضاك عن مختلف الاصلاحات الواردة في القانون 10-01 :

1- معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال ارسالها.

2- جعل رقابة الجودة ضمن المهام الجديدة لمحافظ الحسابات.

- تتأثر مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بالقوانين المنظمة للمهنة :

3- عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني يعرض محافظي الحسابات إلى عقوبات صارمة.

4- يصادق محافظ الحسابات على صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها مع نتائج عمليات السنة المالية.

- ما هي الأسباب التي تؤدي بمحافظ الحسابات إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني :

5- بسبب حجم الأتعاب المحددة مسبقا وفق القانون المطبق.

6- لا تتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني للمهنة.

- يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأي فني محايد ،موضوعي وصادق في حالة :

7- يشير محافظ الحسابات أن تقريره النهائي عرض وفقا للشروط المنصوص عنها قانونيا.

8- يصرح محافظ الحسابات بكل الأخطاء أو التلاعبات عند إصدار تقريره.

- التزام محافظ الحسابات بالحفاظ على كرامة المهنة :

9- يعد التقرير النهائي الصورة الواضحة للقيم الاخلاقية لمحافظ الحسابات.

10-صدق محافظ الحسابات في أداء مهامه يعزز من ثقة عملائه.

- قد يمتنع محافظ الحسابات من اعطاء رأي فني حول مصداقية القوائم المالية :

11-وجود قيود مفروضة على عمل محافظ الحسابات من طرف إدارة الشركة

12-عندما يتعذر على محافظ الحسابات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

تحليل نتائج فقرات محاور الاستبيان :

- **عرض فقرات المحور الأول :واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة .**

الجدول رقم (16) : معالجة البيانات المتعلقة بالمحور الأول

العبارات		درجة الموافقة							المؤشرات الاحصائية		الاتجاه العينة
		غير موافق بشدة	غير موافق	غير موافق إلى حد ما	محايد	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
العبارة 01	التكرار	1	-	1	2	4	14	3	5.480	1.760	موافق
	النسبة	4	-	4	8	16	56	12			
العبارة 02	التكرار	2	-	-	5	3	12	3	5.200	2.500	موافق
	النسبة	8	-	-	20	12	48	12			
العبارة 03	التكرار	2	2	2	4	2	9	4	4.800	3.583	موافق إلى حد ما
	النسبة	8	8	8	16	8	36	16			
العبارة 04	التكرار	-	-	1	2	2	12	8	5.960	1.123	موافق
	النسبة	-	-	4	8	8	48	32			
العبارة 05	التكرار	6	3	4	3	2	2	5	3.720	5.127	غير موافق
	النسبة	24	12	16	12	8	8	20			
العبارة 06	التكرار	-	2	1	2	5	11	4	5.360	1.990	موافق
	النسبة	-	8	4	8	20	44	16			
العبارة 07	التكرار	-	1	-	1	1	14	8	6.040	1.207	موافق
	النسبة	-	4	-	4	4	56	32			
العبارة 08	التكرار	2	-	-	4	2	12	5	5.400	2.667	موافق إلى حد ما
	النسبة	8	-	-	16	8	48	20			
العبارة 09	التكرار	-	-	-	-	3	13	9	6.240	0.440	موافق
	النسبة	-	-	-	-	12	52	36			
العبارة 10	التكرار	-	-	-	-	1	13	11	6.400	0.333	موافق
	النسبة	-	-	-	-	4	52	44			
العبارة 11	التكرار	-	3	-	4	2	12	4	5.280	2.377	موافق إلى حد ما
	النسبة	-	12	-	16	8	48	16			
العبارة 12	التكرار	-	-	4	4	1	12	4	5.320	1.893	موافق إلى حد ما
	النسبة	-	-	16	16	4	48	16			

من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss-v 25

-تحليل نتائج المحور الأول : واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة

يوضح الجدول أعلاه رأي أفراد العينة فيما يخص واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة كالتالي :

1- يتبين من خلال سؤالنا المطروح حول مدى الرضى عن مختلف الاصلاحات الواردة في القانون 10-01 أن معظم أفراد العينة توجهوا نحو الموافقة في كلا العبارتين ،إذ بلغ المتوسط الحسابي للعبارة الأولى 5.480 ما يقارب فئة الموافقة لأن أكبر نسبة توجهت لها وباقي الاتجاهات مختلفة بانحراف معياري قدر ب 1.760 تبين مدى التناسق في الاجابات وتمحورها حول الموافقة وهدا ما يفسر قبول أغلب أفراد العينة ،أما العبارة الثانية قد بلغ متوسطها الحسابي 5.200 ليكون اتجاه العينة نحو الموافقة ويشير الانحراف المعياري أن درجة التشتت نسبية بين أفراد العينة قدرت ب 2.500 .

2- من خلال السؤال المطروح تتأثر مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بالقوانين المنظمة للمهنة نجد أن أغلبية أفراد العينة تشير إلى الموافقة في كلا العبارتين ،حيث ارتكز المتوسط الحسابي في العبارة الثالثة على نسبة 4.800 وهذا ما يبين اتجاه العينة نحو الفئة الخامسة موافقة إلى حد ما بدرجة تشتت كبيرة قدرت ب 3.583 وهذا دليل أن باقي أفراد العينة اختلفت آرائهم حول الخيارات الباقية ،أما العبارة الرابعة كان متوسطها الحسابي 5.960 لتوجه أفراد العينة نحو الفئة السادسة وهي الموافقة بانحراف معياري 1.123 وهي قيمة ضئيلة تبين مدى التناسق في الاجابات وقبول أغلب افراد العينة .

3- فيما يخص السؤال المطروح حول الأسباب التي تؤدي بمحافظ الحسابات إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني قد أجمع معظم أفراد العينة على عدم الموافقة في العبارة الخامسة التي فرضت أن عدم التزام محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني بسبب حجم الأتعاب المحددة مسبقا وفق القانون المطبق بحيث بلغ المتوسط الحسابي 3.720 والذي يدخل ضمن الفئة الاولى عدم الموافقة بشدة بانحراف معياري قدر بدرجة تشتت كبيرة 5.127 وهذا دليل أن باقي الاتجاهات مختلفة ،أما العبارة السادسة قد بلغ المتوسط الحسابي لها 5.360 ليكون اتجاه العينة نحو الموافقة بانحراف معياري 1.990 والذي يدل على مدى التشتت في آراء أفراد العينة .

4- السؤال المطروح يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأي فني محايد ،موضوعي وصادق في حالة ... يبين لنا أن معظم أفراد العينة تشير إلى الموافقة في كلتا العبارتين ،حيث أن العبارة السابعة يشير محافظ الحسابات أن تقريره النهائي عرض وفقا للشروط المنصوص عنها قانونيا قد بلغت متوسط حسابي قدر ب 6.040 والذي يدخل ضمن الفئة السادسة وهي الموافقة بانحراف معياري 1.207 .أما العبارة الثامنة يصرح محافظ الحسابات بكل الأخطاء أو التلاعبات عند إصدار تقريره قدر متوسطها

الحسابي ب 5.400 الذي يشير إلى اجابات موافقة إلى حد ما بانحراف معياري 2.667 دليل على أن باقي الاجابات اختلفت حول الخيارات الباقية .

5- يبين السؤال المطروح أن التزام محافظ الحسابات بالحفاظ على كرامة المهنة توجه أغلبية أفراد العينة إلى الموافقة في كلتا العبارتين حيث أن العبارة التاسعة يعد التقرير النهائي الصورة الواضحة للقيم الاخلاقية لمحافظ الحسابات كان اتجاه العينة نحو الموافقة بمتوسط حسابي قدر ب 6.240 وانحراف معياري 0.440 قيمة ضئيلة تبين مدى التناسق في الاجابات وتمحورها على الفئة السادسة وهذا ما يفسر قبول أغلب أفراد العينة ،أما العبارة العاشرة صدق محافظ الحسابات في أداء مهامه يعزز من ثقة عملائه كون أن صدق محافظ الحسابات ضروري أثناء أداء مهامه فقد بلغ المتوسط الحسابي 6.400 وهذا ضمن الفئة السادسة التي تأكد على الموافقة وانحراف معياري 0.333 قيمة ضئيلة تبين مدى التناسق في الاجابات وهذا ما يفسر قبول أغلب أفراد العينة.

6- من خلال السؤال المطروح قد يمتنع محافظ الحسابات من اعطاء رأي فني حول مصداقية القوائم المالية قد بين أن أكثرية أفراد العينة اتجه نحو الموافقة ،حيث بينت العبارة الحادي عشر وجود قيود مفروضة على عمل محافظ الحسابات من طرف إدارة الشركة بلغ متوسطها الحسابي 5.280 وهذا يبين أن أفراد العينة موافقين إلى حد ما على هذا فيما كان هناك تشتت نسبي بين أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري 2.377 ،أما العبارة الثاني عشر عندما يتعذر على محافظ الحسابات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة قد بلغ المتوسط الحسابي بها 5.320 ليكون اتجاه العينة نحو الفئة الخامسة بانحراف معياري قدر ب 1.893 .

عرض فقرات المحور الثاني : مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات

العبارات المختارة في المحور الثاني هي :

- ما هي الأسباب الرئيسية التي دفعت لتبني معايير التدقيق الجزائرية :

1- تحسين جودة المعلومة المالية.

2- خلق إطار موحد لمهنة التدقيق المحاسبي.

- يعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أمر ضروري من أجل:

3- تقليل التفاوت في الممارسة المهنية بين المدققين.

4- اعطاء جودة لمصداقية القوائم المالية لاستغلالها من قبل الأطراف المعنية.

- تصاحب عملية تطبيق المعايير الجزائرية بعض المشاكل :

5- عدم اعتمادها من قبل بعض المهنيين.

6- عدم توافر الادراك الكافي لأهمية المعايير الجزائرية للتدقيق.

- مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق الخارجي :

7- تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق على الأداء المهني للمدقق.

8- تحسن المعايير الجزائرية للتدقيق من البيئة المحلية للتدقيق.

- تأثر التدقيق القانوني في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق :

9- زيادة فعالية التدقيق الخارجي من التطبيق الجيد للمعايير الجزائرية للتدقيق.

10- تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق اجراءات مناسبة لأداء مهام محافظ الحسابات

الجدول رقم(17) :معالجة البيانات المتعلقة بالمحور الثاني

العبارات		درجة الموافقة							المؤشرات الاحصائية		الاتجاه العينة
		غير موافق بشدة	غير موافق	غير موافق إلى حد	محايد	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
العبارة 01	التكرار	-	2	1	1	6	10	5	5.440	2.007	موافق
	النسبة	-	8	4	4	24	40	20			
العبارة 02	التكرار	-	2	-	1	1	14	7	5.840	1.807	موافق
	النسبة	-	8	-	4	4	56	28			
العبارة 03	التكرار	1	1	3	1	8	10	1	4.920	2.160	موافق إلى حد ما
	النسبة	4	4	12	4	32	40	4			
العبارة 04	التكرار	-	-	2	1	2	14	6	5.840	1.223	موافق
	النسبة	-	-	8	4	8	56	24			
العبارة 05	التكرار	-	1	3	4	3	6	8	5.360	2.490	موافق
	النسبة	-	4	12	16	12	24	32			
العبارة 06	التكرار	-	2	1	1	5	13	3	5.400	1.833	موافق
	النسبة	-	8	4	4	20	52	12			
العبارة 07	التكرار	-	-	-	-	5	16	4	5.960	0.373	موافق تماما
	النسبة	-	-	-	-	20	64	16			
العبارة 08	التكرار	-	-	-	1	4	16	4	5.920	0.493	موافق تماما
	النسبة	-	-	-	4	16	64	16			
العبارة 09	التكرار	-	2	-	-	7	11	5	5.600	1.667	موافق
	النسبة	-	8	-	-	28	44	20			
العبارة 10	التكرار	1	1	1	4	6	11	1	5.000	2.000	موافق
	النسبة	4	4	4	4	16	44	4			

من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss-v 25

-تحليل نتائج المحور الثاني : مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات .

يوضح الجدول أعلاه رأي أفراد العينة فيما يخص مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات كالتالي:

1- يتبين من خلال سؤال المطروح ما هي الأسباب الرئيسية التي دفعت لتبني معايير التدقيق الجزائرية أن معظم أفراد العينة تشير إلى اتجاه الموافقة في كلتا العبارتين حيث أن العبارة الأولى تحسين جودة المعلومة المالية بلغت متوسط حسابي قدر ب 5.440 والذي يدخل ضمن فئة الموافقة من قبل اغلبة أفراد العينة وفي المقال نجد أن الانحراف المعياري بلغ 2.007 ،أما العبارة الثانية خلق إطار موحد لمهنة التدقيق المحاسبي قد أجمع أغلب أفراد العينة على الموافقة بمتوسط حسابي بلغ 5.84 ودرجة تشتت نسبية تقدر ب 1.807 .

2- من خلال السؤال المطروح يعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أمر ضروري من أجل ... تبين أن أغلب أفراد العينة توجهوا نحو الموافقة في كلتا العبارتين ،حيث ان العبارة الثالثة تقليل التفاوت في الممارسة المهنية بين المدققين تشير إلى اتجاه الموافقة إلى حد ما بمتوسط حسابي 4.920 وانحراف معياري قدر ب 2.160 ،أما العبارة الرابعة اعطاء جودة لمصداقية القوائم المالية لاستغلالها من قبل الأطراف المعنية بمعنى أن استعمال هذه المعايير خلال الممارسة المهنية يعطي جودة للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية لتسهيل استغلالها من قبل الاطراف المعنية وهذا ما بينه المتوسط الحسابي الذي بلغ 5.840 ضمن الفئة السادسة التي تبين الموافقة على الاجابات ويشير الانحراف المعياري أن درجة التشتت قدرت ب 1.223 .

3- يتضح من خلال السؤال تصاحب عملية تطبيق المعايير الجزائرية بعض المشاكل أن معظم الاجابات تشير إلى اتجاه الموافقة في كلتا العبارتين ،حيث في العبارة الخامسة عدم اعتمادها من قبل بعض المهنيين بمعنى ان بعض محافظي الحسابات لا يعتمدون على المعايير الجزائرية في أداء مهامهم بصف مطلقة لحداثة هذه المعايير فقد بلغ المتوسط الحسابي 5.360 ما يبين اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة بدرجة تشتت قدرت ب 2.490 ،أما العبارة السادسة عدم توافر الادراك الكافي لأهمية المعايير الجزائرية للتدقيق والتي المتوسط الحسابي بها 5.400 وكانت نتائج الانحراف المعياري 1.833 وهذا ما يدل على مدى الترابط بين أفرد العينة فيما يخص هذا الشأن .

4- يبين السؤال مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق الخارجي أن أغلبة آراء أفراد العينة تشير إلى الموافقة تماما في كلتا العبارتين ،حيث في العبارة السابعة تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق على الأداء المهني للمدقق بمعنى أن المعايير الجزائرية تؤثر في أداء المدقق وهذا ما أبدته أغلبية أفراد العينة من خلال المتوسط الحسابي 5.960 وكان الاتجاه العام للعينة موحد وهذا ما أبرزه الانحراف المعياري ب 0.373 ،أما العبارة الثامنة تحسن المعايير الجزائرية للتدقيق من البيئة المحلية للتدقيق بمعنى أم هذه

المعايير جاءت حسب البيئة المحلية لها فنلاحظ إجماع في آراء أغلبية عينة الدراسة على الموافقة تماما مع انحراف معياري بلغ 0.493 .

5-من خلال السؤال تأثر التدقيق القانوني في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق تبين أن معظم أفراد العينة اختارت الموافقة في كلتا العبارتين ،حيث في العبارة التاسعة زيادة فعالية التدقيق القانوني من التطبيق الجيد للمعايير الجزائرية للتدقيق بمعنى أن تطبيق المعايير الجزائرية بطريقة جيدة وفق ما نص عليه القانون يجعل من التدقيق القانون ذات أهمية وفعالية وهذا ما بينه المتوسط الحسابي الذي قدر ب 5.600 مع درجة تشتت بلغت 1.667 ،أما العبارة العاشرة تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق اجراءات مناسبة لأداء مهام محافظ الحسابات فنلاحظ اجماع من طرف الأغلبية على الموافقة بأن المعايير الجزائرية تتضمن اجراءات مهام وواجبات مناسبة لمحافظي الحسابات وهذا ما بينه المتوسط الحسابي 5.000 بانحراف معياري قدر ب 2.000 .

عرض فقرات المحور الثالث : توافق معايير التدقيق الجزائرية مع المعايير التدقيق الدولية .

العبارات المختارة في المحور الثالث هي :

- عندما تصادفك صعوبة أثناء قيامك بمهمة التدقيق تحتكم إلى :

1- معايير التدقيق الدولية .

2- معايير التدقيق الجزائية .

3- النصوص التشريعية .

- على أي أساس كان يعتمد محافظ الحسابات في أداء مهنته قبل اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق :

4- معايير التدقيق الدولية.

5- نصوص تشريعية .

6- قوانين منظمة للمهنة .

- تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق:

7- المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الحالية .

8- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية .

9- المعايير الجزائرية للتدقيق منسجمة مع النظام المحاسبي المالي .

الجدول رقم (18) : معالجة البيانات المتعلقة بالمحور الثالث

العبارات		درجة الموافقة							المؤشرات الاحصائية		الاتجاه العينة
		غير موافق بشدة	غير موافق	غير موافق إلى حد	محايد	موافق إلى حد ما	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
العبارة 01	التكرار	3	1	3	-	1	2	15	5.800	1.833	موافق
	النسبة	12	4	12	-	4	8	60			
العبارة 02	التكرار	3	-	2	1	5	11	3	5.000	3.333	موافق
	النسبة	12	-	8	4	20	44	12			
العبارة 03	التكرار	3	-	1	2	1	12	6	5.320	3.643	موافق
	النسبة	12	-	4	8	4	48	24			
العبارة 04	التكرار	-	4	-	4	1	10	6	5.240	3.023	موافق
	النسبة	-	16	-	16	4	40	24			
العبارة 05	التكرار	-	-	-	2	3	16	4	5.880	0.610	موافق
	النسبة	-	-	-	8	12	64	16			
العبارة 06	التكرار	1	-	1	1	1	15	6	5.800	1.833	موافق
	النسبة	4	-	4	4	4	60	24			
العبارة 07	التكرار	1	2	1	5	4	10	2	4.880	2.527	موافق إلى حد ما
	النسبة	4	8	4	20	16	40	8			
العبارة 08	التكرار	-	-	5	4	4	11	1	4.960	1.623	موافق إلى حد ما
	النسبة	-	-	20	16	16	44	4			
العبارة 09	التكرار	-	-	4	3	2	15	1	5.240	1.523	موافق إلى حد ما
	النسبة	-	-	16	12	8	60	4			

من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss-v 25

-تحليل نتائج المحور الثاني : توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق .

يوضح الجدول أعلاه رأي أفراد العينة فيما يخص توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق كالتالي:

1-من خلال السؤال المطروح عندما تصادفك صعوبة أثناء قيامك بمهمة التدقيق تحتكم إلى ... يتبن لنا أن أغلبية أفراد العينة كانت اجاباتهم تتجه نحو الموافقة من خلال العبارات الثلاث المتعلقة بالسؤال المطروح ،حيث ان العبارة الأولى معايير التدقيق الدولية بمعنى أن المدقق عند أداءه لمهامه يحتكم إلى المعايير الدولية للتدقيق بما أنها المرجع الموحد في دوليا والمعتمد عليه من قبل أغلبية الدول وهذا ما بينه المتوسط الحسابي الذي بلغ 5.800 بانحراف معياري قدر ب 1.833 ،أما العبارة الثانية معايير التدقيق الجزائية فقد كان اتجاه أغلبة الأفراد نحو الموافقة لأن المعايير المتبناة في الآونة الأخيرة مستمدة من المعايير الدولية لدى يمكن الاعتماد عليها في اداء المهنة وهذا ما وبينه بمتوسط حسابي ب 5.000 وكانت درجة التشتت 3.333 ،والعبارة الثالثة النصوص التشريعية فقد كانت آراء أغلبة أفراد العينة تشير إلى الموافق لاعتماد المدققين على النصوص التشريعية بصفة دائمة وهذا ما أكده المتوسط الحسابي ب 5.320 وانحراف معياري ب 3.643

2- يتضح من السؤال على أي أساس كان يعتمد محافظ الحسابات في أداء مهنته قبل اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق أن معظم آراء أفراد العينة يشير إلى الموافقة في العبارات الثلاث ،حيث في العبارة الرابعة معايير التدقيق الدولية كانت قيمة المتوسط الحسابي 5.240 وهذا ما أيدته آراء أغلبة الافراد بالموافقة وكذلك فيما يتعلق بالعبارة الخامسة بمتوسط حسابي 5.880 وانحراف معياري قدر ب 0.610 ،وكذلك العبارة السادسة قوانين منظمة للمهنة ،بمعنى أن المدقق القانوني كان يعتمد على قوانين تنظم المهنة من أجل سير مهامه حيث بين المتوسط الحسابي ذلك 5.800 بانحراف معياري قدر ب 1.833

3- بين السؤال تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق أن أغلبة أفراد العينة قد أجمعوا على الموافقة إلى حد ما من خلال اجاباتهم على العبارات الثلاث ،حيث أن العبارة السابعة المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الحالية إذ أن هذه المعايير مكيفة حسب الظروف الاقتصادية الراهنة وهذا ما عبر عنه المتوسط الحسابي ب 4.880 ليكون اتجاه العينة بالموافقة إلى حد ما ،أما العبارة الثامنة تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية أشارت إلى الموافقة إلى حد ما بمتوسط حسابي قدر ب 4.960 بانحراف معياري قدر ب 1.623 وكانت العبارة التاسعة المعايير الجزائرية للتدقيق منسجمة مع النظام المحاسبي المالي إذ بلغ المتوسط الحسابي 5.240 بانحراف معياري 1.523

.

- **تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات :**

المحور الأول : واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة

- يتبين واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة من خلال تحليلنا لعبارات المحور وعرض نتائجها اعتمادا على مخرجات SPSS-V25 لنستنتج أن أغلبية أفراد العينة تشير إلى الموافقة على العبارات :

- تعد مختلف الاصلاحات الواردة في القانون 10-01 مقبولة من طرف المهنيين كجعل رقابة الجودة ضمن المهام الجديدة لمحافظ الحسابات و كيفية اعداد التقرير وأنواعه ،إبداء الرأي وآجال ارساله ،وكذا تحديد مهام محافظي الحسابات و مجال وأساليب سير عملية المراجعة القانونية المكلف بها .
- تتأثر مهام ومسؤوليات محافظي الحسابات بالقوانين المنظمة للمهنة حيث أن عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني يعرضهم إلى عقوبات صارمة .
- يصادق محافظ الحسابات على صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها مع نتائج عمليات السنة المالية .
- يشير محافظ الحسابات أن تقريره النهائي عرض وفقا للشروط المنصوص عليها قانونيا .
- يعد التقرير النهائي الصورة الواضحة للقيم الاخلاقية لمحافظ الحسابات .
- صدق محافظ الحسابات في أداء مهامه يعزز من ثقة عملائه .
- نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة لم توافق على أن عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني راجع إلى حجم الأتعاب لأن معظم محافظي الحسابات يقومون بأداء مهامهم بصدق وفق أخلاقهم المهنية دون مراعاة بعض الجوانب .

وبناء على نتائج فقرات المحور الاول والمتوسط الحسابي لإجابات المحور تقبل الفرضية الأولى يعتمد محافظ الحسابات بصفة مطلقة على الاصلاحات المنظمة للمهنة التي تم تبنيها ي الآونة الاخير ونثبت صحتها .

المحور الثاني : مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات

يتضح مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات من خلال تحليلنا لعبارات المحور وعرض نتائجها اعتمادا على مخرجات SPSS-V25 لنستنتج أن أغلبية أفراد العينة تشير إلى الموافقة على العبارات :

- تحسين جودة المعلومة المالية .

- خلق اطار موحد لمهنة التدقيق المحاسبي.
- اعطاء مصداقية للقوائم المالية لاستغلالها من قبل الأطراف المعنية .
- تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق على تحسين الأداء المهني للمدقق .
- تحسن المعايير الجزائرية للتدقيق من البيئة المحلية للتدقيق .
- زيادة فعالية التدقيق القانوني من التطبيق الجيد للمعايير الجزائرية للتدقيق .
- تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق اجراءات مناسبة لأداء مهام محافظ الحسابات .

وبناء على نتائج فقرات المحور الثاني والمتوسط الحسابي لإجابات المحور تم تأكيد الفرضية الثانية تعد المعايير التدقيق الجزائرية مرجعية ذات أهمية لتحسين أداء مهنة محافظة الحسابات ونثبت صحتها.

المحور الثالث : توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق

نستنتج أن أغلبة أفراد العينة تتوافق من خلال نتائج عبارات المحور الثالث :

- يعتمد محافظ الحسابات في أداء مهنة التدقيق على المعايير الدولية للتدقيق بشكر كبير كون هذه الأخيرة صادرة عن هيئة مهنية ذات كفاءة عالية تضم عدة مختصين في مجال المحاسبة والتدقيق.
- تنظم مهنة محافظة الحسابات وفق نصوص تشريعية وقوانين منظمة للمهنة مستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق .
- المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الحالية وذلك بتكييفها وفق الظروف الاقتصادية الراهنة
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق منسجمة مع النظام المحاسبي المالي ،كون أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير الدولية للمحاسبة ،إذ يعد النظام المحاسبي المالي مخرجات المحاسبة والتأكد منها عن طريق عملية التدقيق .
- تحاول الهيئة المشرفة على مهن التدقيق في الجزائر على النهوض بمهنة التدقيق وذلك من خلال اصدار معايير جزائرية للتدقيق تتناسب والمعايير الدولية .

وبناء على نتائج فقرات المحور الثالث والمتوسط الحسابي لإجابات المحور تم تأكيد الفرضية الثالثة حول توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق ونثبت صحتها.

خاتمة الفصل الثالث :

ففي هذا الفصل تم التطرق الى التحليل الوصفي للخصائص الشخصية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة أراء العينة المتكونة من محافظين وخبراء محاسبيين وأساتذة جامعيين وكذلك مسيرين وذلك من جل معرفة ارائهم حول مجموعة من النقاط و المتمثلة في واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة ،مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظة الحسابات ،وتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق .

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم ملاحظة وجود اتفاق بين افراد العينة في اسئلة المحور الاول واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة ،حيث أن القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ حرص كل الحرص على تنظيم هذه المهنة بشكل أحسن وملائم ،و يوجد اتفاق بين افراد العينة حول اسئلة المحور الثاني مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظة الحسابات ،إذ جاءت هذه المعايير لتحسن من جودة التدقيق وتوحيد الاختلاف بين المهنيين ورفع من الأداء المهني للمدقق القانوني ،وكذلك يتفق أفراد العينة في أسئلة المحور الثالث توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق ،كون ان المعايير الجزائرية للتدقيق مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق مع تكييفها حسب الظروف الاقتصادية الحالية .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة :

من خلال دراستنا لموضوع المعايير الجزائرية للتدقيق وأثرها على مهنة محافظ الحسابات قمنا بالتطرق إلى معرفة واقع الممارسة المهنية في الجزائر وتبيان الأهمية البالغة للمراجعة القانونية في خلق اعتقاد رشيد وثقة في العملاء وصحة المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية ،وذلك من خلال الادلاء بحكم انتظام وصدق الحسابات السنوية وإعطاء الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة ،وذلك في ظل اصدار معايير جزائرية للتدقيق ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق ومدى تأثير هذه الأخيرة على مهنة التدقيق القانوني فقد قمنا بوضع الاشكالية التي تتناسب وموضوعنا وهي كالتالي : **ما مدى تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات** ؟ و لأجل تحقيق دراسة ذات مصداقية قمنا بعرض هذا الموضوع ضمن جانبين ،الجانب النظري تناول فصلين وهما أدبيات نظرية حول التدقيق الخارجي و المعايير التدقيق الجزائرية والفصل الثاني أدبيات تطبيقية حول الدراسات السابقة ،أما الجانب الثاني فقد تناول الدراسة الميدانية التي قمنا فيها بإسقاط نتائج الجانب النظري على الواقع الفعلي للمهنة ،اعتمادا في ذلك على توزيع قوائم استبيان شملت عينة من المجتمع تتكون من أكاديميين ومهنيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف اعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم .

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى النتائج التالية :

- يعتبر التدقيق بأنه فحص انتقادي بناء منظم للقوائم المالية ،من أجل ابداء رأي فني محايد ومستقل مترجم في شكل تقرير من طرف خبير في المهنة يعرف بالمدقق .
- يقوم المشرع الجزائري بإصدار قوانين منظمة لمهنة التدقيق القانوني لمزاولة هذه المهنة على أحسن وجه وقيام المدقق بمهامه باحترافية وموضوعية .
- إن الواقع الاقتصادي للجزائر خلق الحاجة إلى مواكبة التطورات الدولية في مجال التدقيق مما دعت لضرورة تبني معايير جزائرية للتدقيق .
- من الأسباب الرئيسية التي تهدف إليها تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق هي خلق اطار موحد للمهنة وتقليل التفاوت بين المهنيين
- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.
- أظهرت اراء المستجوبين على أن معايير التدقيق الجزائرية سوف تساعد على تحسين جودة المعلومات المالية.

- معايير التدقيق الجزائرية ستساعد على تحسين أداء المدقق كونها تخضع لقوانين وتشريعات وطنية كالقانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق القانوني .
- المعايير الجزائرية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير القوائم المالية سواء كان مساهمين عملاء أو أطراف أخرى ذوي المصلحة.
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق امتداد لمعايير التدقيق الدولية كونها تتوافق في العديد من النقاط وتكمل بعض النقائص التي تلائم البيئة الاقتصادية الوطنية .
- إن أهم ما لفت انتباهنا خلال هذه الدراسة بما أن الجزائر قامت بتبني النظام المحاسبي المالي لتتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة(IAS-IFRS) لماذا لم تقم بتبني المعايير الدولية كاملة واستعمال المعايير المناسبة والبيئة الاقتصادية بل قامت بإصدار معايير وفق الظروف الحالية عبر تسلسل زمني رغم أنها ستقوم بإصدار معايير أخرى في المستقبل حسب الحاجة .

الاقتراحات والتوصيات :

- يجب على الجزائر الانضمام إلى هيئة الاتحاد الدولي للمحاسبين ،لمواكبة التطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة والتدقيق من أجل الرقي بهذه المهنة وتحسين الأداء المهني لمحافظي الحسابات بشكل أفضل .
- على الهيئات المسؤولة عن مهنة التدقيق القيام بندوات ومحاضرات ودورات تدريبية تواكب كل ما هو جديد في المهن لأصحاب الاختصاص لترشيدهم وإطلاعهم على المعايير الجزائرية للتدقيق .
- إعادة النظر فيما يخص تبني معايير جزائرية للتدقيق موحدة للمعايير الدولية للتدقيق بصفة كاملة والعمل بالمعايير التي تناسب الظروف الراهنة أو تبني معايير خاصة مستقلة عن المعايير الدولية وفق البيئة الاقتصادية المحلية .

قائمة المراجع

قائمة المراجع :

1- الكتب :

- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية) ،دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، عمان ، الطبعة 1 ،2006
- محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2006
- عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون ،التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،دار المحمدي العامة ، الجزائر ، 2008 ،
- محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثالثة ،بن عكنون الجزائر ،2008
- حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق،الأردن، 1999
- سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان ،تدقيق الحسابات 1 ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،عمان الأردن ،2010
- رأفت سلامة محمود وآخرون ، علم تدقيق الحسابات النظري ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان الأردن ،الطبعة 1 ،2011
- صالحي محمد يزيد ، التدقيق الاجتماعي ودوره في تحسين أداء الموارد البشرية ،دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع ، ط 1 ،2016،
- أحمد حلمي جمعة وآخرون ،التدقيق الحديث للحسابات ،دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن،1999
- أمين السيد أحمد لطفي ،دراسات متقدمة في مراجعة وخدمات التأكد ، الدار الجامعية ،الاسكندرية ،2007
- حسين أحمد دحدوح ،مراجعة الحسابات المتقدمة ،الجزء 1-2 دار الثقافة للنشر والتوزيع ،2009
- محمد السيد الناغي ، معايير الدولية للمراجعة ، جامعة المنصورة ، مصر ،2008

- حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية ،ج 1 ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ط 1 ، عمان ، 2009
- هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية العملية والنظرية ، دار وائل للنشر ، عمان،2004

2- الأطروحات والمذكرات :

- لقليطي الأخضر ،معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة) ،أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي –الشلف-،السنة الجامعية 2014-2015
- ديلمي عمر ،نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية (دراسة حالة الجزائر) ،أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير ،جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ،السنة الجامعية 2016-2017
- شريقي عمر ،التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية) ،أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة سطيف 1 ،السنة الجامعية 2011-2012 .
- سايج فايز،أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي (دراسة حالة الجزائر) ، اطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير ،تخصص علوم التسيير ،جامعة البليدة 2 ،السنة الجامعية 2014-2015
- سفاحلو رشيد ،أهمية تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة(ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة(IFRS) ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير ،جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ،السنة الجامعية 2016-2017 .
- بن الصديق محمد ،واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة -دراسة استبيانية - ،مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير،شعبة علوم التسيير ،تخصص محاسبة ، جامعة أمحمد بوقرة "بومرداس" ،السنة الجامعية 2014-2015.
- لقليطي الأخضر ،مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر (دراسة حالة من خلال الاستبيان) ،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة ،جامعة الحاج لخضر باتنة ،السنة الجامعية 2008-2009

- محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ،رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر ،2011.

3- المداخلات والمقالات :

- د.عمورة جمال ،ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) ،ملتقى دولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي ،جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،الجزائر ،13-14 ديسمبر 2011 .
- سايج فايز ،انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات ، ملتقى دولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي ،جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،الجزائر ،13-14 ديسمبر 2011 .
- خليفة أحمد و حسيني منال ،مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر ، ملتقى دولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي ،جامعة سعد دحلب البليدة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،الجزائر ،13-14 ديسمبر 2011 .
- أحمد قايد نور الدين ،مداخلة بعنوان :تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ،الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، يومي 20-21 نوفمبر 2013 ، جامعة عمار ثلجي الأغواط
- عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري ، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول" حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة الجزائر ، يومي 06و07 ماي 2012
- د .جاوحدو رضا و بن قارة إيمان، مقال حول حقائق عملية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باجي مختار -عنابة ،التواصل في العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، عدد 30 – جوان 2012 .

- د .بنية عمر ،أ .بن حواس كريمة ،مقال حول دراسة تطبيقية لتوجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية ISA ،مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات -العدد الأربعون (1)-كانون الأول 2016
- أ.زوهري جليلة ،أ.د صالح إلياس ،مقال حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية المالية ومعايير التدقيق الدولية ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير -جامعة سيدي بلعباس-الجزائر ،مجلة الابتكار والتسويق ،العدد الثاني
- زوهري جليلة،أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر ، مجلة الباحث الاقتصادي العدد / 04 ديسمبر 2015، جامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعباس
- عوادي عبد القادر وآخرون،أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي ،مجلة العلوم الادارية والمالية ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .الجزائر ، المجلد 01 ، العدد 01 ، ديسمبر2017 .

4- القوانين والجرائد الرسمية :

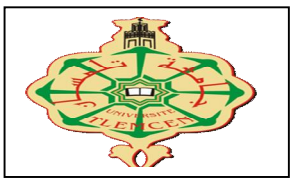
- ملحق من المادة 02 للقرار المؤرخ في 1994/11/07 ،المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات،معدل ومتمم بالقرار المؤرخ في 2006/12/06 والقرار المؤرخ في 2008//06/25 ،قانون المحاسبة ،مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بالقانون المحاسبية ،برتي للنشر ،الطبعة الثانية
- الاتحاد الدولي للمحاسبين ،إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ،الجزء الأول ،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان 2010
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2012 ،العدد 42
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ،العدد 07
- الجريدة الرسمية الجزائرية ،المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 ه الموافق ل 2011/01/27 ، العدد 7
- الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04
- الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11
- الجمهورية الجزائرية الشعبية ،وزارة المالية المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15

الملاحق

الملحق رقم (01) : قائمة الاستبيان باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان



كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة ومراجعة أكاديمي

استمارة استبيان في اطار اعداد مذكرة ماستر أكاديمي

الاسم واللقب : الولاية :

سيدي ،سيدتي تحية طيبة و بعد:

في إطار إعداد مذكرة ماستر تخصص محاسبة و مراجعة ،تحت عنوان : "المعايير التدقيق الجزائرية وأثرها على مهنة محافظ الحسابات" و التي نستعرض من خلالها المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في تقليل التفاوت بين المهنيين من أجل الوصول إلى معلومات ذات جودة ،ويسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أجوبة حول ما تتضمنه من تساؤلات ،وأحيطكم علما بأن هذا الاستبيان يعتبر جزءا من البحث ،لذلك نرجو منكم المساعدة من أجل الأخذ بآرائكم حول هذا الموضوع قناعة منا بموضوعيتكم وكفاءتكم كمهنيين وأكاديميين ،وكونكم ستولون كامل الاهتمام لهذه الأسئلة ،حتى يظهر هذا البحث في أحسن صورة ،علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

نشكركم مسبقا على تعاونكم و مساهمتكم في هذا البحث. الرجاء ملء الفراغ الخاص بالاسم واللقب والولاية للمساهمة في المعالجة الجيدة للبيانات. وفي الاخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير .

من إعداد الطالبة : بوزكري إيمان تحت إشراف الأستاذ : حاج سليمان نذير

المعلومات الشخصية عن عينة الدراسة :

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة

النوع		العمر				المستوى الأكاديمي					الوظيفة الحالية				الخبرة المهنية			
ذكر	أنثى	من 0 إلى 30	من 30 إلى40	من 40 إلى 50	أكثر من 50	شهادة مهنية	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	أستاذ جامعي	خبير محاسب	محافظ حسابات	مسير /مدير	من 0 إلى 5	من 5 إلى 10	من 10 إلى 15	أكثر من 15

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة 1	غير موافق 2	غير موافق إلى حد ما 3	محايد 4	موافق إلى حد ما 5	موافق 6	موافق تماما 7
المحور الأول : واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة								
1- ما مدى رضاك عن مختلف الاصلاحات الواردة في القانون 10-01								
1.1	اشراف المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة وزارة المالية على المهنة المحاسبية.							
1.2	كيفيات تعيين محافظي الحسابات							
1.3	معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال ارسالها							
1.4	جعل رقابة الجودة ضمن المهام الجديدة لمحافظ الحسابات							
1.5	ضرورة التوثيق وحفظ ملفات الزبائن لمدة عشر سنوات							
2 - تتأثر مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بالقوانين المنظمة للمهنة								
2.1	إن شروط ابرام الاتفاقيات بين المؤسسة والمتعاملين معها تكون موضوع المراجعة من قبل محافظ الحسابات							
2.2	عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني يعرض محافظي الحسابات إلى عقوبات صارمة							
2.3	يتم اعداد تقارير خاصة عن اجراءات الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات والتي يتم المصادقة عليها من طرف مجلس الادارة							
2.4	يصادق محافظ الحسابات على صحة القوائم المالية ومدى مطابقتها مع نتائج عمليات السنة المالية							
2.5	تعد السرية المهنية عند تقديم الخدمة للعملاء ركيزة أساسية في مهنة محافظ الحسابات							
3 - ما هي الأسباب التي تؤدي بمحافظ الحسابات إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني								
3.1	بسبب حجم الأتعاب المحددة مسبقا وفق القانون المطبق							
3.2	عدم وجود عقوبات رادعة تطبق على من لا يلتزم بقواعد السلوك المهني							
3.3	عدم وضوح القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة							
3.4	لا تتوفر لمهنة المراجعة في الجزائر مدونة متكاملة تحدد أخلاقيات السلوك المهني للمهنة							
3.5	لا توجد أسباب ترجع إلى عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني							

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة 1	غير موافق 2	غير موافق إلى حد ما 3	محايد 4	موافق إلى حد ما 5	موافق 6	موافق تماما 7
	4 - يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأي فني محايد ،موضوعي وصادق في حالة							
4.1	التمسك بالنزاهة وسر المهنة عند اعداد التقرير النهائي							
4.2	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية التامة.							
4.3	يشير محافظ الحسابات أن تقريره النهائي عرض وفقا للشروط المنصوص عنها قانونيا							
4.4	عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة محافظ الحسابات و إدارة المؤسسة							
4.5	يصرح محافظ الحسابات بكل الأخطاء أو التلاعبات عند إصدار تقريره							
	5 – التزام محافظ الحسابات بالحفاظ على كرامة المهنة							
5.1	وفاء محافظ الحسابات لعملائه يزيد من فاعلية تقارير التدقيق							
5.2	يعد التقرير النهائي الصورة الواضحة للقيم الاخلاقية لمحافظ الحسابات							
5.3	صدق محافظ الحسابات في أداء مهامه يعزز من ثقة عملائه							
5.4	كرامة المهنة تتأثر بمدى حفاظ محافظ الحسابات على كرامته							
5.5	تقيد محافظ الحسابات بعمله دون التدخل في الأمور التي لا تعنيه							
	6 - قد يمتنع محافظ الحسابات من اعطاء رأي فني حول مصداقية القوائم المالية							
6.1	وجود قيود مفروضة على عمل محافظ الحسابات من طرف إدارة الشركة							
6.2	وجود أحداث مستقبلية غير مؤكدة لا يمكن التكهن بنتائجها							
6.3	في حالة عدم قيام محافظ الحسابات بتدقيق بعض القوائم المالية							
6.4	عندما يتعذر على محافظ الحسابات الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة							
6.5	عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار							
	المحور الثاني : مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات							
	7 - ما هي الأسباب الرئيسية التي دفعت لتبني معايير تدقيق محلية							
7.1	تحقيق أكثر شفافية							
7.2	تحسين جودة المعلومة المالية							
7.3	خلق إطار موحد لمهنة التدقيق المحاسبي							
7.4	الحد من الاختلاسات والتصرفات غير المهنية							
7.5	خلق مرجع مستقل يتم الاعتماد عليه دون اللجوء إلى معايير دولية خارجية							

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة 1	غير موافق 2	غير موافق إلى حد ما 3	محايد 4	موافق إلى حد ما 5	موافق 6	موافق تماما 7
	8 – يعد تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أمر ضروري من أجل							
8.1	تقليل التفاوت في الممارسة المهنية بين المدققين							
8.2	يسهل على محافظي الحسابات متابعة التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق							
8.3	تخفيض مخاطر التدقيق المتعلقة بإبداء الرأي من طرف محافظي الحسابات							
8.4	اعطاء جودة لمصداقية القوائم المالية لاستغلالها من قبل الأطراف المعنية							
8.5	توحيد المرجع المعتمد من قبل محافظي الحسابات							
	9 – تصاحب عملية تطبيق المعايير الجزائرية بعض المشاكل منها							
9.1	عدم اعتمادها من قبل بعض المهنيين							
9.2	ضعف الكفاءة العملية لمحافظي الحسابات لتطبيق المعايير الجزائرية							
9.3	غياب الحاجة إلى ضرورة اعداد تقارير مالية ذات جودة							
9.4	عدم توافر الادراك الكافي لأهمية المعايير الجزائرية للتدقيق							
9.5	توظيف المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل غير منطقي							
	10- مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التدقيق الخارجي							
10.1	تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق على الأداء المهني للمدقق							
10.2	معايير الجزائرية للتدقيق تكيف مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم بشكل أفضل							
10.3	تحسن المعايير الجزائرية للتدقيق من البيئة المحلية للتدقيق							
10.4	تعمل المعايير الجزائرية للتدقيق على اعطاء رأي فني ذو جودة للقوائم المالية							
10.5	تخفض المعايير الجزائرية للتدقيق من خطر التدقيق							
	11 – تأثر التدقيق الخارجي في ظل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق							
11.1	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يفيد في استجابة مستخدمي القوائم المالية							
11.2	زيادة فعالية التدقيق الخارجي من التطبيق الجيد للمعايير الجزائرية للتدقيق							
11.3	عدم رضا الادارة على عمل محافظ الحسابات تؤثر على استمراريته							
11.4	تتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق اجراءات مناسبة لأداء مهام محافظ الحسابات							
11.5	تضمن معايير التدقيق الجزائرية المحافظة على استمرارية الاستغلال للمؤسسة							

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة 1	غير موافق 2	غير موافق إلى حد ما 3	محايد 4	موافق إلى حد ما 5	موافق 6	موافق تماما 7
	المحور الثالث :توافق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية							
	12 - عندما تصادفك صعوبة أثناء قيامك بمهمة التدقيق تحتكم إلى							
12.1	معايير التدقيق الدولية							
12.2	معايير التدقيق الجزائرية							
12.3	النصوص التشريعية							
12.4	استشارة أكاديمي							
12.5	زميل مختص							
	13 - على أي أساس كان يعتمد محافظ الحسابات في أداء مهنته قبل اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق							
13.1	المعايير المتعارف عليها GAAS							
13.2	معايير التدقيق الدولية ISA							
13.3	نصوص تشريعية							
13.4	قوانين منظمة للمهنة							
13.5	قرارات وزارية							
	14 – تتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع البيئة الاقتصادية							
14.1	يتناسب تطور التدقيق في الجزائر مع التطور الاقتصادي الوطني							
14.2	المعايير الجزائرية للتدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الحالية							
14.3	تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية							
14.4	ضرورة تكييف التدقيق مع البيئة الاقتصادية							
14.5	المعايير الجزائرية للتدقيق منسجمة مع النظام المحاسبي المالي							

الملحق رقم (02) : قائمة الاستبيان باللغة الفرنسية

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Abou Bakr Belkaid de Tlemcen
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion
Département des Sciences Financières et de Comptabilité
Spécialité : Comptabilité et Audit Académique
Questionnaire dans le cadre de préparation d'un mémoire master académique

Nom et prénom : …… Wilaya : ……..

Monsieur, Madame,

Dans le cadre de la préparation du mémoire de master spécialité : Comptabilité et Audit intitulée « Les normes Algériennes d'audit et leurs impacts sur la profession du commissaire aux comptes », à travers laquelle nous allons exposer les normes d'audit algériennes et leurs rôles pour minimiser les disparités entres les professionnels afin de garantir des informations de qualité, j'ai le plaisir de mettre à votre disposition ce questionnaire pour obtenir des réponses sur les questions qui y sont relatées.
Il est à noter que ce questionnaire fait partie de la recherche, par conséquent nous sollicitons votre assistance afin de prendre en considération vos points de vue sur ce sujet, car nous sommes convaincu de votre objectivité et compétence comme professionnels et académiques, et que vous allez accorder toute l'importance à ces questions, afin d'aboutir à une recherche bien réalisée, sachant que votre réponse va être entièrement confidentielle et ne sera utilisée uniquement que dans les fins de la recherche scientifique.
Nous vous remercions d'avance pour votre assistance et contribution a cette recherche. Prière de remplir les cases vides du nom, prénom et wilaya afin de contribuer dans le bon traitement des données.
A la fin, veuillez accepter nos salutations les plus respectueuses.
Fait par l'étudiante :Bouzekri Imane Sous la supervision du professeur : Hadj Slimane Nadir

Thème Un : information personnelles sur l'échantillon de l'étude
Prière de mettre (X) dans la case correspondante à la réponse

Genre		*Age*				*Niveau académique*					*Fonction actuelle*				*Expérience professionnelle*			
Masculin	Féminin	De 0 à 30	De 30 à 40	De 40 à 50	Plus de 50	Diplôme professionnelle	Licence	Master	Magistère	Doctorat	Prof. Universitaire	Expert comptable	Commissaire aux comptes	Gérant / directeur	De 0 à 5	De 5 à 10	De 10 à 15	Plus de 15

Numéro	Rubriques	Pas tout a fait d'accord 1	Pas d'accord 2	Pas tellement d'accord 3	Neutre 4	Quelque peu d'accord 5	D'accord 6	Tout a fait d'accord 7
1er axe : réalité de la profession du commissaire aux comptes et le degré d'être influencé par les codes régissant la profession								
	1-Quel est le degré de votre satisfaction des réformes visées dans le code 01-10							
1.2	La profession de comptabilité est gérée par le conseil national de comptabilité qui est sous la tutelle du ministère de finance.							
1.2	Méthodes de désignation du commissaire aux comptes							
1.3	Normes des rapports du commissaire aux comptes, les formes et les délais de leur envoi							
1.4	Faire du contrôle qualité une garantie des nouvelles missions du commissaire aux comptes							
1.5	Nécessité de documentation et archivage des dossiers des clients pour une période de dix ans							
	2-Les missions et responsabilités du commissaire aux comptes sont influencées par les lois régissant la profession							
2.1	Les clauses de conclusion des conventions entre l'entreprise et ses opérateurs sont l'objet d'une révision par le commissaire aux comptes							
2.2	Le non respect des règles de conduite professionnelle expose les commissaires aux comptes à des sanctions sévères.							
2.3	Des rapports spéciaux sont dressés sur les mesures de contrôle interne par le commissaire aux comptes, et ces rapports sont approuvés par le conseil d'administration.							
2.4	Le commissaire aux comptes approuve l'exactitude des états financiers et le degré de leur conformité avec les résultats des opérations de l'exercice.							
2.5	Le secret professionnel -lors de la prestation de service à des clients- est considéré comme un pilier fondamental de la mission du commissaire aux comptes.							
	3-Quelles sont les causes derrière le non-respect des règles de conduite par le commissaire aux comptes.							
3.1	A cause des honoraires prédéterminés selon la loi applicable.							
3.2	Absence de sanctions dissuasives imposées à ceux qui ne respectent pas les règles de conduite professionnelle.							
3.3	Manque de clarté des lois et législations régissant la profession.							
3.3	La profession d'audit en Algérie ne dispose pas d'un code intégré déterminant l'éthique de conduite professionnelle de la profession.							
3.5	L'inexistence de causes qui sont dues au non-respect des règles de conduite professionnelle.							

Numéro	Rubriques	Pas tout a fait d'accord 1	Pas d'accord 2	Pas tellement d'accord 3	Neutre 4	Quelque peu d'accord 5	D'accord 6	Tout a fait d'accord 7
	4- Le commissaire aux comptes exprime un point de vue technique neutre, objectif et sincère dans le cas de:							
4.1	Respect de l'intégrité et secret professionnel lors de la préparation du rapport final.							
4.2	Le commissaire aux comptes jouit d'une indépendance totale.							
4.3	Le commissaire aux comptes indique que son rapport final a été exposé conformément aux conditions prescrites dans la loi.							
4.4	Absence de conflit d'intérêt entre le commissaire aux comptes et l'administration de l'entreprise.							
4.5	Le commissaire aux comptes déclare toutes les fautes et manipulations lors de l'émission de son rapport.							
	5- Engagement du commissaire aux comptes de la préservation de la dignité de la profession							
5.1	La loyauté du commissaire aux comptes envers ses clients consolide l'efficacité des rapports d'audit.							
5.2	Le rapport final est considéré comme une image claire des valeurs morales du commissaire aux comptes.							
5.3	La sincérité du commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission consolide sa confiance auprès de ses clients.							
5.4	La dignité de la profession est affectée par le degré de préservation du commissaire aux comptes de sa propre dignité.							
5.5	Le commissaire aux comptes se concentre sur son travail sans se mêler à tout ce qui ne le concerne pas.							
	6- Le commissaire aux comptes peut refuser de donner son opinion sur la crédibilité des états financiers							
6.1	L'existence de restrictions sur son travail imposées par l'administration de l'entreprise.							
6.2	L'existence d'événement futurs non-confirmés et dont les résultats ne peuvent être prédits.							
6.3	Dans le cas ou il n'effectue pas l'audit de quelques états financiers.							
6.4	Lorsqu'il se trouve dans l'incapacité d'obtention des preuves à l'appui suffisantes et appropriées.							
6.5	L'entreprise est incapable d'assurer sa pérennité.							
2ème axe : Le degré d'impact des normes algériennes d'audit sur la profession du commissaire aux comptes.								
	7- Quelles sont les raisons principales de l'adoption des normes d'audit algériennes.							
7.1	Pour avoir plus de transparence.							
7.2	Pour améliorer la qualité de l'information financière.							
7.3	Pour créer un cadre unifié de la profession d'audit comptable.							
7.4	Pour limiter les détournements et conduites non-professionnelles.							

Numéro	Rubriques	Pas tout a fait d'accord 1	Pas d'accord 2	Pas tellement d'accord 3	Neutre 4	Quelque peu d'accord 5	D'accord 6	Tout a fait d'accord 7
7.5	Pour créer une référence indépendante fiable afin d'éviter le recours aux normes internationales externes.							
	8- L'application des normes Algériennes d'audit est nécessaire afin de :							
8.1	Minimiser les disparités entre les auditeurs dans l'exercice de la profession.							
8.2	Faciliter aux commissaires aux comptes le suivi des nouveautés survenues dans la profession d'audit.							
8.3	Réduire les risques d'audit liés à l'expression de l'opinion par les commissaires aux comptes.							
8.4	Garantir la qualité et la crédibilité des états financiers pour qu'elles puissent être exploité par les parties concernées.							
8.5	Unifier la référence adoptée par les commissaires aux comptes.							
	9- L'application des normes Algériennes fait face à quelques problèmes, telles que :							
9.1	Elles ne sont pas encore adoptées par quelques professionnels.							
9.2	Le manque de compétence opérationnelle des commissaires aux comptes nui l'application les normes Algériennes.							
9.3	L'absence du besoin de la nécessité de dresser des rapports financier de qualité.							
9.4	L'absence de sensibilisation suffisante de l'importance des normes Algériennes d'audit.							
9.5	L'emploi des normes Algériennes d'audit d'une manière illogique.							
	10-le degré de l'impact de l'application des normes Algériennes d'audit sur l'audit externe.							
10.1	Les normes Algériennes d'audit aident l'auditeur dans sa performance professionnelle.							
10.2	Les normes Algériennes d'audit aident les utilisateurs des états financiers à prendre leurs décisions dans de meilleures conditions.							
10.3	Les normes Algériennes d'audit améliorent l'environnement local d'audit.							
10.4	Les normes Algériennes d'audit aident à donner un opinion technique de qualité sur les états financiers.							
10.5	Les normes Algériennes d'audit réduisent le risque d'audit.							
	11-L'influence de l'application des normes Algériennes d'audit sur l'audit externe							
11.1	L'application des normes Algériennes d'audit permet l'implication des exploitants des états financiers.							
11.2	La bonne application des normes Algériennes d'audit améliore l'efficacité de l'audit externe							
11.3	La non-satisfaction de l'administration du travail du commissaire aux menace sa continuité.							
11.4	Les normes Algériennes d'audit comportent des mesures convenables pour bien mener la mission du commissaire aux comptes.							

Numéro	Rubriques	Pas tout a fait d'accord 1	Pas d'accord 2	Pas tellement d'accord 3	Neutre 4	Quelque peu d'accord 5	D'accord 6	Tout a fait d'accord 7
11.5	Les normes Algériennes d'audit assurent la préservation de la pérennité de l'entreprise.							
3ème axe : compatible les Normes algériennes d'audit avec les Normes internationales d'audit								
	12- Lorsque vous rencontrez une difficulté durant votre mission d'audit, vous vous appuyez sur :							
12.1	Normes internationales d'audit							
12.2	Normes algériennes d'audit							
12.3	Textes législatifs							
12.4	Conseil académique							
12.5	Collègue spécialisé							
	13- Sur quoi le commissaire aux comptes se basait dans lors de sa mission avant l'émission des normes d'audit algériennes.							
13.1	Les normes admises GAAS							
13.2	Les normes d'audit internationales ISA							
13.3	Textes législatifs							
13.4	Codes régissant la profession							
13.5	Décisions ministérielles							
	14-Les normes Algériennes d'audit sont elles compatible à l'environnement économique.							
14.1	Le développement d'audit en Algérie est compatible au développement économique national.							
14.2	Les normes Algériennes d'audit peuvent elle être appliquées vue les circonstances actuelles.							
14.3	Les normes Algériennes d'audit contribuent elles dans l'amélioration de la réalité de l'exercice de la profession.							
14.4	La nécessité d'adapter l'audit avec l'environnement économique.							
14.4	Les normes Algériennes d'audit sont concordantes avec le système comptable et financier.							

الملحق رقم (03) : نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS-V25

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	25	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	25	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,762	70

Statistiques

		النوع	العمر	المستوى	الوظيفة	الخبرة
N	Valide	25	25	25	25	25
	Manquant	0	0	0	0	0

النوع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	19	76,0	76,0	76,0
	انثى	6	24,0	24,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	30الى0من	4	16,0	16,0	16,0
	40الى30من	8	32,0	32,0	48,0
	50الى40من	5	20,0	20,0	68,0
	50من اكثر	8	32,0	32,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

المستوى

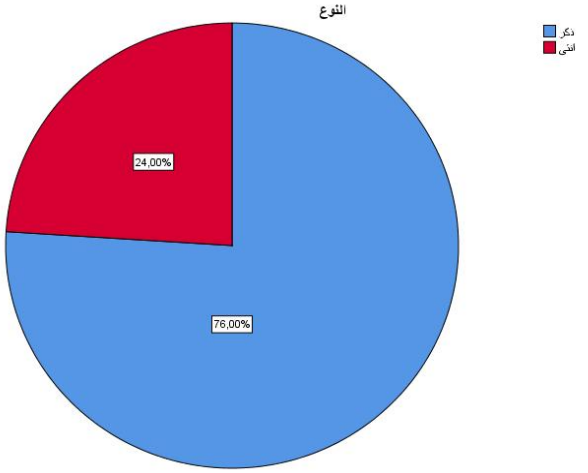
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهنية شهادة	2	8,0	8,0	8,0
	ليسانس	12	48,0	48,0	56,0
	ماستر	6	24,0	24,0	80,0
	ماجيستر	3	12,0	12,0	92,0
	دكتوراه	2	8,0	8,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

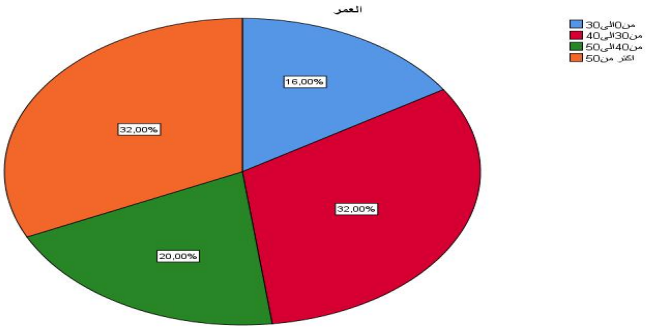
الوظيفة

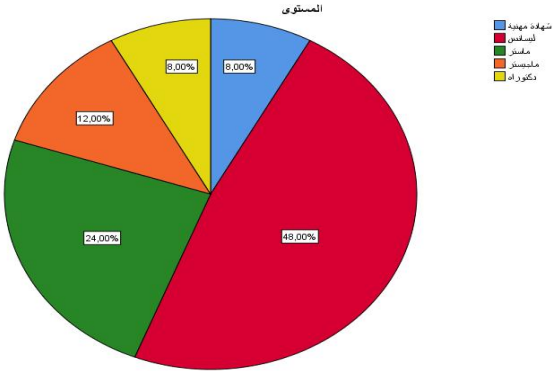
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	جامعي استاذ	2	8,0	8,0	8,0
	محاسب خبير	2	8,0	8,0	16,0
	حسابات محافظ	14	56,0	56,0	72,0
	مدير/مسير	7	28,0	28,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

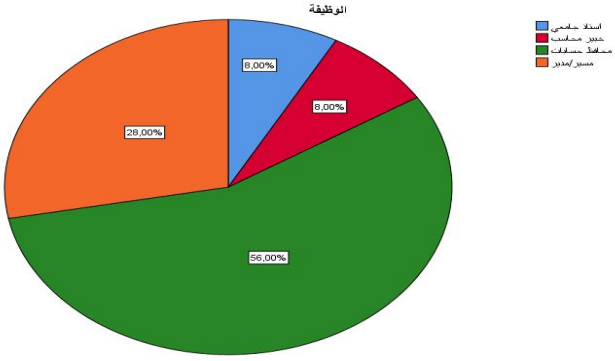
الخبرة

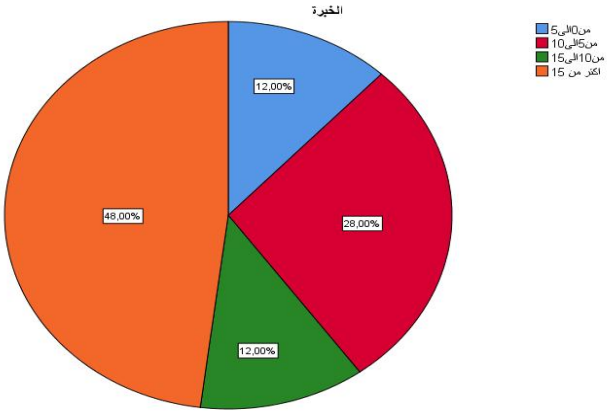
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	5الى0من	3	12,0	12,0	12,0
	10الى5من	7	28,0	28,0	40,0
	15الى10من	3	12,0	12,0	52,0
	15 من اكثر	12	48,0	48,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	


النوع
ذكر
انثى
24,00%
76,00%


العمر
من0الى30
من30الى40
من40الى50
اكثر من50
16,00%
32,00%
32,00%
20,00%


المستوى
شهادة مهنية
ليسانس
ماستر
ماجيستر
دكتوراه
8,00%
8,00%
12,00%
24,00%
48,00%


الوظيفة
استاذ جامعي
خبير محاسب
محافظ حسابات
مسير/مدير
8,00%
8,00%
28,00%
56,00%



Statistiques descriptives المحور الاول

	N	Minimum	Maximum	Moyenne		Ecart type	Variance
	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Erreur standard	Statistiques	Statistiques
Q1	25	1,00	7,00	4,6400	,42379	2,11896	4,490
Q2	25	1,00	6,00	4,4400	,31134	1,55671	2,423
Q3	25	1,00	7,00	5,4800	,26533	1,32665	1,760
Q4	25	1,00	7,00	5,2000	,31623	1,58114	2,500
Q5	25	1,00	7,00	5,3600	,31027	1,55134	2,407
Q6	25	1,00	7,00	4,0000	,43970	2,19848	4,833
Q7	25	1,00	7,00	4,8000	,37859	1,89297	3,583
Q8	25	4,00	7,00	5,9200	,20753	1,03763	1,077
Q9	25	3,00	7,00	5,9600	,21197	1,05987	1,123
Q10	25	4,00	7,00	6,4400	,15362	,76811	,590
Q11	25	1,00	7,00	3,7200	,45284	2,26421	5,127
Q12	25	1,00	7,00	4,1600	,44602	2,23010	4,973
Q13	25	2,00	7,00	4,0800	,38695	1,93477	3,743
Q14	25	2,00	7,00	5,3600	,28213	1,41067	1,990
Q15	25	2,00	7,00	4,4800	,32208	1,61038	2,593
Q16	25	1,00	7,00	6,0000	,28868	1,44338	2,083
Q17	25	1,00	7,00	5,9600	,27976	1,39881	1,957
Q18	25	2,00	7,00	6,0400	,21970	1,09848	1,207
Q19	25	1,00	7,00	5,8000	,36515	1,82574	3,333
Q20	25	1,00	7,00	5,4000	,32660	1,63299	2,667
Q21	25	4,00	7,00	6,1600	,16000	,80000	,640
Q22	25	5,00	7,00	6,2400	,13266	,66332	,440
Q23	25	5,00	7,00	6,4000	,11547	,57735	,333
Q24	25	3,00	7,00	5,9200	,17243	,86217	,743
Q25	25	4,00	7,00	5,4800	,19253	,96264	,927

Q26	25	2,00	7,00	5,2800	,30833	1,54164	2,377
Q27	25	1,00	7,00	4,8000	,35590	1,77951	3,167
Q28	25	1,00	7,00	4,4400	,40857	2,04287	4,173
Q29	25	3,00	7,00	5,3200	,27520	1,37598	1,893
Q30	25	1,00	7,00	5,0400	,35814	1,79072	3,207
N valide (liste)	25						

Statistiques descriptives المحور الثاني

	N	Minimum	Maximum	Moyenne		Ecart type	Variance
	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Erreur standard	Statistiques	Statistiques
A1	25	1,00	7,00	5,3200	,34986	1,74929	3,060
A2	25	2,00	7,00	5,4400	,28331	1,41657	2,007
A3	25	2,00	7,00	5,8400	,26882	1,34412	1,807
A4	25	2,00	7,00	5,2000	,30000	1,50000	2,250
A5	25	1,00	7,00	5,3200	,37292	1,86458	3,477
A6	25	1,00	7,00	4,9200	,29394	1,46969	2,160
A7	25	2,00	7,00	5,4000	,28284	1,41421	2,000
A8	25	3,00	7,00	5,5200	,22450	1,12250	1,260
A9	25	3,00	7,00	5,8400	,22121	1,10604	1,223
A10	25	2,00	7,00	5,4000	,23805	1,19024	1,417
A11	25	2,00	7,00	5,3600	,31559	1,57797	2,490
A12	25	2,00	7,00	5,2400	,29597	1,47986	2,190
A13	25	2,00	7,00	5,0800	,28821	1,44106	2,077
A14	25	2,00	7,00	5,4000	,27080	1,35401	1,833
A15	25	2,00	7,00	5,0400	,31348	1,56738	2,457
A16	25	5,00	7,00	5,9600	,12220	,61101	,373
A17	25	3,00	7,00	5,6400	,19044	,95219	,907
A18	25	4,00	7,00	5,9200	,14048	,70238	,493
A19	25	3,00	7,00	5,5600	,22420	1,12101	1,257
A20	25	2,00	7,00	4,8400	,27495	1,37477	1,890
A21	25	2,00	7,00	5,4000	,25820	1,29099	1,667
A22	25	2,00	7,00	5,6000	,25820	1,29099	1,667
A23	25	3,00	7,00	5,4400	,22420	1,12101	1,257
A24	25	1,00	7,00	5,0000	,28284	1,41421	2,000
A25	25	2,00	7,00	5,5200	,26533	1,32665	1,760
N valide (liste)	25						

Statistiques descriptives المحور الثالث

	N	Minimum	Maximum	Moyenne		Ecart type	Variance
	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Erreur standard	Statistiques	Statistiques
q1	25	1,00	7,00	4,0000	,54467	2,72336	7,417
q2	25	1,00	7,00	5,0000	,36515	1,82574	3,333
q3	25	1,00	7,00	5,3200	,38175	1,90875	3,643
q4	25	1,00	7,00	3,5200	,42864	2,14321	4,593
q5	25	1,00	7,00	4,2800	,49840	2,49199	6,210
q6	25	2,00	7,00	4,1600	,31454	1,57268	2,473
q7	25	2,00	7,00	5,2400	,34775	1,73877	3,023
q8	25	4,00	7,00	5,8800	,15620	,78102	,610
q9	25	1,00	7,00	5,8000	,27080	1,35401	1,833
q10	25	1,00	7,00	5,5200	,31156	1,55778	2,427
Q11	25	1,00	7,00	4,9200	,34603	1,73013	2,993
Q12	25	1,00	7,00	4,8800	,31791	1,58955	2,527
Q13	25	3,00	7,00	4,9600	,25482	1,27410	1,623
Q14	25	3,00	7,00	5,7600	,25351	1,26754	1,607
Q15	25	3,00	7,00	5,2400	,24685	1,23423	1,523
N valide (liste)	25						

Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	4,0	4,0	4,0
	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	8,0
	محايد	2	8,0	8,0	16,0
	ما حد الى موافق	4	16,0	16,0	32,0
	موافق	14	56,0	56,0	88,0
	تماما موافق	3	12,0	12,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	8,0	8,0	8,0
	محايد	5	20,0	20,0	28,0
	ما حد الى موافق	3	12,0	12,0	40,0
	موافق	12	48,0	48,0	88,0
	تماما موافق	3	12,0	12,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	8,0	8,0	8,0
	موافق غير	2	8,0	8,0	16,0
	ما حد الى موافق غير	2	8,0	8,0	24,0
	محايد	4	16,0	16,0	40,0
	ما حد الى موافق	2	8,0	8,0	48,0
	موافق	9	36,0	36,0	84,0
	تماما موافق	4	16,0	16,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	4,0
	محايد	2	8,0	8,0	12,0
	ما حد الى موافق	2	8,0	8,0	20,0
	موافق	12	48,0	48,0	68,0
	تماما موافق	8	32,0	32,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	24,0	24,0	24,0
	غيرموافق	3	12,0	12,0	36,0
	ما حد الى موافق غير	4	16,0	16,0	52,0
	محايد	3	12,0	12,0	64,0
	ما حد الى موافق	2	8,0	8,0	72,0
	موافق	2	8,0	8,0	80,0
	تماما موافق	5	20,0	20,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	2	8,0	8,0	8,0
	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	12,0
	محايد	2	8,0	8,0	20,0
	ما حد الى موافق	5	20,0	20,0	40,0
	موافق	11	44,0	44,0	84,0
	تماما موافق	4	16,0	16,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	1	4,0	4,0	4,0
	محايد	1	4,0	4,0	8,0
	ما حد الى موافق	1	4,0	4,0	12,0
	موافق	14	56,0	56,0	68,0
	تماما موافق	8	32,0	32,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	8,0	8,0	8,0
	محايد	4	16,0	16,0	24,0
	ما حد الى موافق	2	8,0	8,0	32,0
	موافق	12	48,0	48,0	80,0
	تماما موافق	5	20,0	20,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q21

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما حد الى موافق	3	12,0	12,0	12,0
	موافق	13	52,0	52,0	64,0
	تماما موافق	9	36,0	36,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما حد الى موافق	1	4,0	4,0	4,0
	موافق	13	52,0	52,0	56,0
	تماما موافق	11	44,0	44,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q25

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	3	12,0	12,0	12,0
	محايد	4	16,0	16,0	28,0
	ما حد الى موافق	2	8,0	8,0	36,0
	موافق	12	48,0	48,0	84,0
	تماما موافق	4	16,0	16,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

Q28

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما حد الى موافق غير	4	16,0	16,0	16,0
	محايد	4	16,0	16,0	32,0
	ما حد الى موافق	1	4,0	4,0	36,0
	موافق	12	48,0	48,0	84,0
	تماما موافق	4	16,0	16,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	2	8,0	8,0	8,0
	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	12,0
	محايد	1	4,0	4,0	16,0
	ما حد الى موافق	6	24,0	24,0	40,0
	موافق	10	40,0	40,0	80,0
	تماما موافق	5	20,0	20,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	2	8,0	8,0	8,0
	محايد	1	4,0	4,0	12,0
	ما حد الى موافق	1	4,0	4,0	16,0
	موافق	14	56,0	56,0	72,0
	تماما موافق	7	28,0	28,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	4,0	4,0	4,0
	غيرموافق	1	4,0	4,0	8,0
	ما حد الى موافق غير	3	12,0	12,0	20,0
	محايد	1	4,0	4,0	24,0
	ما حد الى موافق	8	32,0	32,0	56,0
	موافق	10	40,0	40,0	96,0
	تماما موافق	1	4,0	4,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما حد الى موافق غير	2	8,0	8,0	8,0
	محايد	1	4,0	4,0	12,0
	ما حد الى موافق	2	8,0	8,0	20,0
	موافق	14	56,0	56,0	76,0
	تماما موافق	6	24,0	24,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	1	4,0	4,0	4,0
	ما حد الى موافق غير	3	12,0	12,0	16,0
	محايد	4	16,0	16,0	32,0
	ما حد الى موافق	3	12,0	12,0	44,0
	موافق	6	24,0	24,0	68,0
	تماما موافق	8	32,0	32,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	2	8,0	8,0	8,0
	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	12,0
	محايد	1	4,0	4,0	16,0
	ما حد الى موافق	5	20,0	20,0	36,0
	موافق	13	52,0	52,0	88,0
	تماما موافق	3	12,0	12,0	100,0

	Total	25	100,0	100,0	

A16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما حد الى موافق	5	20,0	20,0	20,0
	موافق	16	64,0	64,0	84,0
	تماما موافق	4	16,0	16,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	4,0	4,0	4,0
	ما حد الى موافق	4	16,0	16,0	20,0
	موافق	16	64,0	64,0	84,0
	تماما موافق	4	16,0	16,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	2	8,0	8,0	8,0
	ما حد الى موافق	7	28,0	28,0	36,0
	موافق	11	44,0	44,0	80,0
	تماما موافق	5	20,0	20,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

A24

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	4,0	4,0	4,0
	غيرموافق	1	4,0	4,0	8,0
	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	12,0
	محايد	4	16,0	16,0	28,0
	ما حد الى موافق	6	24,0	24,0	52,0
	موافق	11	44,0	44,0	96,0
	تماما موافق	1	4,0	4,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	12,0	12,0	52,0
	غيرموافق	1	4,0	4,0	40,0
	ما حد الى موافق غير	3	12,0	12,0	52,0
	ما حد الى موافق	1	4,0	4,0	56,0
	موافق	2	8,0	8,0	64,0
	تماما موافق	15	60,0	60,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	12,0	12,0	12,0
	ما حد الى موافق غير	2	8,0	8,0	20,0
	محايد	1	4,0	4,0	24,0
	ما حد الى موافق	5	20,0	20,0	44,0
	موافق	11	44,0	44,0	88,0
	تماما موافق	3	12,0	12,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	12,0	12,0	12,0
	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	16,0
	محايد	2	8,0	8,0	24,0
	ما حد الى موافق	1	4,0	4,0	28,0
	موافق	12	48,0	48,0	76,0
	تماما موافق	6	24,0	24,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غيرموافق	4	16,0	16,0	16,0
	محايد	4	16,0	16,0	32,0
	ما حد الى موافق	1	4,0	4,0	36,0
	موافق	10	40,0	40,0	76,0
	تماما موافق	6	24,0	24,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	8,0	8,0	8,0
	ما حد الى موافق	3	12,0	12,0	20,0
	موافق	16	64,0	64,0	84,0
	تماما موافق	4	16,0	16,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	4,0	4,0	4,0
	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	8,0
	محايد	1	4,0	4,0	12,0
	ما حد الى موافق	1	4,0	4,0	16,0
	موافق	15	60,0	60,0	76,0
	تماما موافق	6	24,0	24,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	4,0	4,0	4,0
	غيرموافق	2	8,0	8,0	12,0
	ما حد الى موافق غير	1	4,0	4,0	16,0
	محايد	5	20,0	20,0	36,0
	ما حد الى موافق	4	16,0	16,0	52,0
	موافق	10	40,0	40,0	92,0
	تماما موافق	2	8,0	8,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما حد الى موافق غير	5	20,0	20,0	20,0
	محايد	4	16,0	16,0	36,0
	ما حد الى موافق	4	16,0	16,0	52,0
	موافق	11	44,0	44,0	96,0
	تماما موافق	1	4,0	4,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

q15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ما حد الى موافق غير	4	16,0	16,0	16,0
	محايد	3	12,0	12,0	28,0
	ما حد الى موافق	2	8,0	8,0	36,0
	موافق	15	60,0	60,0	96,0
	تماما موافق	1	4,0	4,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

فهرس عام

المقدمة العامة	02
الفصل الأول : أدبيات نظرية حول التدقيق الخارجي و المعايير التدقيق الجزائرية	06
تمهيد	07
3.القسم الأول :عموميات حول التدقيق الخارجي	07
1.1 طبيعة التدقيق	07
1.1.1 المسار التاريخي لمهنة التدقيق و مختلف مفاهيمه	08
2.1 أهمية التدقيق الخارجي وتطور أهدافه	11
1.2.1 أهمية التدقيق الخارجي	11
2.2.1 تطور أهداف التدقيق الخارجي	12
3.1 تصنيفات التدقيق الخارجي	14
4.القسم الثاني : أساسيات التدقيق القانوني (CAC)	18
1.2 مفهوم التدقيق القانوني (CAC)	18
2.2 عرض مبسط للقانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات	18
3.2 تنظيم مهنة التدقيق القانوني في الجزائر وفق القانون 10-01	21
4.2الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق القانوني في ظل القانون 10-01	34
3.القسم الثالث : لمحة عن المعايير الدولية للتدقيق ISA	39
1.3 تعريف المعايير الدولية للتدقيق والهيئات المصدرة لها	39
1.1.3 تعريف المعايير الدولية للتدقيق	39
2.1.3 الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق	40
2.3 أهمية معايير التدقيق الدولية و أهدافها	42
1.2.3 أهمية معايير التدقيق الدولية	42
2.2.3 أهداف معايير التدقيق الدولية	42
3.3 عرض توضيحي للمعايير التدقيق الدولية	43
4.القسم الرابع : عموميات حول المعايير الجزائرية للتدقيق NAA	52
1.4 تعريف المعايير الجزائرية للتدقيق	52
2.4 عرض المعايير الجزائرية للتدقيق	52
3.4 الفرق بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق	79
خاتمة الفصل الأول	81
الفصل الثاني : الأدبيات التطبيقية حول الدراسات السابقة	82
تمهيد	83

3. الأبحاث الجامعية :	84
1.3 أطروحات دكتوراه	84
1.4 رسائل الماجستير	92
4. الأبحاث المنشورة :	96
1.2 مداخلات ومقالات	96
خاتمة الفصل الثاني	105
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية حول دراسة حالة من خلال الاستبيان	106
تمهيد	107
2. إجراءات الدراسة والوسائل المستعملة :	108
2.1 عرض استبانة الدراسة :	108
1.1.1 منهج الدراسة	108
1.1.2مراحل تصميم الاستبيان	108
1.1.3متغيرات الدراسة	110
1.1.4هيكل الاستبيان	110
1.2 مجتمع الدراسة وصدق الاستبيان	111
1.2.1 مجتمع الدراسة	111
1.2.2 عينة الدراسة	111
1.2.3 صدق الاستبيان	112
1.2.4 البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان	114
2 تحليل الدراسة وعرض النتائج	114
2.1 دراسة وصفية لعينة الدراسة	114
2.2 نتائج الدراسة	119
2.2.1 تحليل نتائج فقرات محاور الاستبيان	121
2.2.1.1 عرض فقرات المحور الأول :واقع مهنة محافظ الحسابات ومدى تأثره بالقوانين المنظمة للمهنة	121
2.2.1.2 عرض فقرات المحور الثاني : مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة محافظ الحسابات	123
2.2.1.3عرض فقرات المحور الثالث : توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق	127
2.2.2 تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات	129
خاتمة الفصل الثالث	132
الخاتمة العامة	134
المراجع	137
الملاحق	142