



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة



## تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة دراسة ميدانية

تحت إشراف:

د. دمدوم زكريا

من إعداد الطالبات:

ك. بوسبعة خديجة

ك. دهنون خضرة

ك. كنيوة سعيدة

رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	أستاذ محاضر أ	د . عطا الله عمر
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	أستاذ محاضر أ	د . عازب ش أحمد
مشرفا	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	أستاذ تعليم عالي	د . دمدوم زكريا

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1438

## شكر والعرفان

بعد الحمد لله والشكر لله الذي أعاننا ووقفنا لهذا

نتوجه بالشكر لكل من ساهم من قريب أو بعيد

في إنجاز هذا العمل ، ونخص بالذكر الأساتذة الكرام وكامل

الأسرة الجامعية ، وكذا كل الأصدقاء الذين ساعدونا في مشوارنا الدراسي

وكانوا معنا بالدعاء

كما نشكر الأستاذ المؤطر الذي نقف له وقفة إجلال واحترام ، فقد كان لنا أبا حليما صبورا

وأستاذا حكيما مرشدا.



## الإهداء

الحمد لله أولا وأخرا الذي وفقني في مسيرتي الدراسية والعملية .

اهدي ثمرة هذا العمل إلى الوالدين الكريمين اللذان لم يبخلا عني بالدعاء .

إلى إخوتي وأخواتي حفظهم الرحمن .

إلى براعم وبهجة البيت : أيمن - انس - تسنيم - سيدرا - ضحى - جنى - الطيب - العربي - حاتم .

إلى رفيق الدرب.. الذي كان الداعم الأكبر في كل شيء ، فشكرا على ثقتك بنجاحي ودفعي نحو الأفضل

.....زوجي العزيز .

إلى عائلتي الكبيرة..... عائلة زوجي .

إلى زملائي وزميلاتي في العمل .

إلى أساتذتي وأهل الفضل علي الذين غمروني بالحب والتقدير والنصيحة والتوجيه.

نسأل الله أن يجعله نبراسا لكل طالب علم .

دهنون خضرة .



## الإهداء

الحمد لله أولا وأخرا الذي وفقني في مسيرتي الدراسية والعملية .

اهدي ثمرة هذا العمل إلى روح أمي و إلى أبي أطال الله في عمره الذي هو سند لي في الحياة.

إلى رفيق الدرب.. الذي كان الداعم الأكبر في كل شيء ، فشكرا على ثقتك بنجاحي ودفعي نحو الأفضل

.....زوجي العزيز .

إلى إخوتي وأخواتي حفظهم الرحمن .

إلى أولادي : عبد الرحمن ، مريم ، زكريا حفظهم الله .

إلى زملائي وزميلاتي في العمل .

إلى أساتذتي وأهل الفضل علي الذين غمروني بالحب والتقدير والنصيحة والتوجيه.

نسأل الله أن يجعله نبراسا لكل طالب علم .

بوسعة خديجة .

## الإهداء

إلى أحلى هدية في الحياة إلى معنى الحب والحنان إلى بسملة الحياة وسر الوجود وأنقى إنسان على وجه الأرض بحر الاطمئنان وسريان الأمان،

إلى من كان دعائها سرنجاحي " ...أمي

إلى ملاكي في الحياة من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من كلت أنامله وليقدم لنا لحظة سعادة إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى روح " ...أبي

إلى من كانت تضيئ لي الطريق وتساندني وتتنازل عن حقوقها لإرضائي

:أختي الغالية (عائشة) .

إلى زوجي العزيز " فاتح " : الذي وقف إلى جانبي: شكراً على توفيرك لي الظروف اللازمة؛ لمساعدتي على الدراسة أهديك أهدي ثمرة هذا الجهد، بحثي المتواضع إليك يا نصيبي الأجل من الدنيا.

إلى أحلى وأجمل شمعتين تضيئ حياتي "

بناتي " ( ريتال ، ياسمين عائشة ) يا أغلى ماهداني ربي إياكم

إلى كامل إخوتي و أخواتي وإلى أبنائهم كل واحد باسمه و اخص بالذكر ابنة أختي " مروة "

ولا أنسى خالص تعابير الشكر والاحترام إلى زوج أختي "علي"

## سعيدة

## فهرس المحتويات

I	شكر والعرفان
II	الإهداء
V	فهرس المحتويات
VII	فهرس الجداول
VIII	فهرس الاشكال
VIII	فهرس الملاحق
IX	الملخص :
11	مقدمة
أ	تمهيد
أ	إشكالية الدراسة: خطأ! الإشارة المرجعية غير معروفة.
أ	فرضيات البحث:
ب	أهداف الدراسة:
ب	أهمية الدراسة:
ج	حدود الدراسة:
ج	أسباب اختيار الموضوع:
ج	أسباب شخصية:
ج	أسباب موضوعية:
د	المنهج المستخدم في الدراسة:
هـ	هيكل الدراسة:

### الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

7	تمهيد :
8	المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر
8	المطلب الأول : دور المنظمات المهنية المحاسبية في إصلاح مهنة المحاسبة
9	المطلب الثاني : أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر
10	المطلب الثالث : أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر
11	المبحث الثاني : الهيئات المشرفة على المهنة

11	المطلب الأول : المجلس الوطني للمحاسبة .....
13	المطلب الثاني: المنظمات المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة.....
17	المطلب الثالث: ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر .....
25	خلاصة الفصل : .....
<b>الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة</b>	
27	تمهيد : .....
28	المبحث الأول: معايير جودة الأداء مهنة المحاسبة في الجزائر .....
28	المطلب الأول: معايير جودة التدقيق .....
40	المطلب الثاني: شروط الرفع من الكفاءة المهنية لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر .....
44	المطلب الثالث: شروط الرفع من العناية المهنية لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر .....
51	المبحث الثاني: مدى تأثير معايير الجودة على المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر .....
51	المطلب الأول: خصائص المعلومات المحاسبية .....
56	المطلب الثاني : أهمية معايير الجودة .....
63	المطلب الثالث : علاقة المنظمات المهنية بمعايير الجودة .....
72	خلاصة الفصل : .....
73	<b>الفصل الثالث : الدراسة الميدانية .....</b>
74	1 عينة الدراسة: .....
74	2. معالجة الاستبيان: .....
80	3. تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة .....
88	4.التحقق من الفرضيات: .....
90	خاتمة .....
94	قائمة المصادر والمراجع .....
100	الملاحق .....

## فهرس الجداول

- الجدول رقم (01): العلاقة التكاملية بين البيانات والمعلومات ..... 53
- الجدول رقم (02): مقياس ليكرت الخماسي ..... 74
- الجدول رقم (03): اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكرت الخماسي ..... 75
- الجدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس ..... 75
- الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر ..... 76
- الجدول رقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي ..... 77
- الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل ..... 78
- الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية ..... 79
- الجدول رقم (09): التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الأول ..... 80
- الجدول رقم (10): التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثاني ..... 81
- الجدول رقم (11): التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثالث ..... 82
- الجدول رقم (12): المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الأول ..... 83
- الجدول رقم (13): المتوسطات والانحرافات للمحور الثاني ..... 85
- الجدول رقم (14): المتوسطات والانحرافات للمحور الثالث ..... 87

## فهرس الاشكال

- الشكل رقم (01) : الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في إطار قانون 10-01 ..... 17
- الشكل رقم (02): إمكانية ممارسة مهن المحاسبة ..... 24
- الشكل رقم (03) : معايير التدقيق المتعارف عليها ..... 37
- الشكل رقم (04) العلاقة بين الجودة المتوقعة والجودة المدركة ..... 58
- الشكل رقم (05): يوضح توزيع العينة حسب متغير الجنس ..... 75
- الشكل رقم (06): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب الفئات العمرية ..... 76
- الشكل رقم (07): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي ..... 77
- الشكل رقم (08): يوضح توزيع العينة حسب طبيعة العمل ..... 78
- الشكل رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية ..... 79

## فهرس الملاحق

- الملحق رقم 01 : الاستبيان ..... 101
- الملحق رقم 02 : نتائج ومخرجات برنامج SPS ..... خطأ! الإشارة المرجعية غير معروفة.

## الملخص :

وفي الجانب التطبيقي من المذكرة التي هي انعكاس للجانب النظري، حيث قمنا بدراسة ميدانية تتعلق بممارسي مهنة المحاسبة بغية معرفة مدى تأثير الإصلاحات المحاسبية التي تبنتها الجزائر، وذلك بإصدار قانون 01-10 المنظم لمهنة المحاسبة وكذلك معرفة تقييمهم للمعايير التي وضعتها المنظمات المهنية من اجل الرقي بمهنة المحاسبة حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي كانت دلالاتها أن لممارسي مهنة المحاسبة دور كبير في تحسين المعلومة المحاسبية من خلال ملاحظاتهم، وتوصياتهم المذكورة في تقاريرهم والتي تساهم في إعطاء فرصة لتدارك الأخطاء ومختلف المشاكل الواقعة في المؤسسات محل المراجعة، وكذا يؤدي إلى تحسين وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر .

## الكلمات المفتاحية :

المنظمات المهنية، ممارسو المحاسبة، الإصلاحات المحاسبية، معايير الجودة، قانون 01-10، محافظ حسابات، محاسب معتمد، خبير محاسب

## **Résumé:**

Cette étude vise à éclairer et à démontrer l'évaluation des organisations professionnelles comptables en Algérie selon des normes de qualité , où nous avons abordé le cadre scientifique des organisations professionnelles et de leur rôle dans la réforme de la profession comptable en Algérie , ainsi que les instances encadrent cette profession conformément aux normes de qualité.

Sur le pratique du mémorandum , qui est le reflet du coté théorique , nous avons mené une étude de terrain liée aux praticiens de la profession comptable afin de connaître l'ampleur de l'impact des réformes comptables adoptées par l'Algérie , à travers la promulgation de la Loi 10-01 réglementant la profession comptable , ainsi que connaître leur appréciation des normes fixées par les organisations compétentes afin de promouvoir la profession comptable.

Où nous sommes parvenus à un ensemble de résultats dont les indications étaient que les praticiens de la profession comptable jouent un rôle majeur dans l'amélioration de l'information comptable à travers leurs observations et recommandations mentionnées dans leurs rapports , qui contribuent à donner l'opportunité de corriger les erreurs et divers problèmes dans les institutions auditées , ainsi que conduit à l'amélioration et au développement de la profession comptable en Algérie.

## **les mots clés**

Organisations Professionnelles , praticiens de la comptabilité , réformes comptables , normes de qualité , loi10-01 , commissaire de comptes , comptable agréé , expert-comptable.

مقدمة

### تمهيد

إن ازدياد الاهتمام العالمي بموضوع التوحيد المحاسبي وأهمية تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية، والسعي الدائم لتبني المعايير المحاسبية الدولية والتي تحظى بقبول عالمي وكذا تعزيز دور الجهات التشريعية والمهنية في العالم للارتقاء بمستوى مصداقية القوائم المالية.

أدى كل ذلك إلى حتمية إعادة النظر ومحاولة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، غير أن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر مؤخرا لم تقتصر فقط تبنى النظام المحاسبي المالي، والذي شرع العمل به في بداية 2010 وما تبعه من مراسيم تنظيمية تحدد مختلف الجوانب المتعلقة بالمهنة، ومن أهم هذه النصوص قانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة هيكلة المنظمات المهنية من خلال تفكيك " المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين " إلى ثلاث هيئات مهنية ونقل صلاحياته إلى وزارة المالية. ومن المتوقع أن تساهم هذه الجهود كذلك في ضمان ممارسة مهنية جيدة والعمل على التجسيد الفعال للنظام المحاسبي المالي.

و لما كان الاقتصاد الجزائري يتسم بالدينامكية المستمرة و الانفتاح على العالم الخارجي سعت الجزائر بأن تحضى مهنة المحاسبة في الجزائر باحترام جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها وبالمكانة اللائقة في المجتمع، و إرساء تنظيم مهني قوي يسمح برفع مستوى أداء المهني للمدققين، و بالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية و في التقارير الصادرة منهم.

ومن خلال ما سبق تبرز الإشكالية الأساسية للبحث و التي يمكن صياغتها في السؤال التالي

**ما دور المنظمات المهنية المحاسبية بالجزائر في تحسين مهنة المحاسبة وفق معايير الجودة ؟**

للإجابة على هاته الإشكالية نطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

1 - هل الإصلاحات المحاسبية كافية للنهوض بمهنة المحاسبة في الجزائر.؟

2 - هل نجحت الإصلاحات المحاسبية في رفع من جودة أداء المهنيين في الجزائر.؟

3 - العمل بالمعيار الدولي رقم (220) - الرقابة على الجودة - يرفع من جودة أداء المهنيين في الجزائر.؟

### فرضيات البحث:

انطلاقا من الإشكالية المذكورة تم وضع مجموعة من الفرضيات للإجابة عنها و تتمثل في:

- 1 -الإصلاحات المحاسبية في الجزائر كافية بالنهوض بمهنة المحاسبة بالجزائر.
- 2 - الاصطلاحات المحاسبية في الجزائر نجحت في الرفع من جودة أداء المهنيين.
- 3 -العمل بالمعيار الدولي رقم - 220 - الرقابة على الجودة يرفع من جودة أداء المهنيين.

### أهداف الدراسة:

من الأهداف التي تسعى إليها الدراسة

- التعرف على التطور التاريخي لمهنة المحاسبة منذ الاستقلال إلى صدور القانون 10-01.
- تسليط الضوء على المنظمات المهنية المحاسبية بالجزائر وكذا تشكيلها و صلاحياتها.
- التعرف على مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد.
- اكتشاف علاقة المنظمات المهنية المحاسبية بمعايير الجودة.
- محاولة معرفة هل نجحت الجزائر في وضع نظام محاسبي يتماشى و التطور العالمي.

### أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من أنها تبحث موضوع على قدر كبير من الأهمية و هو تقييم المنظمات المهنية المحاسبية، و كيفية الإشراف على مهنة المحاسبة بالجزائر و هل نجحت المنظمات المهنية بالرقمي بمهنة المحاسبة إلى المستوى العالمي، و هل وصلت مهنة المحاسبة في الجزائر إلى مستوى الجودة المطلوب.

لذا فإن هذه الدراسة بما ستكشفه من نتائج و ما سيبنى عليها من توصيات يمكن الاستفادة منها سواء من قبل مكاتب التدقيق أو الهيئات المنظمة، بما يساهم في تطوير وظيفة التدقيق تحسين جودة أدائها.

### حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في النقاط الرئيسية التالية :

**الحدود النظرية:** تم إجراء هذه الدراسة لمعرفة تطور تنظيم مهنة المحاسبة منذ الاستقلال إلى غاية استصدار قانون 01-10 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر، و معرفة شروط الرفع من الكفاءة و العناية المهنية للمحاسبة، و التطرق إلى مدى تأثير معايير الجودة على المنظمات المهنية المحاسبية الجزائر. و كذا تقييم المنظمات المهنية المحاسبية بالجزائر وفق معايير الجودة.

**الحدود البشرية:** و ذلك باختيار عينة عشوائية من أفراد مجتمع الدراسة و المتمثلين في كل من الخبراء المحاسبين، و محافظي الحسابات، و المحاسبين المعتمدين، و أساتذة جامعيين في مجال المحاسبة و المراجعة، حيث لا يمكن أن نعتد على أفراد غير منتمين لهذه العينة من مجتمع الدراسة.

**الحدود المكانية:** تم إجراء هذه الدراسة على مستوى ولاية الوادي و ولاية المغير، حيث تم الاعتماد على الاستبيان الالكتروني و الاستبيان الورقي. و ذلك لإجابة فئة قليلة على الاستبيان الالكتروني.

**الحدود الزمنية:** بالنسبة للفترة الزمنية للدراسة فقد تمت في السداسي الثاني من السنة الدراسية 2023/2022.

### أسباب اختيار الموضوع:

تتضح أسباب اختيار الموضوع من خلال بعض النقاط، مقسمة إلى معيارين أساسيين هما :

### أسباب موضوعية:

- الإصلاحات التي تشهدها الجزائر في مجال المحاسبة و المراجعة، و ذلك بإصدار مجموعة من القوانين و المراسيم لتنظيم مهنة المراجعة، و كذلك إصدار معايير للمراجعة لمواكبة التطور العالمي.
- التطورات التي تشهدها الجزائر و معرفة ما إذا كان النظام المحاسبي الجزائري يرقى إلى هذه التطورات.
- معرفة ما إذا كانت الجزائر قد نجحت بالتشريعات و القوانين التي وضعتها لتنظيم المهنة بالرفع من جودة أداء المهنيين.

### أسباب شخصية:

- أسباب شخصية بحتة و ذلك لأن دراسة مادة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر في السنة الثانية ماستر غير كافية للإلمام بجميع جوانب المهنة و رغبة منا في التعمق الموضوع.و من أجل آفاق مستقبلية من اجل المواصلة في الميدان.
- لأن مجال المحاسبة مجال تخصصنا و رغبة منا في الإلمام بجميع ميادين المحاسبة.
- نظرا لأن مهنة المحاسبة مهنة مهمة و شريفة و لها مكانة مرموقة في المجتمع، و تحظى لاهتمام فئات عديدة من المجتمع.

### المنهج المستخدم في الدراسة:

للإجابة على الإشكالية و فروض الدراسة، تم الاعتماد على مجموعة من المناهج، نذكرها في النقاط التالية :

**المنهج التاريخي:** تم استخدام هذا المنهج لمعرفة مراحل تطور مهنة المحاسبة و مهنة محافظ الحسابات، و مهنة خبير محاسب، و محاسب معتمد في الجزائر.

**المنهج الوصفي و التحليلي:** و كان ذلك من خلال دراسة الإطار النظري لهنة المحاسبة، و دراسة شروط الرفع من الكفاءة و العناية المهنية و مدى تأثير معايير الجودة على المنظمات المهنية ذلك بجمع المعلومات من (الكتب، مقالات، ملتقيات، مذكرات، الاستبيان...إلخ). و استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل نتائج أفراد عينة الدراسة. و لتفسير و تحليل نتائج الدراسة و الوقوف على صحة اختيار الفرضيات من عدمها.

### صعوبات الدراسة:

من صعوبات التي واجهتنا في الجانب الميداني للدراسة ما يلي :

- صعوبة التنقل بين ولايتي الوادي و المغير و ذلك للحصول على أكبر عدد عينات الدراسة للإجابة على استمارة الاستبيان. و ذلك بعد نقص الإجابة على الاستبيان الالكتروني.
- عدم استجابة عض المستجوبين من المهنيين نظرا لانشغالهم بإعداد الميزانيات السنوية، حيث تم توزيع 50 من الاستبيان وتم استرجاع 45 فقط.

### هيكل الدراسة:

اعتمدنا في بحثنا هذا على ثلاث فصول حيث تناولنا في الفصل الأول بتطور مهنة المحاسبة في الجزائر و الإصلاحات التي قامت بها الجزائر و أسبابه و أيضا التعريف بالمنظمات المشرفة على المهنة و هيكلها و تنظيمها، و كذلك التعريف بمهنة كل من خبير محاسب، محافظ حسابات، و محاسب معتمد. أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى جودة التدقيق و معايير التدقيق المتعارف عليها و الشروط التي وضعها المشرع من اجل الرفع من الكفاءة و العناية المهنية لممارسي مهنة المحاسبة، وصولا إلى تعاريف عامة عن الجودة و المعلومات المحاسبية و خصائصها و مدى تأثير معايير الجودة على المنظمات المهنية، أما الفصل الثالث هو دراسة ميدانية لعينة متكونة من مراجعين و المحاسبين المعتمدين بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال التدقيق و المراجعة ثم عرض الدراسة و أدواتها و نتائج الدراسة و مناقشتها.

تأتي أهمية هذه الدراسة لما لهذا الموضوع من أهمية في تقييم المنظمات المهنية بالجزائر، و مدى سعيها لرفع من جودة أداء مهنة المحاسبة بالجزائر

# الفصل الأول

المنظمات المهنية المحاسبية في

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### تمهيد :

لقد أدى اتساع وكبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها وتعدد فروعها إلى تطور مهنة المحاسبة، وزيادة الاهتمام بها من طرف المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمدققين وخاصة مع ظهور العولمة وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات .

ففي ظل انتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها مع مطلع عام 2010، ولم يقتصر ذلك على تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) فقط و إنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار جملة من النصوص القانونية بعدما عرفته المهنة من اختلالات وانتكاسات عديدة ولفترة طويلة، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب لعل أهمها ضعف تأهيل المهنيين، وقصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها بسبب سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم .

وفي ظل هذا الوضع المتردي تقرر إصلاح المهنة المحاسبية وذلك بصدور العديد من النصوص القانونية أهمها القانونون 10-01 وكذا إصدار مجموعة من معايير التدقيق الوطنية، وهو ما قد يشكل فرصة هامة وضرورية لتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، وتأهيلها لمواجهة المشاكل المحاسبية المعاصرة .

وقد تم تقسيم الفصل الأول إلى :

. المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

. المبحث الثاني: الهيئات المشرفة عن المهنة

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تغيرات كثيرة وحذرية منذ إصدار القانون 07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، وأهمها صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي بصدوره أنهى جدلا كبيرا في الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد .

وقد ميز القانون رقم 10-01 بين الهيئات التالية :

. المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).

. التنظيمات المهنية والتي تفرع إلى :

\*المصنف الوطني للخبراء المحاسبين (ONEC).

\*الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCA).

\*المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (SNCA).

### المطلب الأول: دور المنظمات المهنية المحاسبية في إصلاح مهنة المحاسبة

يمكن تلخيصها فيما يلي :<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup> أيت محمد مراد، مركز التكوين المتواصل، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، السنة الثانية، ماستر عن بعد، تخصص محاسبة، السنة الجامعية 2022/2023، ص : 04.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### المطلب الثاني : أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر

يعتبر قانون رقم 25-75 الصادر في تاريخ 29 فيريل 1975 الذي يحمل تطبيق النظام المحاسبي السابق ( PCN)، غير مواكب للتطورات الاقتصادية التي تطمح إليها الجزائر حاليا، خاصة فيما يتعلق بالاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي، ويمكن إرجاع ذلك للأسباب التالية :

- . التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية .
- . التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا .
- . توفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية
- . محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات، والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية .<sup>1</sup>
- . انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية من خلال شركات عابرة للقارات وكذا انفتاح أسواق المال على المستوى الدولي
- . ظهور إصلاح محاسبة الدولة في الكثير من البلدان المتقدمة كفرنسا وكذا الدول النامية كما هو الشأن مثلا تونس والمغرب<sup>2</sup>
- . عدم ملائمة المخطط الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر.<sup>3</sup>
- . انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق.

<sup>1</sup> ياسمين لعلايية، محاضرات تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، جامعة سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، سنة أول ماستر محاسبة وتدقيق، السنة الجامعية 2019/2020، ص: 14.

<sup>2</sup> سحنون بونعجة، نبيل بوفليح: متطلبات تطور الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبة الدولية، مجلة الرياض " الأعمال الاقتصادية"، العدد 05، 2019، ص: 113.

<sup>3</sup> ناصر مراد، النظام المحاسبي والمخطط الوطني، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010، ص: 07.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### المطلب الثالث : أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر

- يتضح من الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى تبني خيار الإصلاح المحاسبي، إنها كانت تهدف من وراء ذلك إلى :
- . تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر .
  - . الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها .
  - . العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية، مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام .
  - . تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ونظيرتها الأجنبية .<sup>1</sup>
  - . توافق القوائم المالية للمؤسسات الوطنية مع الأجنبية .
  - . قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي .
  - . إعطاء معلومات مالية ملائمة أكثر على تشجيع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ياسمين لعلايبي، محاضرات تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، جامعة سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مرجع سابق، ص:

15

<sup>2</sup> مسعود صديقي، فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول " الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، الجزائر، ص:

.07

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### المبحث الثاني : الهيئات المشرفة على المهنة

بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ونميز أهم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر نوجزها كالتالي:

#### المطلب الأول : المجلس الوطني للمحاسبة

يعد المجلس الوطني للمحاسبة جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك، ومهني مشترك يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث، وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، ومن أهم الانجازات التي قام بها المجلس الوطني للمحاسبة على أساس المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 هو إعداد النظام المحاسبي المالي، الصادر بالجريدة الرسمية بتاريخ 25 نوفمبر 2007 من خلال القانون رقم 07-11 أعيد تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة بعد صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جويلية 2010، والذي أسندت إليه مهمة جديدة والمتمثلة في الإشراف على مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تنص المادة 04 من نفس القانون على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة خاضع لسلطة وزير المالية.<sup>1</sup>

وتطبيقا لأحكام القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جويلية 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، وكذا تشكيلة وصلاحيات لجانه المتساوية الأعضاء<sup>2</sup> وقد تم إلغاء كل الأحكام المخالفة لهذا المرسوم خصوصا المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 ديسمبر 1996 والمتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.

#### أولا : تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

ويتضمن المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة كما يلي:<sup>3</sup>

- يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية او ممثله .
- يتشكل من ممثل الوزير المكلف لكل من: الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة .

<sup>1</sup> ايت محمد مراد، مركز التكوين المتواصل، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مرجع سابق، ص: 02.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 01، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011، ص: 04.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-24، نفس المرجع السابق، المادة 02، ص: 04.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

- . رئيس المفتشية العامة للمالية .
- . المدير العام للضرائب .
- . المدير المكلف بالتقييم المحاسبي لدى وزارة المالية .
- . ممثل برتبة مدير كل من: بنك الجزائر، لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، مجلس المحاسبة .
- . ثلاث أعضاء منتخبين عن كل من: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
- . ثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجال المحاسبة والمالية، ويعينهم الوزير المكلف بالمالية .

### ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

تم تقسيم المهام الموكلة للمجلس الوطني للمحاسبة إلى ثلاث ادوار، نلخصها فيما يلي: <sup>1</sup>

#### 1. من ناحية الاعتماد :

يمارس المجلس المهام الآتية:

- . استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف 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، وإعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- . استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها، ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها .
- . استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين و عرضها للموافقة .

#### 2. من ناحية التقييم المحاسبي:

فيمارس المجلس المهام الآتية:

- . جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها .
- . تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية.
- . اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييم المحاسبات .
- . دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة، وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها .
- . المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين، وتحسين المستوى في مجال المحاسبة .

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-24 ، مرجع سبق ذكره، المواد 10-11-12، ص: 04.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

- . متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة على المستوى الدولي .
- . تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته .

### 3- من ناحية تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:

فيمارس المجلس المهام الآتية:

- . المساهمة في ترقية المهن المحاسبية، وتطوير 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 .
- وعليه يمكن القول أن المجلس الوطني للمحاسبة يلعب دور الإشراف على تنظيم مهنة المحاسبة، من خلال تحديد شروط مزاوله المهنة، كما يقوم بالإشراف على عملية التقييس المحاسبي أي وضع معايير محاسبية تتكيف مع التطورات والمستجدات التي تطرأ على بيئة المحاسبة الدولية .

### المطلب الثاني: المنظمات المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، تم تفكيك المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، التي انشأت بموجب المادة الخامسة من قانون 91-08 وذلك باعتبارها من بين المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة حينها إلى ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية وزير المالية

تنص المادة 14 من قانون 10-01 على انه " ينشأ مصرف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ، ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها القانون"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لطيفة بكوش، المنظمات المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة، محاضرات في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر ، ثانية ماستر محاسبة، قسم العلوم المحاسبية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي ، دون سنة، ص: 38-39.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### الفرع الأول: التعريف والتشكيلة

**1-1 المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:** يعرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين على انه تنظيم يتمتع

بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسبي<sup>1</sup> بموجب المادة 1 و3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتم تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، ويتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الجدول، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يتم تعيينهم بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين<sup>2</sup>

### **2-1 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**

تعرف على أنها تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويظم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات<sup>3</sup>

بموجب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، يتشكل المجلس من 09 تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يعين 03 ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات<sup>4</sup>

### **3-1 المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :**

تعرف على أنها تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويظم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> أيت محمد مراد، مركز التكوين المتواصل، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مرجع سابق، ص: 01.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 01 و03، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011، ص: 04.

<sup>3</sup> أيت محمد مراد، مركز التكوين المتواصل، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مرجع سابق، ص: 01.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 03، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011، ص: 11.

<sup>5</sup> أيت محمد مراد، مركز التكوين المتواصل، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، السنة الثانية - ماستر عن بعد، مرجع سابق، ص: 01.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

بموجب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، يتشكل المجلس من 09 تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يعين 03 ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : مهام التنظيمات المهنية المحاسبية في الجزائر

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه، وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم، وفقا للمادة 15 من قانون 01-10 تعد المجالس أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يلي:

- . 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 اجل شهرين من تاريخ إيداعها .
- . إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة .
- . إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.
- . المساهمة في الأعمال التي تبادر بها السلطة العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي (وضع المعايير المحاسبية)، والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن .
- . تمثيل مصالح مهنة المحاسبة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة .

● كما انه وفقا للمادة 02 من المراسيم التنفيذية 11-25 و 11-26 و 11-27 يحدد مقر هذه المجالس مدينة الجزائر ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 03، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011، ص: 14.

<sup>2</sup> القانون 01-10 المؤرخ 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 15-16-17، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010، ص: 06.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### الفرع الثالث : صلاحيات ومهام التنظيمات المهنية

#### أولا : صلاحيات التنظيمات المهنية

يكلف كل من المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بما يلي:

. إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها .

. إقفال الحسابات السنوية المالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية، مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية .

. تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة .

. ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها .

. تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

. الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية .

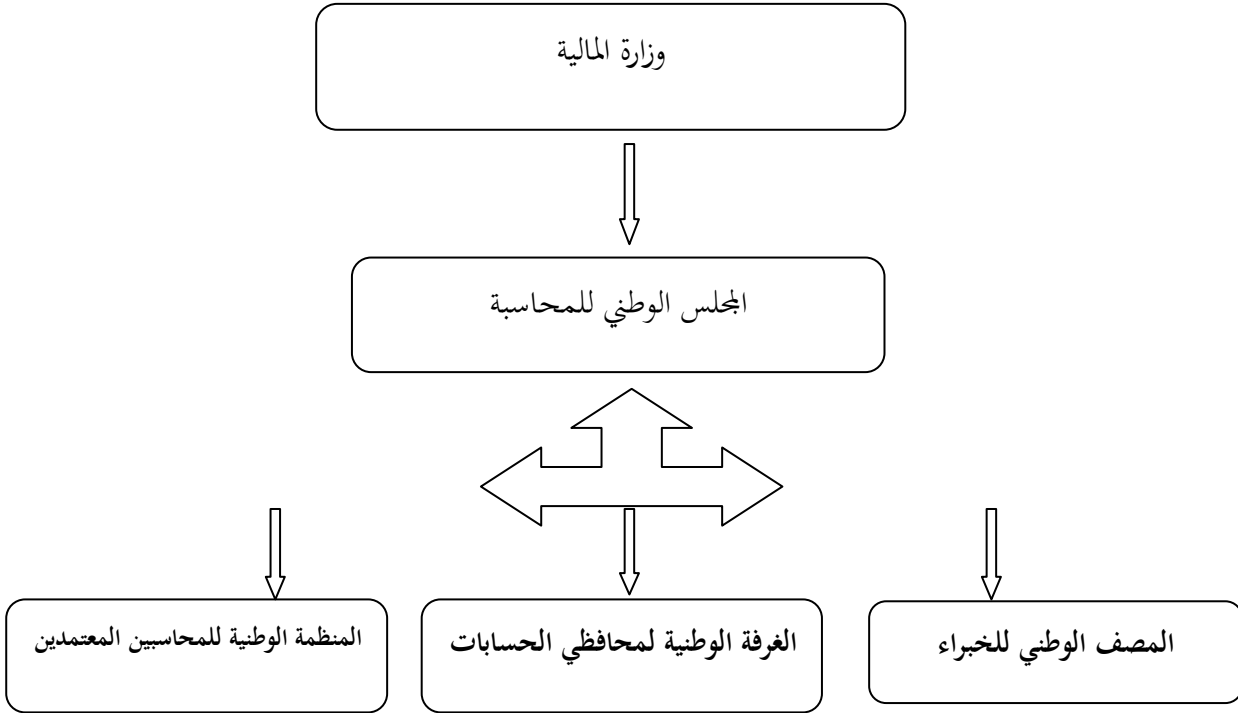
. تمثيل كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة .

. إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-25، 11-26، 11-27 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وصلاحياته وقواعد سيره، المادة 04-10-13، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، ص: 08.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

الشكل رقم (01): الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في إطار قانون 10-01



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القانون 10-01

المطلب الثالث: ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر

1-1 ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر:

يقسم المهنيون الذين يمارسون مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ثلاث فئات هم: الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولكل منها تعريف خاص به وشروط كيفية ممارسة هذه المهنة، والمهام التي يقوم بها

أولا: الخبير المحاسب

1- تعريف الخبير المحاسب:

تنص المادة 18 من القانون 10-01 " يعد خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في ذات القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات<sup>1</sup>

### 2- مهام الخبير المحاسب: يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية:<sup>2</sup>

- . تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة .
  - . مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة، وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.
  - . التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك .
  - . تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي .
  - . إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته .
- وحسب المادة 13 من نفس القانون فإنه يمكن للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات أن يعينا بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية و قانون الإجراءات الجزائية<sup>3</sup>.

### 3- تحديد أتعاب الخبير المحاسب:

تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات، يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية<sup>4</sup>.

### ثانيا: محافظ الحسابات

#### 1- تعريف محافظ الحسابات:

حسب المادة 22 من القانون 10-01 "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>5</sup>

<sup>1</sup> "قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، مرجع سابق، ص: 06.

<sup>2</sup> تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة مستغانم، ديسمبر 2017، ص: 436.

<sup>3</sup> قانون 10-01، نفس المرجع السابق، ص: 06.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص: 07.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، نفس الصفحة .

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### 2- مهام محافظ الحسابات :

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:

. يشهد بان 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 .

. يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدججة والمدعمة وصورتها الصحيحة المعدة من قبل الشركة أو الهيئة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار

. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة أو المديرين المسيرين.<sup>1</sup>

. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

. يطلع المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المدولة المتواصلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعة أن يعرقل استمرارية الاستغلال للمؤسسة وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بدون التدخل في التسيير.<sup>2</sup>

### 3- تحديد أتعاب محافظ الحسابات : تقوم الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات بتحديد

أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر 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.<sup>3</sup>

### ثالثا : المحاسب المعتمد

<sup>1</sup> وفاء بن الشريف، أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع حسابات المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015، ص: 07.

<sup>2</sup> زين يونس، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة الوادي، العدد السادس، جوان 2014، ص: 36.

<sup>3</sup> قانون 10-01 مرجع سابق، ص: 08.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

**1- تعريف المحاسب المعتمد :** تعرف المادة 41 من القانون 10-01 المحاسب المعتمد انه: " المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته"<sup>1</sup>

**2- مهام المحاسب المعتمد:** يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد فيما يلي:<sup>2</sup>

- . مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات .
- . عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، وذلك على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه وتحت مسؤوليته .
- . يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها .
- . يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية .
- . يسمح له القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية إذا التمس منه الزبون ذلك .

**3- تحديد أتعاب المحاسب المعتمد:** حسب المادة 45 من القانون 10-01 تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية المهمة في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت تصرفه وشروط تسليم الوثائق، ولا تحسب هذه الأتعاب في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.<sup>3</sup>

### 2-1 شروط ممارسة المهن المحاسبية:

وضع المشرع الجزائري مجموعة من الأحكام لتحديد الشروط التي يجب توفرها في الشخص الطبيعي المتقدم لممارسة أنواع المهن المحاسبية، لذلك حددت المادة 08 من القانون 10-01 الشروط التي يجب توفرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهي كالاتي:<sup>4</sup>

● أن يكون جزائري الجنسية .

● أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

\* بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه .

<sup>1</sup> قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، ص: 08.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص: 08-09.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص: 09.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص: 05.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

\* بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه .

\* بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة .

● أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية .

● ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

● أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة

الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون .

● أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام

المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم .

**3-1 مسؤوليات ممارسي المهن المحاسبية:** يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ثلاثة

أنواع من المسؤولية:<sup>1</sup>

● المسؤولية المدنية:

حيث يعتبر المهنيون المحاسبون الثلاث مسؤولين مدنيين تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية .

● المسؤولية الجزائية:

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني

● المسؤولية التأديبية:

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس

الوطني للمحاسبة وهي لجنة الانضباط والتحكيم، ولا يستثنى المهنيون المحاسبون الذين استقالوا من مهنتهم، فتتم

محاسبتهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظيفتهم، وتتمثل العقوبات

التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها كما تناولناها سابقا في:

\* الإنذار

\* التوبيخ

\* التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص: 10، 12.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

\* الشطب من الجدول

### 4-1 حالات التنافي والموانع:

استهدافا لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكم استقلالية فكرية وأخلاقية، حدد القانون 10-01 حالات التنافي والموانع في المادتين 64 و65 التي تسمح بذلك، وتمدد هذه الحالات لأعضاء شركات محافظة الحسابات وهي كما يلي:<sup>1</sup>

. 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 من هذا القانون .

. الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة .

. كل عهدة برلمانية ، وكل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة، حيث يتعين على المهني

المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في اجل

أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته .

. لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

وتضيف المادة 66-74 من القانون 10-01 حالات التنافي والموانع التالية :<sup>2</sup>

. لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجر أو أتعاب أو امتيازات أخرى ، لا

سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي

حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة .

. يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها

مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

. إذ استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين للحسابات أو أكثر، فان هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس

السلطة ، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونون متممين إلى نفس شركة محافظة الحسابات .

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص: 10، 11.

<sup>2</sup> قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، ص: 11، 12.

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

. إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة ، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .

. يمنع الخبير المحاسب 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 لإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة .

. يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات، ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتربصون، وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47، 48، 49، 52، من القانون 10-01.

. لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا ولا سيما الحالات التالية:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين .
  - بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة .
  - بناء على إرادة موكلهم .
  - عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم .
- . يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبيرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات .

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

الشكل رقم (02): إمكانية ممارسة مهن المحاسبة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماد على قانون 10-01

## الفصل الأول : المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

### خلاصة الفصل :

نستخلص مما سبق أن مهنة المحاسبة في الجزائر مرت بعدة مراحل نتيجة تطور المؤسسات الاقتصادية وزيادة حجم الأنشطة وتزامنت البداية مع الاستقلال للتخلص من التبعية وبناء قطاع اقتصادي، فتم تبني النظام الاشتراكي وإعداد مخطط محاسبي وطني (PCN) وتنظيم مهنة المحاسبة أول سنة 1970، وأيضاً من خلال القانون 91-08 سنة 1991 تماشياً مع التوجه الاقتصادي الجديد -اقتصاد السوق، كان لابد من إصلاحات محاسبية تجسدت على شكل إصدار مجموعة من النصوص القانونية، فالإصلاح مرحلة أساسية شاملة أمت بكل الجوانب من تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) وإعادة تنظيم المهنة بموجب القانون 10-01 الذي نص على ممارسي المهن المحاسبية وشروط التحاقهم بالمهن وحدد مهامهم .

كما أن مهنة المحاسبة أصبحت تتبع وزارة المالية بعدما كانت تشرف على تنظيمها هيئة واحدة منذ سنة 1991 متمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فان القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 جعلها تحت إشراف ثلاث هيئات جديدة وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة التابع رسمياً لوزارة المالية .

# الفصل الثاني

تقييم المنظمات المهنية المحاسبية  
في الجزائر وفق معايير الجودة

## تمهيد :

لقد اهتمت العديد من البلدان بتطوير أداء مهنة المحاسبة و المراجعة من خلال استصدار العديد من القوانين و الأنظمة المهنية التي تعمل على تنظيم أداء المهنة و رفع مستواها، بالإضافة إلى جهود المؤسسات المهنية في تلك البلدان في إصدار المعايير و الإرشادات التي تحكم العمل المهني، و الجزائر من بين هذه الدول التي تسعى إلى وضع مستويات للأداء المهني للمدقق الحسابات الخارجي و يترتب التزام المدقق الخارجي بهذه المعايير ومستويات الأداء المهني الارتقاء بجودة الأداء، ولقد قامت الجزائر بعدة إصلاحات و تدابير تنظيمية من اجل الوصول إلى ذلك حيث اتجهت المنظمات المهنية للمحاسبة بالجزائر بالعمل على تحسين مستوى جودة التدقيق و الارتقاء به بما يخدم المصلحة العامة و ذلك عن طريق وضع ضوابط و معايير للتأكيد على جودة الأداء.

و قد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين هي :

**المبحث الأول: معايير جودة أداء مهنة المحاسبة بالجزائر.**

**المبحث الثاني: مدى تأثير معايير الجودة على المنظمات المهنية المحاسبية بالجزائر.**

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### المبحث الأول: معايير جودة الأداء مهنة المحاسبة في الجزائر

ينبع وجود مهنة التدقيق من ضرورة تلبية حاجات المجتمع و بالتالي فإنه يتوقع أن تكون مهنة التدقيق في تحسن و تطوير من اجل تلبية الاحتياجات المتطورة في المجتمع و تعتبر تحسين جودة مهنة التدقيق في الجزائر مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات، المنظمة محل التدقيق، المنظمات المهنية )

### المطلب الأول: معايير جودة التدقيق

#### أولاً: مفهوم و أنواع التدقيق

#### 1 - مفهوم التدقيق:

توجد عدة تعاريف للتدقيق نذكر منها:

يعرف التدقيق على أنه " عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات، تحديد و إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و المعايير المحددة مسبقاً و يجب أن يتم التدقيق بواسطة شخص فني و محايد ".<sup>1</sup>

كما عرف التدقيق بأنه فحص الأنظمة الرقابية و البيانات و المستندات و كذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، فحصاً نظامياً و مطابقاً للمواصفات و المعايير العامة المعترف بها و الخروج من هذا الفحص برأي منطقي و محايد يدل دلالة واضحة عن مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة بما هو موجود على أرض الواقع.<sup>1</sup>

وتم تعريفه: " علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع و عن مركزه المالي "<sup>2</sup>

#### 2- أنواع التدقيق:

#### أ - من حيث نطاق عملية التدقيق:

<sup>1</sup> سماح أسامة نعلان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2018، ص: 19.

<sup>2</sup> السيد أحمد، المراجعة و الرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، 2008، القاهرة، ص: 29.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

■ **تدقيق كامل:** يقصد به التدقيق الذي يحول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، و لا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المدقق. حيث يقوم المدقق بفحص القيود و المستندات و السجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية. حيث أن مسؤوليته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، و يتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات.<sup>1</sup>

■ **تدقيق جزئي:** هو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق بحيث يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها، و تقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات، و عليه فإن مسؤولية المدقق تنحصر في مجال الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود التدقيق و الهدف المراد تحقيقه،<sup>2</sup>

### ب - من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

■ **التدقيق المستمر:** يقصد به قيام عملية التدقيق و الفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق و فحص البيانات المثبتة بالدفاتر و السجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر، يتم هذا النوع و يسير وفق برنامج يعده و يجهزه المدقق على ضوء دراسته لأنظمة الرقابة الداخلية.

■ **التدقيق النهائي:** يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت و قيود التسوية قد أجريت و القوائم المالية قد أعدت، و يمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر و التغيير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات و إقفال الدفاتر.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسين يوسف القاضي و آخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2014، ص: 31.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، دار الجامعية، القاهرة، 2002، ص: 35.

<sup>3</sup> زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق، دار الراية، عمان، 2009، ص: 49.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### ج - من حيث القائمين بعملية التدقيق:

- **التدقيق الداخلي:** يتم هذا التدقيق من قبل شخص من داخل المؤسسة نفسها، حيث يقوم بعملية فحص الدفاتر و السجلات و مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر و السجلات، و ذلك لمحاربة الأخطاء الانحرافات و التلاعبات و في هذه الحالة يسمى هذا التدقيق الداخلي، و يعتبر إحدى أدوات الرقابة الداخلية كونه يتم من قبل شخص يعتبر موظفا في المؤسسة و يخضع لسلطة الإدارة.<sup>1</sup>
- **التدقيق الخارجي:** هو التدقيق الذي يتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية، حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة و الهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي في حول عدالة القوائم المالية.<sup>2</sup>

### د - من حيث الالتزام:

- **التدقيق الإلزامي:** و هو التدقيق الذي يلزم القانون المؤسسة بضرورة القيام به عن طريق تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.
- **التدقيق الاختياري:** يتم التدقيق الاختياري بناء على طلب الجهات أو الأطراف ذات صلة بالمؤسسة أو أصحاب المصالح الذين تتأثر قراراتهم بما يدور في المؤسسة. لهذا فإنه يتناسب مع شركات التضامن و الأشخاص و الأفراد، و يحق لطبي المراجعة تحديد نطاق التدقيق.<sup>3</sup>

### ثانيا: أهمية التدقيق:

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغييرات جذرية في عالم الصناعة و التجارة بصفة خاصة و في مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة و وسائل مختلفة، فتعددت أشكال المؤسسات الناحية القانونية، كذلك من ناحية النشاط ظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي و الوطني و تبعتها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لا بد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين و ماليين و استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، و هو ما يفترض داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة، و مراجعة داخلية تتم

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 5.

<sup>2</sup> حسين يوسف القاضي و آخرون، مرجع سابق، ص: 31.

<sup>3</sup> زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص: 216.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

بواسطة أفراد من داخل المؤسسة، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة و دقة و سلامة القوائم المالية و الختامية و مدى إمكانية الاعتماد عليها.<sup>1</sup>

و يعتبر التدقيق وسيلة و ليس غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها، و من أمثلة هذه الأطراف (الفئات): المدراء المستثمرون المليون، البنوك، رجال الأعمال و الهيئات الحكومية... إلخ. إذ أن إدارة المؤسسة تعتمد كلياً على السياسات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة الأداء و تقييمه، و تحرص على أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة،<sup>2</sup>

ثالثاً: أهداف التدقيق:

يمكن تقسيم أهداف التدقيق:

**1 -أهداف تقليدية:** يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها،
- إبداء الرأي في استنادا إلى أدلة و براهين على شفافية القوائم المالية،
- اكتشاف أعمال الغش و التزوير بالسجلات المحاسبية،
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة،
- مساعدة الإدارة على وضع سياسات و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة،
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص: 18.

<sup>2</sup> صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة، مذكرة شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016، ص: 21.

<sup>3</sup> يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، الأردن، 2003، ص: 3.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### 2 - أهداف حديثة:

بالإضافة إلى المهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقل التدقيق من مجرد قيام مدقق الحسابات بالتأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات، و اكتشاف ما قد يوجد بها م أخطاء أو غش أو تزوير، إلى فحص مدى فعالية و قوة نظام الرقابة الداخلية، و الخروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة، ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية. و تعتبر هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، و من بينها مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها، تقييم الأداء و رفع مستوى الكفاءة و الفعالية في المؤسسة، تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، و يأتي هذا المهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق أكبر ربح هدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها : العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

لقد حاولت العديد من الهيئات و المنظمات العلمية و المهنية في دول العالم وضع القواعد و المعايير التي تحكم تأهيل مزاوالمهنة علميا و عمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدمو القوائم المالية و يمنح لهم الثقة فيما يصدره المدققون من أحكام، و التغلب بذلك على الأشكال القائمة حول الصعوبات التي تتعرض للمراجع.<sup>1</sup>

### رابعاً: مفهوم جودة التدقيق:

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الدراسات و البحوث الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة التدقيق، فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في عام 1974 أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، و من خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت التدقيق و من ناحية أخرى فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي رقم (220) حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على الجودة التدقيق تتمثل في السياسات و الإجراءات المطبقة في منشأة التدقيق للتحقق من أعمال التدقيق المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها. معنى ذلك أن مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية، يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، و معايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل المنشأة. و تتعلق معايير الأداء في منشأة

<sup>1</sup> صالح محمد يزيد، مرجع سابق، ص: 22

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في منشأة المراجعة مثل النزاهة و الموضوعية و الاستقلال و توافر المهارات و الكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها.<sup>1</sup>

و مما تقدم يمكن تقديم التعريف التالي لجودة التدقيق:

إن جودة التدقيق هي أداء خدمات التدقيق بكفاءة و فعالية عالية، و فق المعايير و الأحكام المهنية، مع الاستقلالية في الإفصاح و التقرير عن الأخطاء و الغش المكتشف، و هذا من أجل تلبية توقعات و احتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق.<sup>2</sup>

**خامسا: معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها:**

تعتبر معايير التدقيق كمقياس واضح نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق و الحكم على الجدوى منها حيث نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير التدقيق المتعارف عليها كما يلي:

**1- معايير العامة:** سميت هذه المعايير بالمعايير الشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات و يمكن حصرها في الآتي:

❖ **معيار التأهيل العلمي و العملي:** و ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة و الخبرة العملية و الكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق، يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة و الضرائب و التدقيق و غيرها من المجالات و التدقيق و غيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية، إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب و التعليم طوال ممارسته ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، و يظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.<sup>3</sup>

تلعب المنظمات المهنية في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم و زيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية و توجيهية، كما يشمل التدريب في التدقيق على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات و الندوات التي تنظمها و تعقدتها المنظمات المهنية.

<sup>1</sup> أحمد محمد نور و آخرون ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية،الإسكندرية ، مصر ، 2007، ص: 8 .

<sup>2</sup> موسى رحمانى ، فاتح سردوك، مجلة العلوم الإنسانية ، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية و الهيئات المهنية للمراجعة ، العدد 35/34، بسكرة الجزائر، 2014، ص: 191.

<sup>3</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص: 35.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

❖ **معييار استقلال المدقق:** يقوم المدقق بتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من بيانات و معلومات، و حتى تتوفر الثقة لمستخدمي لا بد أن يكون المدقق غير متحيز، أي أنه يقدم رأيا موضوعيا و غير متحيزا.

و تتوقف استقلاليه و حياده في إبداء رأيه و لا يوجد درجات في عدم الاستقلال، و بجدد التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني و هو ضروري لممارسة المهنة، و تحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي و الثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية و يعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية و عدم التحيز عند إبداء رأيه التالية لتحديد مدى استقلالية المدقق:

أ - **عدم وجود مصالح مادية للمدقق:** ينبغي على المدقق أن لا تكون لأحد أقربائه مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و أن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية.

ب **وجود استقلال ذاتي:** يقتضي هذا المحور عدم تدخل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق.<sup>1</sup>

❖ **بذل العناية المهنية المناسبة:** تبرز أهمية هذا المعيار من كون خدمات المدقق يعتمد عليها العديد من الأطراف، فبالإضافة إلى اهتمام الأطراف المعنية بتكوين المدقق و خبرته المهنية و استقلاله أثناء أداء عمله، فإنه يجب على المدقق أن يثبت عناية مهنية لازمة و مهارة خاصة في تنفيذ عملية التدقيق.

و يقصد بالعناية المهنية اللازمة التزام المراجع بمستوى أداء معين، هذا المستوى تتحكم فيه العديد من العوامل منها التشريعات و القوانين التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى من العناية المطلوبة.<sup>2</sup>

### 2- معايير العمل الميداني:

تشتمل هذه المعايير على التخطيط و تنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر به المدقق خلال أدائه لمهمته إلى الوظائف المنوطة به، رغم صعوبة تعيين معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات عل اختلاف عملياتها و نظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها في ما يلي:

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 73.

<sup>2</sup> تهامي طواهر، محمود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، ص:

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### ❖ معيار التخطيط و الإشراف الملائمين :

تتعلق معايير العمل الميداني بجمع الأدلة و الأنشطة الأخرى المتعلقة بأداء العمل الميداني و يتناول المعيار الأول منها أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم و بما يوفر الإشراف المناسب على أداء المساعدين. ويعد وجود الإشراف الملائم أمراً ضرورياً في المراجعة، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراءهم العملية محدودة.<sup>1</sup>

### ❖ معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية: يقتضي المعيار الثاني من معايير

الفحص الميداني بأنه يجب دراسة تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة و التي سوف تحدد إطار التدقيق .

و يوضح هذا المعيار الفرضيتين الذين من أجلهما يجب فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية

أ - تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه: فالمدقق لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال المدة محل الفحص .

ب - دراسة نظام الرقابة الداخلية و تقويمه: و تحديد مدى الاختبارات التدقيق التي سيقوم بها المدقق لكي يمكنه من الاقتناع بعدالة القوائم المالية.<sup>2</sup>

### ❖ معيار كفاية أدلة الإثبات : يقصد بأنه يجب على المدقق أن يقوم بتجميع الأدلة و البراهين الكافية

و الملائمة التي يستطيع على ضوئها أن يبدي رأيه في القوائم المالية و يكون هذا من خلال الملاحظات و الاستفسارات.

كما أن أدلة الإثبات في التدقيق يجب أن تكون ملائمة مع موضوعها للقيام بعمل المصادقات اللازمة و إجراء الفحص التحليلي قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجل الإدارة، و إجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. و على المدقق أن يقدم جودة و نوعية هذه الأدلة شأنها شأن كميته، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، القاهرة، 2009، ص: 44.

<sup>2</sup> رجب السيد راشد و آخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص: 40.

<sup>3</sup> احمد حلمي جمعة، مدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، عمان، 200، ص: 26.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

3 - معايير إعداد التقرير: و هو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق و نجد فيه المعايير التالية:

❖ **معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:** و فق هذا المعيار يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أُنجزت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، و بالتالي فإن المدقق المرشد الأساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، و هي بذلك معايير موحدة يستخدمها جميع المدققين لضمان مستوى عالي من الممارسة العلمية.

❖ **معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:** يجب على المدقق أن يشير في تقريره إلى مدى الثبات و التحانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، و يهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة و بيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية و تأثيرها على القوائم المالية.

❖ **معيار الإفصاح:** أن القوائم المالية تقدم إلى مستخدميها المعلومات الكافية التي تساعد على اتخاذ القرارات و بذلك ينظر إلى الإفصاح على أنه كاف بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك، و على المدقق أن يولي اهتماماً لجميع الأحداث مع عملية التدقيق و إضافة بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المؤسسة و عليه أن يشير ذلك في تقريره.

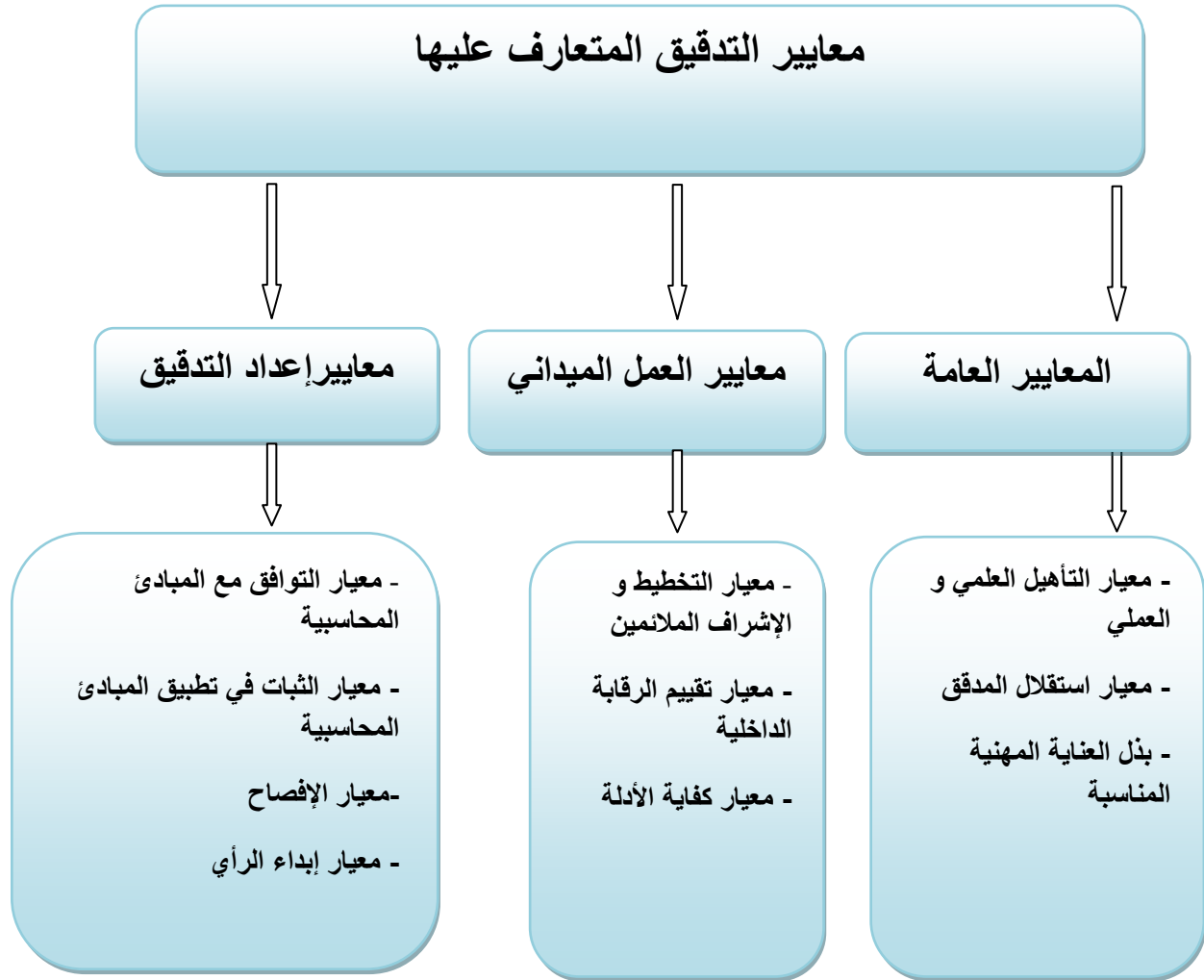
❖ **معيار إبداء الرأي حول عملية التدقيق:** يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، و في حالة امتناعه عن إبداء رأيه في أمور معينة فيجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك، و ينبغي أن يوضح تقريره طبيعة الفحص الذي قام به و درجة مسؤوليته على القوائم المالية و يتخذ المدقق في مجال إبداء الرأي أربعة حالات وفقاً لقوانين التدقيق:

- إبداء الرأي دون تحفظات .،
- إبداء الرأي مع تحفظات .،
- إبداء رأي مخالف أو رأي عكسي .،
- الامتناع عن إبداء الرأي .

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

و تتمثل هذه المعايير سابقة الذكر المقاييس التي يجب على المدقق الالتزام بها عند أدائه مهامه ، و قد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر.<sup>1</sup>

الشكل رقم (03) : معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطلاب اعتمادا على : ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، القاهرة، 2009، ص: 44.

<sup>1</sup> بودنت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، بسكرة، الجزائر، 2016، ص: 28.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

سادسا: معيار الدولي(220) الرقابة على الجودة:

صدر المعيار الدولي رقم( 220) الرقابة على جودة عملية التدقيق من معايير التدقيق الدولية في شهر يونيو 1994، و الذي حل محل الدليل الدولي السابع ( ضبط جودة العمل الميداني ).  
و يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال:  
أ - السياسات و الإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.  
ب - الإجراءات المتعلقة بتفويض للمساعدين لأداء عملية التدقيق.  
ج - سياسات و إجراءات رقابة الجودة على مستوى المكتب التدقيق وأيضا على عمليات التدقيق الفردية.  
و ضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات و السياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير قناعة بأن مهمة التدقيق قد أُنجزت وفقا للمعايير المحددة و المتعارف عليها  
و لقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار بأنه على مؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات و إجراءات الرقابة على الجودة و التي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية المناسبة. أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات الرقابة على الجودة و التي تمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق ما يلي:

❖ **المتطلبات المهنية:** أي التزام العاملين بمكتب التدقيق بمبادئ الاستقلال، الأمانة، الموضوعية و الحفاظ على السرية و أخلاقيات المهنة، تعتبر هذه العناصر و خاصة استقلالية مدقق الحسابات بمثابة العمود الفقري لجودة التدقيق و إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير التدقيق لن تكون ذات أهمية كبرى.  
و من أهم إجراءات التي جاء بها هذا العنصر الرقابي :

أ - التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب و في الإشراف و متابعة عمليات التدقيق.  
ب - مراقبة الالتزام بالسياسات و الإجراءات المتعلقة بالاستقلالية و الأمانة و الموضوعية و السرية و السلوك المهني، و ذلك من خلال التأكيد على أنهم ملمون بالسياسات و إجراءات المؤسسة، و عدم وجود أو حدوث علاقات أو معاملات محظورة بموجب سياسة المؤسسة.

ج - المتابعة الدورية لعلاقة المؤسسة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية المؤسسة

1.

<sup>1</sup> بودنت أسماء، مرجع سابق، ص: 70.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

❖ **المهارات و الكفاءة:** يجب على مكاتب التدقيق أن تعين أشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي و العملي اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة، و ينقسم هذا العنصر الرقابي إلى:

أ - **التعيين أو التوظيف:** و يتطلب هذا الاحتفاظ ببرنامج مصمم لتعيين أفراد مؤهلين من تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب، و وضع أهداف للتوظيف و تحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف .

ب - **التطوير المهني:** يجب وضع إرشادات و متطلبات التعليم المهني المستمر و إبلاغها إلى الأفراد و إسناد مسؤولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة و كذلك توفير المعلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية و الفنية و تشجيع الأفراد على المساهمة في التطوير الذاتي من خلال ( تزويد الأفراد بالمواد المطبوعة الخاصة، إعداد دورات التدريبية و تطويرها، اختيار و تأهيل المدربين ).

ج - **الترقية و التوظيف:** يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسئولة في المكتب مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي و الكفاءة المتوقعة مثل ( المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة و التدريب، العلاقة مع العملاء ) و كذلك تقييم أداء الأفراد و إشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد و متابعة هذه التقييمات.

❖ **توزيع مهام عملية التدقيق:** أي يجب أن تعهد عملية التدقيق إلى فريق عمل، يمتلكون مستويات من التدريب المهني و الكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية التدقيق، و يتم ذلك من خلال العديد من الإجراءات منها وصف أسلوب المكتب لتوزيع المهام على الأفراد مع تكليف شخص أو أشخاص مناسبين ليكونوا مسئولين عن توزيع الأفراد على مهام التدقيق، كذلك يجب اتخاذ الإجراءات للحصول على موافقة المدقق على جدولة و تحديد عدد الموظفين، و يجب أن يكون فريق العمل متوازيا من حيث التدريب، و الخبرة، و لتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية التدقيق، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد و احتياجات العملاء و غيرها.

❖ **الإشراف:** يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة أن يكون هناك توجيه و إشراف و متابعة للأعمال على كافة المستويات و ذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي تم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة.

و من الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات التدقيق، و توفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، توفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات التدقيق.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

❖ **التشاور:** حيث يبين هذا العنصر من عناصر الرقابة على ضرورة التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة ( داخل أو خارج المؤسسة) عندما يتطلب الأمر ذلك، ومن الإجراءات التي يمكن تطبيقها من أجل تحديد المجالات المتخصصة التي تحتاج إلى تشاور، و تشجيع الأفراد للتشاور، كذلك تحديد أشخاص كاختصاصيين للعمل كمصادر رسمية و تحديد صلاحياتهم في الحالات الاستشارية و تحديد درجة التوثيق المطلوب توفيره لنتائج الاستشارات في الحالات المطلوب التشاور حولها.

❖ **قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:** يجب على مكتب التدقيق وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة و متابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته و قدرته على خدمة العميل بشكل ملائم، و من الإجراءات التي وضعت لذلك و وضع إجراءات لغرض تقييم العملاء المحتملين، و لغرض الموافقة على اعتمادهم كعملاء للمكتب و كذلك وضع تقييم العملاء على ضوء ظهور أحدث معينة لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري استمرار العلاقة مع العميل من عدمه.<sup>1</sup>

❖ **الرقابة:** يجب على مكتب التدقيق أن يراقب باستمرار مدى ملائمة و فعالية سياسات و إجراءات رقابة الجودة، إن الغرض من سياسات و إجراءات الرقابة هو تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الجودة لمكتب التدقيق، و مدى تطبيقه عند أداء مهمة التدقيق و أداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة بالجودة. تتم ذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير القناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، و اتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: شروط الرفع من الكفاءة المهنية لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

بحكم أن مهنة التدقيق الحسابات في الجزائر تشترط الكفاءة المهنية و التي تتمثل في جملة من المعارف و الخبرات في شتى الميادين، و التي تزداد اتساعا مع مرور الزمن يحصل المدقق عليها بعد تكوين نظري و ميداني ناجح في الشهادات من أعلى المستويات و بالتالي حتى يتمكن المدقق من مواصلة المهنة عليه الحصول على تكوين نظري يسمح له بالإحاطة بجوانب أساسية سواء للتدقيق أو المجالات المرتبط بها، و كذا تكوين عملي يمكنه من توظيف معارفه في الواقع و بالتالي اكتساب خبرة مهنية و لكن هذا غير كافي و يجب على المدقق للحصول على الكفاءة

<sup>1</sup> بودنت أسماء، مرجع سابق، ص: 72.71

<sup>2</sup> بودنت أسماء، مرجع سابق، ص: 73.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

المهنية الاستمرار في تنمية المعرف و بهدف الإحاطة بالمؤهلات التي وضعها المشرع الجزائري لتوفر الكفاءة المهنية للمدقق سيتم تقسيمها إلى ثلاث نواحي:

### أولاً: الناحية العلمية :

تمثل حسب المشرع الجزائري حيازة شهادة للخبرة المحاسبية أو لمحافظة الحسابات أو ما يعادلها تعد من أهم شروط التي تمنح من معهد التعليم المتخصص التابع لوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، لكن لا يمكن الالتحاق بالمعهد إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص حيث "تحدد قائمة الشهادات الجامعية بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالتعليم العالي"<sup>1</sup>، و بالتالي فالمشرع الجزائري اشترط ناحية التأهيل العلمي على المدقق للحصول على شهادة جامعية في الاختصاص و شهادة للخبرة المحاسبية أو لمحافظة الحسابات و ما يعادلها.

### 1 - شروط الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص:

يمنح الحق في الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب للحاصلين على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها في الخارج و معترف بمعادلتها في احد التخصصات الآتية تم الحصول عليها على الأقل بكالوريا + 3 سنوات:

- المحاسبة - المحاسبة و المالية - المالية - التدقيق<sup>2</sup>

أما بالنسبة لشهادات الليسانس التي تمنح الحق بالمشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب تصنف كالآتي:

### أ - نظام كلاسيكي:

- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة.
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص مالية.
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة و مالية.
- ليسانس في علوم التسيير تخصص محاسبة.

<sup>1</sup> مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم

المتخصص لمهنة المحاسب ، العدد 11، 2011، المادة 3، ص : 5.

<sup>2</sup> قرار وزاري مشترك المؤرخ في 7 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص

لمهنة المحاسبة ، العدد 45، المادة 2، ص: 12 .

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

- ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية.
- ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية.
- ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد مالي.
- ب - نظام ليسانس - ماجستير - دكتوراه (ل. م. د):
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق.
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة و مالية.
- ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة و جباية.<sup>1</sup>

### ثانيا: الناحية العملية:

إن حصول المدقق على شهادة جامعية في الاختصاص و شهادة الخبرة المحاسبية أو محافظ الحسابات لا يمكنه من مزاوله المهنة إلا بعد إنهاء تربصه المهني لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة، و قد تم التفصيل في دور المهنيين و الشركات المهنية في ضمان و مراقبة التربص تحت توجيه و إشراف المجلس الوطني للمحاسبة، لكن اشترط المشرع للتربص المهني للخبير المحاسب إلا المترشحين الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة و المالية، و للتربص لمحافظ الحسابات إلا المترشحون الحاصلين على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة و التدقيق من المعاهد المذكورة سابقا، كما أن المجلس الوطني للمحاسبة، حدد مدة التربص بسنتين قابلة للتمديد بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة .

لا يقبل لإجراء التربص المهني للمحاسب إلا المترشحون الحاصلون في نهاية دورة التكوين المتخصص في المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني، على معدل عام يعادل على الأقل 20/10 و المتحصلون على الشهادة.<sup>2</sup>

"يجري التربص المهني للخبير المحاسب و محافظ حسابات و المحاسب لدى مهني أو شركة مهنيين يعينهما المجلس الوطني للمحاسبة".<sup>3</sup>

حيث يجب على المتربص ما يأتي:

- إنجاز التربص بانضباط.

<sup>1</sup> قرار وزاري مشترك المؤرخ في 7 مارس 2017، مرجع سابق، المادة 3، ص: 12 .

<sup>2</sup> المرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط و كفايات سير التربص المهني و استقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين، المادة 4، ص: 17 .

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11-393، مرجع سابق، المادة 5، ص: 17.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

- ✓ حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص.
- ✓ احترام السلطة السلمية و الامتثال للقواعد التأديبية و الانضباط و السلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرف على تربصه.
- ✓ الالتزام بالسلوك الحسن و ارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة ، بما يسمح بالتحفظ و القدرة و الاندماج المعنوي.
- ✓ الالتزام بالأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسيّر تنظيم المهنة.
- ✓ رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة 3 سنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص.
- ✓ تحسين معارفه التقنية و تحيينها، و إثراء ثقافته العامة.
- ✓ المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص.
- ✓ تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة و امتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.<sup>1</sup>
- و عند نهاية التربص يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقييم أداء المتربص لالتزاماته، و يحدد قراره و الذي يمكن أن يكون على ثلاثة أشكال كما يلي:<sup>2</sup>
- ✓ إما تسليم شهادة نهاية التربص التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظ الحسابات.
- ✓ إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للتربص ، أو لمدة محددة من التربص، اعتباراً لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص .
- ✓ إما تقرير فترة التربص جديدة لمدة سنة واحدة يستدعي خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية و المهنية و تعميقها.

<sup>1</sup> المرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، مرجع سابق، المادة 13، ص: 19.

<sup>2</sup> مرسوم تنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد شروط و كفايات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب ، العدد 11، 2011، المادة 1، ص: 6 .

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

و بالتالي لا يمكن للمتربص حتى بعد حصوله على شهادة نهاية التربص من ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات إلا بعد الخضوع إلى امتحان نهائي ، و قد فصل المشرع في شروط و كفاءات تنظيم هذا الامتحان من خلال المرسوم 11-74.

### ثالثا - ناحية التطوير و التكوين المستمر:

بعد تكوين المدقق من الجانبين العلمي و العملي يتوجه للممارسة المهنة بكل استقلالية ، فكلما كان تكوينه سليم سهلت عليه مهامه ، لكن هذا في البداية فقط لكن إذا اكتفى المدقق بتكوينه طيلة عمله فإنه يواجه اختلالات في عمله لذا عليه تحديث و تطوير تكوينه انطلاقا تحسینه لأدائه و اطلاعه المستمر على المستجدات التي تشهدا المهنة و كل ما يتعلق بها من قريب أو بعيد فمهنة التدقيق تتأثر بالتغيرات الحاسوبية و الاقتصادية، الاجتماعية و الثقافية، ناهيك عن التطور الذي تشهده المهنة على الصعيد الدولي، لكن المشرع الجزائري لم يلزم مدقق الحسابات بالتطوير و التحديث المستمر و اكتفى بتحميل مجلس الوطني للمحاسبة و اللجان المنبثقة عنه متابعة تطوير التقنيات و المعايير الدولية سواء المحاسبية أو التدقيق.

### المطلب الثالث: شروط الرفع من العناية المهنية لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

يجب على المدقق أن يلي كل الاهتمام و العناية عند ممارسة مهنته ، ليس فقط عند جمع أدلة التدقيق أو عند أعداد أوراق عمله، بل عند كل مراحل أداء مهمته و التي يترتب عليها مسؤولية مهنية، و يمكن تحديد شروط التي يجب توفرها بغية الرفع من جودة أداء مهنته والوصول إلى العناية المهنية المطلوبة في:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة،،
- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها،،
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف ، الذي قد يستغل لحدوث أخطاء،،

● العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية إبداء الرأي،،

● العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته.

فالمدقق الحسابات في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية في أداء عمله و احترام القوانين و التشريعات، و إلا تعرض إلى العقوبات التالية:

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### أولاً- العقوبات الجزائية:

يتحمل المدقق عند التقصير في أداء مهامه بحكم القانون إذا توفر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة و مشاركته فيها كأن يعتمد مثلاً إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يعتمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها.

إن مهنة المدقق الخارجي مهنة منظمة قانوناً لا يستطيع أن يمارسها أياً كان إلا بتوافر شروط معينة لذلك . وضع المشرع الجزائري ضوابط لهذه المهنة و صنف جرائمها و واقع العقوبات على كل من يخالف القوانين على النحو التالي:

#### 1 - الممارسة غير الشرعية لمهنة المدقق الخارجي:

نص القانون 10-01 المتعلق بالمهنة المحاسبية الثلاث في المادة 73 منه "يعاقب كل من يمارس مهنة محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج و في حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة و بضعف الغرامة " <sup>1</sup>

مفاداة هذه المادة انه لا يمكن ممارسة مهنة المدقق الخارجي إلا من قبل أشخاص طبيعيين و معنويين و مسجلين في جدول و الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتاً أو تم شطبه من الجدول لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون فتنفذ عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 73 من المرسوم 10-01.

وفقاً للمادة 74 من القانون 10-01 يعد ممارساً غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كل من ينتحل هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة المحاسبة أو أي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط في هذه الصفات و التسميات.

#### ثانياً : إفشاء السر المهني

نص المشرع الجزائري على الوجوب المحافظة على السر المهني في المادة 71 من القانون.

10-01 المتعلق بالمهنة الثلاث يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

و لقد أوضح المشرع الجزائري حدود كتمان السر المهني في المادة 72 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة الثلاث الجديد حيث أن محافظ الحسابات لا يتقيد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون و لاسيما.

<sup>1</sup> المرسوم 10-01، مرجع سابق، المادة 73، ص:12

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- بمقتضى واجب الاطلاع الإدارة الجبابة.
- بناء على إدارة موكلهم.
- عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط و التحكيم بالمجلس الوطني للمحاسبة<sup>1</sup>

### ثالثا : العقوبات التأديبية:

و هي عقوبات تمارسها المنظمة المهنية التي ينتمي إليها مدققو الحسابات الخارجيون، حيث تنشأ العقوبات التأديبية للمدقق الخارجي، إذا قام بارتكاب مخالفة لأحد وجباته المهنية، أو قام بعمل يتضمن إخلال بكرامة و شرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة.

"تنص المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".<sup>2</sup>

و قد خصص المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي رقم 13-10 لتحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفتهم و كذلك العقوبات التي تقابلها ، و تعد لجنة الانضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوي و تقدير درجات خطورة الأخطاء المرتكبة و كذا إصدار العقوبات التأديبية ، و تصنف العقوبات التأديبية كما يلي :

- الإنذار: تخص هذه العقوبة الأخطاء من الدرجة الأولى، و المتمثلة في:

- تصريح بمراجعة كذبة.
- تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرة خلال ممارسة وظيفتهم.
- الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإحلال بالثقة المبنية بين الزبائن و زملائه قصد إزالتهم.
- نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

<sup>1</sup> المرسوم 10-01، مرجع سابق، المادة 72، ص:12.

<sup>2</sup> المرسوم 10-01، مرجع سابق، المادة 63، ص:10.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

- التوبيخ: تخصص هذه العقوبة الأخطاء من الدرجة الثانية و المتمثلة في:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى.
- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة.
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به.
- الغياب المهني عن حضور اجتماعيين متتالين للجمعيات العامة و الانتخابات أو عدم تمثيله.
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصنف الوطني للخبراء المحاسبية أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و التي قام بحضورها .

- التوقيف المؤقت من العمل لمدة أقصاها ستة أشهر: تخصص هذه العقوبة الأخطاء المهنية من الدرجة الثالثة و المتمثلة في :

- في حالة تكرار الخطأ من الدرجة الثانية .
- خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف .
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته .
- عدم دفع الاشتراك المهني .
- عدم اكتتاب تأمين مهني .
- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

- الشطب من الجدول: تخصص هذه العقوبة الأخطاء المهنية من الدرجة الرابعة و المتمثلة في :

- في حالة تكرار الأخطاء من الدرجة الثالثة .
- إفشاء سر مهني .
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها .
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة .
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف .
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 جانفي، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد خلال ممارستهم وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها ، العدد 03، 2013 المواد من 05 إلى 09 ص: 19.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها . و يبقى للممارس المهنة حق الطعن في العقوبة التي تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة ، و ذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها .

### رابعا - أخلاقيات و سلوكيات مهنة التدقيق :

لقد عرف القانون أخلاقيات و سلوكيات مهنة التدقيق على انه بيان شامل للقيم و المبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي للمدقق، إذ أن ارتباط التدقيق بالمدقق بالدرجة الأولى و تصرفاته جعل وضع قانون يحكم تصرفاته أمرا ضروريا و هذا ما سعت إليه عدة هيئات و منظمات ، فاهتم المشرع بالجانب الأخلاقي فخصص له المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ 15 أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات المحاسب المعتمد و تضمن هذا الأخير واجبات و حقوق المهني و تكمن هذه الواجبات و الحقوق فيما يلي :

### 1 - واجبات المهني :

#### أ- واجبات المهني في أداء مهنته و علاقاته مع زبائنه و موكلية :

1- **النزاهة:** تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدققوا الحسابات، إذ تعد نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة منفعة له ، فالعملاء يعتمدون على المحاسبين في تقديم الخدمات لهم و بدرجة عالية من الدقة و المعايير الأخلاقية.

- يجب على المحاسب أن يتحلى بدرجة عالية من النزاهة في أداء مهامه و أن يحرص في حياته الخاصة و المهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة و شرفها.

- و يجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة و هدوء.<sup>1</sup>

2- **العناية المهنية الواجبة:** يجب على العضو أن يلتزم بمعايير المهنة الفنية و الأخلاقية ، و أن يسعى على الدوام لتحسين كفاءته و جودة خدماته، و أن يؤدي مسؤوليته على أحسن وجه ممكن بكفاءة و إخلاص.

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و محاسب معتمد، العدد 24، المادة 2، ص: 5.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

■ " يجب على المهني أن ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد و الإخلاص و الشرعية المطلوبة و كذا القواعد الأخلاقية المهنية"<sup>1</sup> يجب على المهني يجب على المهني عند ممارسة مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة و إعداد الحصيلة و التفتيش و الرقابة الحسائية و التصريحات الجبائية و تصريحات الشركات و في مجلس التسيير أن يقوم بما يلي:

✓ ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية.

✓ يحترم الآجال المتفق عليها.

✓ يعلم الزبون.

✓ يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا و مؤسسا.

✓ يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية و تصريحات الشركات على احترام زبائنه للتشريعات المعمول بها في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده و استقلاله و تحمله المسؤولية.<sup>2</sup>

### 3- الموضوعية و الاستقلالية:

تعطي الموضوعية الاستقلالية قيمة لخدمات المهني و هي إحدى العلامات المميزة للمهنة، و تتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا و يتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية و ألا يكون له مصالح متعارضة، و أن يجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته و استقلاله عند تقديم خدماته .

ب - واجبات المهني في علاقاته مع زملائه و تأطير المتدربين:

### 4- في علاقاته مع زملائه:

يجب على المهني الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له ألا يقبل المهمة التي اقترحت عليه إلا بشرط:

- أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمل بهما.

- يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة و التضامن.<sup>1</sup>

- يجب على الزملاء أن يساعد بعضهم بعضا و يتأدبوا فيما بينهم كما يجب عليهم أن يمتنعوا عن أي كلام يقصد الإيذاء، و بصفة عامة عن أي عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو المهنة

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، مرجع سابق، المادة 4، ص: 5.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، المادة 4، ص: 5.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

<sup>1</sup> واجبات تتعلق بتأطير المتدربين:

يعين مؤطر المتربص من قبل المجلس الوطني للمحاسبة

يلزم المشرف على التربص بما يأتي:

- التكفل بالمتربص.

- ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص.

- تأطير المتربص و توجيهه و دعمه بمجهوداته الفكرية و تحسيسه بالتزاماته المهنية.

- إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر (1) واحد، بكل حالة من شأنها الإخلال بالسير العادي للمتربص.

- منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات و كذا في الاجتماعات التي ينظمها مراقب التربص.<sup>2</sup>

و يقوم مراقب التربص كذلك بما يأتي:

- ضمان مساعدة المتربص و توجيهه قصد تجاوز الصعوبات البيداغوجية المحتملة التي يمكن أن تتعرضه خلال فترة التربص.

- تزويد المتربصين بملاحظات و نصائح حول سير التربص و محتوى التكوين المقدم و حول الأعمال المنجزة خلال السداسي المنصرم.

- إبداء الرأي في نوعية التقارير السداسية للمتربص الذي يرسل إليه قصد التقييم، و يعد لهذا الغرض تقريرا شاملا عن تقييماته و استنتاجاته لصالح لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة مع اقتراح المصادقة على التربص المنجز أو تمديده، عند الاقتضاء.

- الاجتماع الدوري بالمتربصين الذين يوجههم إليه المجلس الوطني للمحاسبة عندما يندرج ذلك في إطار التربص المهني ، و تحول هذه الاجتماعات الدورية إلى أيام دراسية، بناء على استدعاء يرسل إلى كل متربص في أحل شهر (1) واحد قبل التاريخ المحدد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مرجع سابق، المادة 20 ص: 7.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، مرجع سابق، المادة 12، ص: 19.

<sup>3</sup> المرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، مرجع سابق، المادة 16، ص: 19.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### المبحث الثاني: مدى تأثير معايير الجودة على المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر

ازدادت أهمية المعلومات بصفة عامة و أنظمة المعلومات المحاسبية بصفة خاصة في العمل الحديث نتيجة لعدد من العوامل و المتغيرات، فالثورة العلمية في جميع المجالات أدى إلى تعقيد الحاجات و المصالح و تشابكها و تنوع و تغير سبل تحقيقها، و زيادة الحاجة إلى معلومات مفيدة و جيدة وصالحة من كل متغيراتها الهامة و مؤثراتها و نتائجها و توجيهها إلى ما يحقق المصالح الاقتصادية و الاجتماعية العامة و الخاصة.

### المطلب الأول: خصائص المعلومات المحاسبية

#### أولاً: تعريف المعلومات

تعددت المحاولات لتعريف مصطلح "علم المعلومات" ووضعت حدود له، والاتفاق على مفهوم مصطلحاته ومن هذه التعاريف:

- المعلومات هي "بيانات تمت معالجتها بحيث يكون لها قيمة ومعنى بالنسبة لمتخذ القرار"<sup>1</sup>.
  - وهناك تعريف للمعلومات من زاوية أنظمة المعلومات هو أن المعلومات تمثل "البيانات التي تم إعدادها لتصبح في شكل أكثر نفعا للفرد مستقبلا والتي لها إما قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المتوقع، أو في القرارات التي يتم اتخاذها"<sup>2</sup>.
  - المعلومات هي كل الحقائق والبيانات والمعرفة، تم إعدادها في شكل ذو معنى.
  - للاستفادة منها، وأنها قادرة على التأثير في إدارة سلوك الفرد والمجتمع.
- ويمكن القول أن المعلومات مجموعة من البيانات تم معالجتها، وأصبحت صالحة للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرار .

#### ثانياً: أهمية المعلومات

إن مساهمة المعلومات في كافة أعمال وأنشطة المؤسسة تعتمد على جودة هذه المعلومات، ويمكن القول أن المعلومات هي أساس أي قرار يتخذه كل مسؤول في موقعه، وتعتمد عليها دقة القرار وصحته كما أنها تحتل ركنا

<sup>1</sup> زيري راجح، " دور أنظمة المعلومات في تنمية القدرة التنافسية للمؤسسة" ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 23/22 أبريل، 2003، ص: 40.

<sup>2</sup> مسلم عبد الهادي، "نظم المعلومات الإدارية" ط2، مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، 2006، ص: 78.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

مهما في البناء الإداري المعاصر، لأنها أداة الربط الأساسية بين أجزاء التنظيم، وكذلك فإن المعلومات تعتبر موردا استثماريا أساسيا، يمكن توفيره وتخزينه والاستفادة منه، كما أن المعلومات ينبوع تزايد ولا تناقص، فالإنسان يستفيد منا ويضيف إليها، كما أنها وسيلة رئيسية للإدارة في التخطيط والتنسيق والمتابعة، وتتوقف نوعية القرارات على نوعية المعلومات المتصلة بالمشكلة المطروحة، وعلى مدى صلاحية هذه المعلومات<sup>1</sup>.

### ثالثا: خصائص المعلومة المفيدة

حتى تكون المعلومة مفيدة يجب أن تتصف بالخصائص التالية<sup>2</sup>:

- الملائمة: المعلومات تكون ملائمة إذا عملت إلى تخفيض حالة عدم التأكد لدى متخذي القرار.
- الثقة: تكون المعلومات ذات ثقة إذا كانت متحررة من الأخطاء والتحيز.
- التكامل: المعلومات تكون متكاملة إذا لم تحذف أي تأثيرات مهمة للأحداث والأنشطة القابلة للقياس.
- الوقت الملائم: إذا توفرت المعلومات في الوقت المحدد.
- القابلية للفهم: تكون المعلومات مفهومة إذا قدمت بشكل مفيد.
- قابلية التحقيق: أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص إذا استخدموا نفس أساليب القياس .

### رابعا: أنواع المعلومات والفرق بين البيانات والمعلومات

#### أ- أنواع المعلومات

يمكن تصنيف المعلومات من حيث الوظيفة إلى<sup>3</sup>:

1. معلومات إنجازية: وهي المعلومات التي يحتاجها الإداري في اتخاذ قرار لإنجاز عمل أو مشروع، مثل اتخاذ قرار يتعلق بتعيين موظف
2. معلومات إنمائية: وهي المعلومات التي يحتاجها الإداري في تطوير وتنمية القدرات وتوسيع المدارك في مجال العمل والحياة مثل المعلومات التي يتلقاها المتدربون في الدورات التدريبية.
3. معلومات تعليمية: وهي المعلومات التي تحتاجها الإدارة في المؤسسات التعليمية مثل الجامعات.

<sup>1</sup> مندورة محمد محمود، درويش محمد جمال الدين، «التخطيط الاستراتيجي لنظم المعلومات»، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1994، ص: 20 .

<sup>2</sup> إبراهيم الجازوري، عامر الجنابي، "أساسيات نظم المعلومات المحاسبية"، دار اليازورب، عمان، 2009، ص: 15 .

<sup>3</sup> علاء عبد الرزاق السالمي، "نظم إدارة المعلومات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص: 9 .

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

4. معلومات إنتاجية: وهي المعلومات التي تفيد في إجراء البحوث التطبيقية وفي تطوير وسائل الإنتاج

ب. الفرق بين البيانات والمعلومات

هناك معيارين للفرقة بين البيانات والمعلومات<sup>1</sup>:

(1) الإضافة المعرفية: إذا أدت البيانات إلى إضافة معرفة لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات

(2) الارتباط: أي ارتباط البيانات بمشكلة معينة أو حدث معين يراود منه اتخاذ قرار بشأنه من قبل الشخص المستفيد للتحويل إلى معلومات فهي إما أن تكون متعلقة باتخاذ قرار سليم، أو التأكد على قرار سابق بأنه سليم أو تغييره أو تعديله.

وبالرغم من العلاقة التكاملية بين البيانات والمعلومات إلا أنهما يختلفان في مختلف المجالات ونوضح ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): العلاقة التكاملية بين البيانات والمعلومات

المجال	البيانات	المعلومات
الشكل	تتمثل في أرقام أو أعداد غير مفسرة	تتمثل في أرقام أو أعداد غير مفسرة
المعالجة	أرقام غير تامة المعالجة	أرقام تامة المعالجة بواسطة النظام
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة ضمن هيكل تنظيمي
القيمة	غير محددة القيمة	محددة القيمة بالضبط
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيد الرسمي وغير الرسمي
المصدر	مصادر متعددة	محدودة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	مدخلات النظام	مخرجات النظام
الحجم	كبيرة جدا	صغيرة نسبيا لحجم البيانات
القرار	لا يمكن اتخاذ القرار بناء عليها	يمكن اتخاذ القرار بناء عليه

جدول 1: لمقارنة بين البيانات والمعلومات

المصدر: قشيني منيرة، فعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطوير نظام المعلومات بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، تخصص مجتمع المعلومات، كلية العلوم السياسية والاتصال، جامعة الجزائر 3، 2011-2012 ص 63 .

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، " تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية " مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2004 ص : 12 .

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### ب . قيمة المعلومة

ترتبط قيمة المعلومة في كل تحليل لها بعنصر أساسي وهو مستلم المعلومة، أي أنه لا يمكن تحقيق قيمة عامة مطلقة لوحدة المعلومة، فقيمة المعلومة في رسالة معينة هي نسبة من القيمة التفاضلية للمعلومات أي المكاسب الإضافية التي يمكن الحصول عليها باستخدامها ولا تعتمد القيمة على كمية المعلومات الموجودة بالرسالة وإنما على علاقتها بقيمة المعرفة السابق تجميعها وتخزينها<sup>1</sup>.

### خامسا : خصائص مهمة التدقيق في الجزائر

تحتوي أدلة الإثبات في التدقيق على مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

- **كفاية الأدلة:** ترتبط بكمية الأدلة التي تم جمعها للتحقق من مصداقية تأكيدات الإدارة، وتحدد كمية الأدلة وفقا لتقدير المراجع الخارجي لها لتدعيم رأيه<sup>2</sup>.
- **مصداقية الأدلة:** ترتبط المصداقية بجودة الأدلة ونوعيتها فكلما كانت جودتها عالية توفرت لها مصداقية أعلى تمكن المراجع الخارجي من الحكم على عدالة القوائم المالية<sup>3</sup>.
- **مناسبة الأدلة:** أي مدى ارتباط الأدلة بهدف التدقيق للحصول على استنتاج مناسب حول البند الذي يتم تدقيقه مثل هدف التحقق من الوجود فالدليل المناسب هو الجرد الفعلي أو الملاحظة، وعدم مناسبة الدليل قد يؤدي إلى تكلفة ووقت غير ضروريين<sup>4</sup>

### سادسا: مراحل عملية التدقيق:

إن عملية التدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة، وتمر بعدة مراحل ابتداء من التخطيط لعملية التدقيق إلى استكمال عملية التدقيق والتي تنتهي بإصدار التقرير. وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:

<sup>1</sup> غمين يعقوب، "أثر المعالجة الآلية للبيانات على فعالية التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء والمهنيين"، رسالة

ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ورقلة، جامعة قاصدي مرباح 2012 ص : 7.

<sup>2</sup> تامر مزيد رفاعه. أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع 2017 ص: 68.

<sup>3</sup> عبد الصمد عمر علي. التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي. الجزائر: دار هومه (2018) ص: 225.

<sup>4</sup> تامر مزيد رفاعه. مرجع سابق ص : 71 .

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

- **المرحلة الأولى:** التخطيط لعملية التدقيق: والهدف من هذه المرحلة هو تمكين المراجع الخارجي من جمع وتقييم أدلة الإثبات التي تساعد في التقليل من احتمالية الخروج بنتائج غير مناسبة من عملية التدقيق<sup>1</sup>. وتتكون هذه المرحلة من ثماني خطوات يمكن إيجازها بـ (قبول الزبون وأداء التخطيط الأولي، فهم عمل الزبون ونشاطه، تقييم مخاطر عمل الزبون، أداء الإجراءات التحليلية الأولية، تحديد الأهمية النسبية وتقييم خطر التدقيق المقبول والخطر المتأصل، فهم الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة، جمع المعلومات لتقييم مخاطر الاحتيال، وتطوير إستراتيجية شاملة للتدقيق)<sup>2</sup>.

- **المرحلة الثانية:** تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات: في هذه المرحلة يتم تنفيذ ما تم تحديده في برنامج التدقيق، حيث تهدف اختبارات الرقابة إلى التحقق من مدى مناسبة تصميم الرقابة الداخلية وفعالية تشغيل النظام. أما بالنسبة للاختبارات الأساسية للعمليات فهي تهدف إلى التحقق من مدى وجود تحريفات في القيم النقدية لهذه العمليات<sup>3</sup>.

- **المرحلة الثالثة:** تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة: وتهدف للحصول على أدلة إثبات لدعم رأي المراجع الخارجي حول القوائم المالية وتتضمن تحليل العلاقات بين كل من بنود القوائم المالية وغير المالية، وذلك لتحديد الحسابات التي تحتوي أخطاء جوهرية وتحتاج إلى مزيد من الفحص، أو اختبارات معقولة أرصدة الحسابات وتدعى الإجراءات التحليلية<sup>4</sup> أما الاختبارات التفصيلية للأرصدة تخص أرصدة الحسابات النهائية في الدفتر الكبير والتي تتعلق بقائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وتهدف هذه الاختبارات إلى التحقق من الوجود والاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم والتوزيع<sup>5</sup>.

- **المرحلة الرابعة:** استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المراجع الخارجي: وهي تمثل آخر مراحل عملية التدقيق، والتي يتم من خلالها تنفيذ اختبارات إضافية للعرض والإفصاح والتي تتعلق بالالتزامات المحتملة، والأحداث اللاحقة التي تقع بعد نهاية السنة المالية للمؤسسة وحتى تاريخ التقرير. والتجميع النهائي للأدلة

<sup>1</sup> علي عبد القادر الذنيبات. تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبيقات (ط. 7). عمان، الأردن: دار وائل للنشر، 2021، ص: 58.

<sup>2</sup> صلاح صاحب شاكر البغددي، و أحمد نوفل عودة أثر نظرية القيود على عملية التدقيق "بحث تطبيقي فيديوان الرقابة المالية الإتحادي". (مجلة كلية التراث الجامعة، 2017، ص: 367.

<sup>3</sup> علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص: 157.

<sup>4</sup> صلاح صاحب شاكر البغددي، و أحمد نوفل، مرجع سابق، ص: 367.

<sup>5</sup> علي عبد القادر الذنيبات، مرجع سابق، ص: 157.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

وتقييمها من خلال الإجراءات التحليلية وتقييم الاستمرارية والحصول على رسالة التمثيل والتحقق من انسجام المعلومات التي يحتويها التقرير السنوي مع القوائم المالية. ومن ثم إصدار تقرير المراجع الخارجي الذي يعد المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة الاتصال التي من خلالها يتم توصيل نتائج الفحص والتقييم للأدلة والقرائن، والرأي الفني المحايد<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : أهمية معايير الجودة

#### أولاً : مفاهيم أساسية حول إدارة الجودة

نحاول من خلال هذا العنصر التعرف على مختلف المفاهيم و التعاريف المتعلقة بإدارة الجودة الشاملة، ثم تحديد أسباب الاهتمام بها وأهم فوائدها ومبادئها وأهدافها. ومن أجل الإلمام بذلك، سنحاول التعرّيج على الجودة والتطرق إلى مختلف المراحل التي مرت بها.

#### ماهية الجودة وبعض مفاهيمها

يتناول هذا العنصر بالدراسة كل من مفهوم الجودة وأهميتها وأبعادها والتطور التاريخي لها.

#### مفهوم الجودة

**الجودة:** لغة من الجود والجيد نقيض الرديء<sup>2</sup>. أما اصطلاحاً فيرجع مفهوم الجودة (Quality) إلى الكلمة اللاتينية (Qualites) والتي تعني طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة الصلابة، وقدما كانت تعني الدقة والإتقان من خلال قيامهم بتصنيع الآثار والأوابد التاريخية و الدينية من تماثيل وقلاع وقصور لأغراض التفاخر بها، أو لاستخدامها لأغراض الحماية<sup>3</sup>. وحديثاً، تغير المفهوم والمدلول العلمي للجودة في ظل تغيرات المناخ الاقتصادي ومجال إدارة الأعمال وكذا اشتداد المنافسة. وستتطرق إلى أبرز التعاريف التي وردت في حقل الأدب الإداري للجودة.

يريد يمنج أن الجودة هي "أنظمة غير المعيب"<sup>4</sup>. وعرفها كروسي أنها: "المطابقة للمواصفات"<sup>1</sup>. وزيادة على ذلك يرفيغبناوم أن الجودة هي "المزيج الكلي لخصائص المنتج أو (الخدمة) السوقية،

<sup>1</sup> صلاح صاحب شاكرا البغددي، و أحمد نوفل، مرجع سابق، ص: 367 .

<sup>2</sup> مهدي السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، ط، 1 دار جرير، عمان، 2007ص : 27.

<sup>3</sup> مأمون سليمانالدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، ط، 1 دار صفاء، عمان، 2006ص:15-16

<sup>4</sup> حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، ط، 1 دار اليازوري، عمان، 2010ص : 23.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

والهندسية، والصناعية، والصيانة في أثناء استعمال المنتج أو الخدمة، والتي تلي توقعات الزبون<sup>2</sup>. وعرفها إيشيكاوا أنها " تلك العملية التي يتسع مداها ليشمل جودة العمل وجودة الخدمة وجودة

المعلومات والتشغيل وجودة القسم والنظام وجودة المورد البشري وجودة الأهداف وغيرها<sup>1</sup>. "أما جوران فقد عرفها بأنها "ملائمة المنتج للمستخدم"<sup>3</sup>.

من جهة أخرى، يرتاجوكي أن الجودة هي "تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد إرساله للمستعمل. ويتضمن ذلك الخسائر الناجمة عن الفشل في تلبية توقعات الزبون والفشل في تلبية خصائص الأداء والتأثيرات الجانبية الناجمة عن المنتج كالتلوث والضجيج وغيره"<sup>4</sup>.

وعرفت وزارة الدفاع الأمريكية الجودة بأنها "عمل الشيء الصحيح صحیحاً من أول وهلة والتطوير المستمر مع تحقيق إرضاء الزبائن دائماً<sup>4</sup>. "أما المؤسسة الدولية للتقييس (ISO) فقد عرفت الجودة بأنها "الدرجة التي قد تشبع فيها الحاجات والتوقعات الظاهرية والضمنية من خلال جملة الخصائص الرئيسية المحددة مسبقاً". وتعرف هيئة المواصفات البريطانية (British Standards) (BST) instituts الجودة بأنها "مجموعة صفات، وملامح، وخواص المنتج أو الخدمة بما يرضيوشبع الاحتياجات الملحة والضرورية"<sup>5</sup>.

ومن وجهة نظر المستهلك، يمكن تعريف الجودة على أنها "تلبية أو تخطي حدود توقعات المستهلك"<sup>6</sup>. بهذا المعنى، فإن ما يهم المستهلك هو ما يتوقعه وما سيدركه حقيقة، وهو ما يعبر عنه بكل من الجودة المتوقعة والجودة المدركة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (04).

<sup>1</sup> فاروق عزون، دور ادارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس الجزائر، 2014/2015، ص: 12

<sup>2</sup> فاروق عزون، مرجع سابق ص 13: .

<sup>3</sup> أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة (T.Q.M) في المؤسسات الفندقية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008 ص: 5.

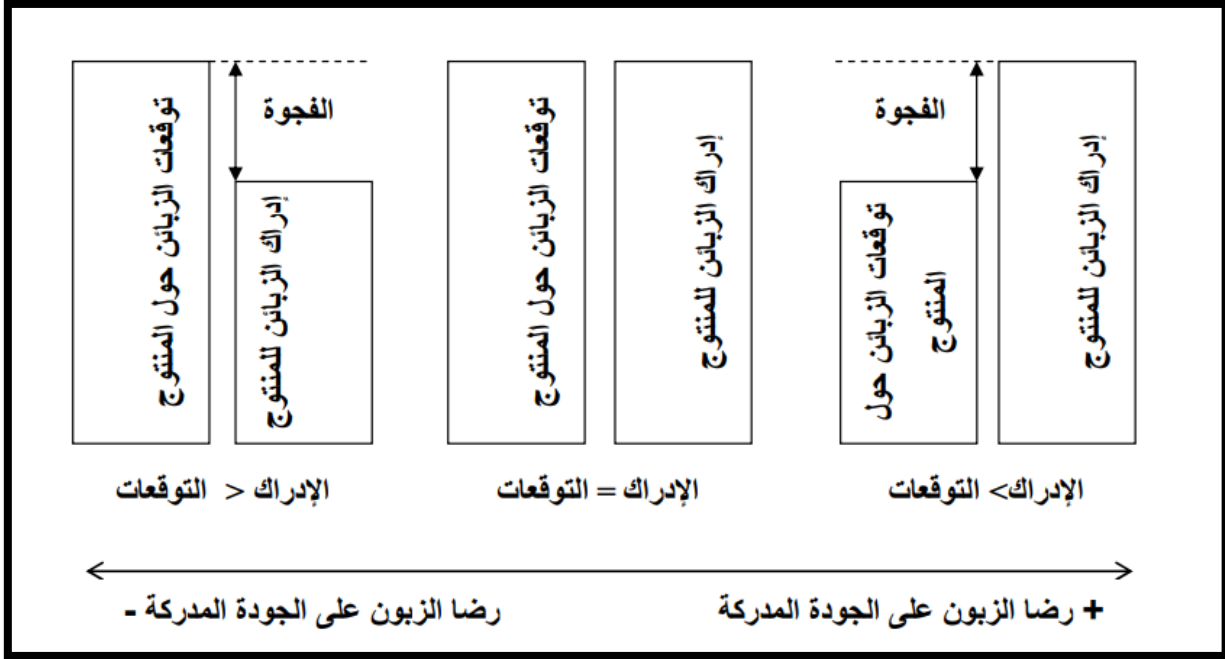
<sup>4</sup> فاروق عزون، مرجع سابق ص: 13 .

<sup>5</sup> رعد عبد الله الطائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان، 2008 ص: 2.

<sup>6</sup> خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات المتميزة، ط 1، دار صفاء، عمان، 2010 ص: 2.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

الشكل رقم (04) العلاقة بين الجودة المتوقعة والجودة المدركة



المصدر: فاروق عزون ، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة رسالة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف - 1- 2015/2014 ص 14 .

نلاحظ من خلال الشكل (04) أن رضا الزبون يزداد كلما قلت الفجوة بين ما يتوقعه وما يدركه فعلا. من خلال جملة التعاريف السابقة نستنتج أن الجودة قد عرفت من خلال عدة أبعاد، إلا أنها غالبا ما ربطت بمنظور العميل وتوقعاته، وعليه يمكن تعريفها على أساس أنها " تلبية حاجات وتوقعات الزبون عن طريق تقديم منتجات ملائمة للاستعمال ومطابقة للمتطلبات".

### أ- أهمية الجودة

تمكن أهمية الجودة بالنسبة للمؤسسة فيما يلي<sup>1</sup>:

- **سمعة المؤسسة:** تستمد المؤسسة شهرتها من مستوى جودة منتجاتها، ويتضح ذلك من خلال العلاقات التي تربط المؤسسة مع المومنين، وخبرة العاملين ومهارتهم، ومحاوله تقديم منتجات تلبي رغبات وحاجات زبائن المؤسسة

<sup>1</sup> قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو، 9001: 2000 ط، 1 دار الثقافة، عمان، ، 2009 ص: 3-32.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

- **المسؤولية القانونية للجودة:** تعتبر كل مؤسسة مسؤولة قانونيا عن أي ضرر قد يلحق بالزبون نتيجة استخدامه لمنتجاتها أو خدماتها. وبالتالي من الضروري للمؤسسة أن تجتنب الوصول إلى المحاكم بسبب اللجوء.
- **المنافسة العالمية:** تسعى المؤسسات جاهدة إلى تحقيق الجودة بهدف الحفاظ على أكبر حصة سوقية و تحسين الاقتصاد بشكل عام. فكلما انخفض مستوى جودة المنتجات انخفضت أرباح المؤسسات وتنافسيتها العالمية، وانخفضت معها صادرات البلد.
- **حماية المستهلك:** إن تطبيق الجودة في أنشطة المؤسسة ووضع مواصفات قياسية محددة من شأنه أن يساهم في حماية المستهلك من الغش التجاري، ويعزز الثقة في منتجات المؤسسة. وعلى العكس، عندما يكون مستوى الجودة منخفضا، سيأثر سلباً على رضا المستهلك، متسببا في تكاليف إضافية في الغالب، ولهذا السبب ظهرت جماعات حماية المستهلك.
- **التكاليف وحصة السوق:** تنفيذ الجودة المطلوبة لجميع عمليات ومراحل الإنتاج من شأنه أن يتيح الفرص لاكتشاف الأخطاء وتفاديها مستقبلا لتجنب تحمل تكلفة إضافية والاستفادة القصوى من زمن الآلات عن طريق تقليل الزمن العاطل عند الإنتاج، وبالتالي تخفيض الكلفة وزيادة ربح المؤسسة.

### ب- أبعاد الجودة

- يربهرسون وآخرون معه أن كل سلعة أو خدمة تمتلك عدة خصائص خاصة بها ومرتبطة بالجودة، إلا أن هناك أبعادا تكاد تكون مشتركة في جودة مختلف السلع والخدمات، ويمكن تصنيفها على النحو الآتي<sup>1</sup> :
- **الوظيفة:** وهي الكيفية التي تم بها إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة بصورة جيدة، فهي تتضمن أداء الوظيفة ومعالمها؛
  - **المظهر:** الخصائص المحسوسة في السلع أو الخدمة كجماليتها وشكلها ورونقها؛
  - **المعولية:** وهي قابلية الجزء لأداء عمل مطلوب منه تحت ظروف تشغيلية معينة؛
  - **المتانة:** الاستفادة الشاملة والدائمة من السلع أو الخدمة؛
  - **التغطية:** سهولة معالجة أو حل المشاكل المتعلقة بالسلعة أو الخدمة؛
  - **الاتصال:** هو الاتصال الطبيعي الشخصي الذي يحدث بين المورد والزبون.

<sup>1</sup> مهدي السامرائي، مرجع سابق، ص : 58.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### التطور التاريخي للجودة

لقد اهتم الإنسان منذ العصور القديمة بالجودة، فلطالما اعتبرت الجودة في السلع والخدمات مطلباً إنسانياً في غاية الأهمية. لدى عرف وما زال يعرف تطورها سلسلة متواصلة من التطوير المستمر.

ولعل من أبرز الشواهد ما جاء من مواد قانونية في شريعة حمورابي التي دونها في مسلته المشهورة التي يمتد تاريخها إلى القرن الثامن عشر قبل الميلاد، ففي التعامل التجاري ألزم التاجر أن يقدم سلعة جيدة، وإلا عليه أن يتلافى النقص الحاصل فيها و يصلح عيوبها. كما أن المادة 229 والتي تختص بتنظيم الأعمال تنص أنه "إذا كان بناء قد بنى بيتاً لرجل لم يحسن عمله بحيث انهار البيت الذي بناه وسبب موت صاحب البيت، فسوف يقتل ذلك البناء"<sup>1</sup>. كما تشير الوقائع التاريخية في القرن الخامس عشر قبل الميلاد إلى تأكيد قدماء المصريين (الفراعنة) على الجودة في بناء ودهان جدران المعابد المصرية القديمة، واشترط الالتزام بالجودة في تشييد الأهرامات<sup>2</sup>.

أما في ظل المفهوم الإسلامي، فنجد عدة آيات وأحاديث تدل على ضرورة الاهتمام بالجودة، كقوله تعالى "إنا لا نضيع أجر من أحسن عملاً" (الكهف، 30) وقوله رسول الله صلى الله عليه وسلم: "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه"<sup>3</sup>.

ولقد كانت للاكتشافات العلمية وتطور الفكر والنظرية الإدارية والاقتصادية انطلاقة من القرن التاسع عشر الفضل في تطور مفهوم الجودة، ويمكن تقسيم مراحل تطور هذا المفهوم إلى سبع مراحل:

#### ❖ مرحلة ما قبل الثورة الصناعية: مرحلة ضبط العامل المنفذ للجودة

ويقصد بهذه المرحلة تلك الفترة الزمنية التي سبقت القرن الثامن عشر، حيث كان المصنع عبارة عن ورشة، فيها رب العمل وعدد من العمال يقومون بتصنيع سلعة معينة باستخدام أدوات يدوية، وفق معايير جودة بسيطة يحددها الزبون من وجهة نظره ورغبته. أما الرقابة على الجودة، فقد كانت تتم من قبل العامل نفسه ومنفرداً، مع تدقيق نهائي من قبل صاحب الورشة.

<sup>1</sup> مهدي السامرائي، مرجع سابق، ص: 4.

<sup>2</sup> عواطف إبراهيم الحداد "دائرة الجودة الشاملة"، ط 1، دار الفكر، عمان، 2009 ص: 5.

<sup>3</sup> شرف السعيد أحمد محمد، الجودة الشاملة والمؤثرات في التعليم الجامعي، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، 2007 ص: 10.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### ❖ مرحلة ما بعد الثورة الصناعية: مرحلة ضبط رئيس العمال للجودة

منذ منتصف القرن الثامن عشر وحتى منتصف القرن التاسع عشر، أحدثت الثورة الصناعية تغييرات جذرية في مجال الصناعة، حيث ظهر المصنع مكان الورشة، وازداد حجم العمل وعدد العاملين ومستوى جودة المنتجات جراء استخدام الآلة. في هذه المرحلة، انتقلت عملية الرقابة على الجودة إلى المشرف المباشر<sup>1</sup>.

### ❖ مرحلة الإدارة العلمية: مرحلة ضبط الجودة والتفتيش

تنتقل هذه المرحلة من مطلع القرن العشرين، حيث اهتم فريدريك تايلور بدراسة الوقت والحركة وسبل تخفيض تكاليف الإنتاج للحد من الهدر والضياع، كما كان للحرب العالمية الأولى التأثير الكبير في الصناعة، فتنوعت أساليب الإنتاج، وأصبح رئيس العمال مسؤولاً عن أعداد كبيرة من العمال، فأدى ذلك إلى ظهور المفتش، مهمته التفتيش في ورش الإنتاج. وقد وضعت مواصفات قياسية في التصنيع ومورست عمليات تفتيش صارمة سميت بالرقابة البوليسية<sup>2</sup>.

### مرحلة ضبط الجودة إحصائياً

ظهرت الرقابة الإحصائية على الجودة مع ظهور أسلوب الإنتاج الكبير عام 1931 الذي صاحبه آنذاك مفهوم تخطيط وتوحيد الإنتاج كوسيلة للتقليل من أخطاء تصنيع السلعة على اعتبار أن المنتج ذو مواصفات قياسية نمطية موحدة. وقد مكنت من استخدام الأساليب والأدوات الإحصائية في مجال الرقابة، وكان أشهرها نظرية الاحتمالات باستخدام أسلوب العينات الإحصائية في مجال فحص الجودة. ويعد إدوارد ديمينج، رائد الجودة الأمريكية، أبرز من استخدم وطبق الرقابة الإحصائية على الجودة، حيث نقل أفكاره عن الرقابة الإحصائية على الجودة إلى اليابان بعد الحرب العالمية الثانية، لتغرق أسواق العالم بسلعها ذات الجودة المتميزة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>فواز التميمي، أحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للأيزو (، 9001) ط، 1 عالم الكتب الحديث، عمان، 2008ص: 2.

<sup>2</sup>سوسن شاکر مجيد، محمود عواد الزبادات، إدارة الجودة الشاملة: تطبيقات في الصناعة والتعليم، ط، 1 دار صفاء، عمان، 2007ص: 4.

<sup>3</sup>فواز التميمي، أحمد الخطيب، مرجع سابق، ص: 2.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### مرحلة ضمان الجودة

نتيجة لما حققه اليابانيون من إيجابيات ملموسة بتطبيقهم فكرة حلقات الجودة والتي حققوا من خلالها الإنتاج الخالي من العيوب، وهذا يتطلب رقابة شاملة على العمليات كافة وجهود مشتركة من الإدارة المعنية كافة بتنفيذ مراحل العمل وقد تم اعتماد ثلاثة أنواع من الرقابة (الوقائية، المرحلية، البعدية)<sup>1</sup>. والمراقبة تضمن الجودة، كونها رقابة للأنشطة والعمليات مع توفيرها تغذية عكسية تؤثر في مردوديتها على التصميم وأساليب التخطيط. لقد أدى البحث عن التطوير التحسين إلى توكيد الجودة، الذي يهدف إلى تحسين المنتج، وزيادة الإنتاج والمشاركة وتحفيز الأفراد<sup>2</sup>.

### مرحلة إدارة الجودة الإستراتيجية

كانت بدايتها في بداية التسعينات، بسبب محاولة المؤسسات كسب حصص أكبر من السوق، وخاصة من قبل المؤسسات اليابانية، ولعل مؤسسة IBM (الأمريكية هي أولى المؤسسات الأمريكية التي تبنت إدارة الجودة الإستراتيجية، للوقوف أمام الزحف الياباني، حيث رسمت إستراتيجية الجودة لديها ضمن المحاور الرئيسية التالية:

- إرضاء الزبون وتلبية ما يريد هو يتوقعه؛
- الجودة مسؤولية الجميع من قمة الهرم التنظيمي حتى قاعدته؛
- المطلوب تحقيق الجودة في كل شيء: الأنظمة، والثقافة التنظيمية، والهيكلة التنظيمي، وأساليب اجراءات العمل... إلخ<sup>3</sup>.

### مرحلة إدارة الجودة الشاملة

ظهر هذا المفهوم عن الجودة بسبب تزايد شدة المنافسة العالمية، واكتساح الصناعة اليابانية للأسواق وخاصة البلدان النامية، وخسارة المؤسسات الأمريكية والأوروبية لخصص كبيرة من هذه الأسواق. فقامت هذه المؤسسات بتطوير و توسيع مفهوم إدارة الجودة الإستراتيجية، بإضافة جوانب أكثر شمولاً وعمقاً، واستخدمت أساليب متطورة في مجال تحسين الجودة، والتعامل مع الزبائن والموردين،

<sup>1</sup> سوسن شاكر مجيد، محمود عواد الزيادات، مرجع سابق، ص: 4.

<sup>2</sup> مهدي السامرائي، مرجع سابق، ص: 4.

<sup>3</sup> فواز التميمي، أحمد الخطيب، مرجع سابق، ص: 2-27.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

وتفعيل آليات تأكيد الجودة ليصبح أسلوبا رقابيا استراتيجيا على الجودة، وقد اعتمد الأمريكيون على أفكار يابانية في تطوير إدارة الجودة الإستراتيجية لتصبح إدارة الجودة الشاملة بأبعادها الحالية<sup>1</sup> إذ لم يعد الأمر مجرد تقديم المنتج أو الخدمة بل تعداه إلى النوعية التي تلبي رغبة المستفيد بتميزا لعمليات التي تقوم بها المؤسسة، والدفع بجهود العاملين نحو رغبات المستفيدين، والتحسين المستمر في الأداء<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : علاقة المنظمات المهنية بمعايير الجودة

#### أولا : الاعتبارات والمقومات المحددة لجودة المراجعة :

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الاعتبارات والمقومات التي يعكس توافرها جودة المراجعة، وهذه المقومات والاعتبارات هي :

- حجم منشأة المراجعة؛
- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة؛
- صدق تقارير منشأة المراجعة؛
- مدة استمرار منشأة المراجعة في مراجعة المنشأة محل المراجعة؛
- هيكلية عملية المراجعة؛
- خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة؛
- التقدم التقني في أداء المهنة؛
- المنافسة بين منشآت المراجعة؛
- عدد الساعات التي تم إنجاز المراجعة خلالها؛
- نسبة الأتعاب من المنشأة محل المراجعة إلى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة.

وسنعرض لهذه المقومات والاعتبارات في الصفحات التالية، وتحدد المقصود بكل منها ومدى مساهمة كل منها في تحقيق جودة المراجعة.

<sup>1</sup> فواز التميمي، أحمد الخطيب، مرجع سابق، ص : 2.

<sup>2</sup> خضر مصباح الطيطي، إدارة وصناعة الجودة: مفاهيم إدارية وتقنية وتجارية في الجودة، ط 1، دار الحامد، عمان، 2011 ص : 3.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### 1- حجم منشأة المراجعة :

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة أعمال المراجعة<sup>1</sup> . وقد بررت الدراسة تلك النتيجة بأن منشآت المراجعة الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة ولها القدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت المراجعة الأقل حجماً، . كما أوضحت دراسات أخرى<sup>2</sup> أن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بزيادة جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة بالمنشآت الأخرى الأقل حجماً

كما أوضحت الدراستين السابقتين - إلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة .

ويترب على ذلك ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بواسطة تلك المنشآت بالمقارنة بالمنشآت الأقل حجماً .

وترجع زيادة قدرة منشآت المراجعة الكبرى على اكتشاف الأخطاء إلى ما تتمتع به تلك المنشآت من مهارات فنية وانخفاض الدعاوى المرفوعة ضدها بالمقارنة بالمنشآت الصغرى<sup>3</sup> .

### 2- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة :

يمكن القول بأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد منشأة المراجعة يعتبر مقياساً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشأة المراجعة . وقد أكدت هذه النتيجة الكثير من الدراسات<sup>(4)</sup> <sup>(5)</sup> حيث أوضحت تلك الدراسات أن الدعاوى القضائية ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المراجعين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات التي يمكن توقيعها على مراجع الحسابات،

<sup>1</sup> احمد محمد نور ، حسين احمد عبيد ، شحاته السيد شحاته ، دراسات المقدمة في مراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،مصر 2007، ص: 12.

<sup>2</sup> مرجع سابق: ص: 12.

<sup>3</sup> نفس المرجع ص: 13 .

<sup>4</sup> احمد محمد نور ، حسين احمد عبيد ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص: 13.

<sup>5</sup> مرجع سابق ، ص: 13.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### 3- صدق تقارير منشأة المراجعة:

أوضحت بعض الدراسات أنه يمكن المفاضلة بين منشآت المراجعة من ناحية الجودة على أساس صدق تقارير المراجعة الصادرة عن تلك المكاتب<sup>1</sup>. وقد أوضحت تلك الدراسات ارتباط صدق منشأة المراجعة بخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية بأداء عملية المراجعة بطريقة تؤدي إلى تخفيض من التعارض في المصالح بين الملاك والإدارة. إن إبداء رأى مراجع الحسابات في القوائم المالية - في ظل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك عن أداء الإدارة - يؤدي إلى الحد من قدرة الإدارة على تحريف القوائم المالية لإخفاء النتائج الضارة بمصالح الملاك. ومن ناحية أخرى فقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>2</sup> أن صدق تقارير منشأة المراجعة تعبر عن جودة عملية المراجعة، ويتمثل صدق تقارير المراجعة في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين على نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة محل المراجعة.

### 4- طول فترة استمرار منشأة المراجعة في عملية المراجعة:

فمن ناحية أكدت بعض الدراسات زيادة جودة المراجعة في حالة طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة. وترى تلك الدراسات أن انخفاض جودة أداء مراجع الحسابات يحدث عندما يكون ارتباط مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة قصيراً. وقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>3</sup> في هذا الصدد أن احتمال فشل عملية المراجعة يزداد في حالات الإرتبات القصيرة بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة. و أوضحت إحدى تلك الدراسات<sup>4</sup> في هذا الصدد أن طول فترة الارتباط بين مراجع الحسابات والمنشأة محل المراجعة قد يترتب عليه الحد من إجراءات المراجعة نتيجة زيادة ثقة مراجع الحسابات بالمنشأة محل المراجعة.

### 5- هيكلية عملية المراجعة:

تنطوي هيكلية عملية المراجعة على وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عملية المراجعة إن التطبيق العملي في مجال المراجعة يوضح وجود تشابه في خطوات عمليات المراجعة المطبقة في منشآت المراجعة المختلفة، إلا أنه يوجد اختلاف في كيفية تنفيذ خطوات المراجعة. ويترتب على الاختلاف في كيفية تنفيذ

<sup>1</sup> مرجع سابق ص: 14.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص: 14.

<sup>3</sup> احمد محمد نور ،حسين احمد عبيد ،شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ،ص: 15 .

<sup>4</sup> مرجع نفسه، ص: 15 .

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

خطوات عملية المراجعة وجود فروق هيكلية بين منشآت المراجعة. وقد أكدت بعض الدراسات العلاقة الطردية بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها.

### 6- خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة محل المراجعة :

أوضحت العديد من الدراسات أن خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني زيادة جودة عملية المراجعة. إن الخبرة الكبيرة يترتب عليها اكتساب منشأة المراجعة سمعة طيبة في مجال الصناعة التي تخصص فيها (1) (2). ومن ناحية أخرى فإن تخصص منشأة المراجعة في صناعة معينة وإن كان يؤدي إلى تخفيض تكاليف المراجعة ويرفع كفاءتها إلا أنه في نفس الوقت يؤدي إلى زيادة خطر المراجعة الناتج من عدم التنوع في عملاء منشأة المراجعة.

### 7- التقدم التقني في أداء المهنة :

أشارت العديد من الدراسات في موضوع جودة المراجعة إلى أن إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في منشأة المراجعة يعتبر من أهم مظاهر جودة المراجعة ويترتب على استخدام منشأة المراجعة لتلك الوسائل الحديثة جعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة.

ومن أمثلة التطورات التكنولوجية المقصودة في هذا الصدد توسع مكتب المراجعة في استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية المراجعة، وكذلك استخدام الأساليب الإحصائية في أعمال المراجعة.

### 8- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين منشآت المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها<sup>3</sup>. ويختلف بعض الكتاب<sup>4</sup> مع هذا الرأي حيث يرون أن المنافسة بين منشآت المراجعة قد تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظراً لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب ونرى أن هذا الاستنتاج مردود عليه لأن جودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن الالتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة.

1 احمد محمد نور ،حسين احمد عبيد ،شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص: 16.

2 مرجع نفسه، ص: 16.

3 احمد محمد نور ،حسين احمد عبيد ،شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص: 17.

4 مرجع سابق ، ص: 17.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### 9- عدد الساعات التي تم إنجاز عملية المراجعة خلالها .

أشارت بعض الدراسات إلى إمكانية استخدام الزمن المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها، بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها<sup>(1)</sup>. ونرى في هذا الصدد أن عدد ساعات المراجعة قد لا يرتبط - في كثير من الحالات - بجودتها، حيث أن زيادة عدد الساعات التي تستغرقها عملية المراجعة يكون محصلة عدد من العوامل مثل مدى تعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة أو انخفاض كفاءة إنجاز أعمال المراجعة.

### 10- نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة

أوضحت بعض الدراسات<sup>(2)</sup> أن زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة غالباً، يؤثر على استقلال مراجع الحسابات بصورة سلبية وبالتالي على جودة المراجعة. إن زيادة الأهمية النسبية لمساهمة المنشأة محل المراجعة في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة يجعل مراجع الحسابات معرضاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله، وتعيين مراجع آخر بدلاً منه وخاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالي يزداد احتمال التأثير السلبي على استقلال مراجع الحسابات.

### ثانياً : أهداف جودة المراجعة :

نالك أهداف عديدة لجودة المراجعة يمكن إيجازها بما يلي :

1. توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة المراجعة.
2. توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة.
3. المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بتطبيق المعايير المهنية.
4. كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
5. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل.
6. تساعد علي معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية.

<sup>1</sup> مرجع سابق ، ص: 18.

<sup>2</sup> احمد محمد نور ، حسين احمد عبيد ، شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص: 18.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

7. تساعد علي إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف و الخصائص لمناقشة المصالح المشتركة
8. المساهمة في الجهد الوطني من اجل الارتقاء بمستوي المهنة، تساعد الحد من تعرض المراجعين للمشاكل والمسائلات القانونية وتجنبيهم الاتهام بالتقصير وأداء الواجب المهني<sup>(1)</sup>.

### ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

يمكن تبويب العوامل المؤثرة في جودة المراجعة على النحو التالي:

1. حجم المكتب: يعتبر حجم المكتب احد المتغيرات المتوقع أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على جودة الأداء المهني في المراجعة، وقد أشارت نتائج العديد من البحوث والدراسات السابقة وجود علاقة طردية من كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة.
2. سمعة مكتب المراجعة: تعتبر سمعة مكتب المراجعة قضية رئيسية في ممارسة لأداء المهني.
3. الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة: استنتجت عدة دراسات وجود علاقة بين القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة، فكلما زادت القضايا ضد مكتب المراجعة، كلما كان ذلك دليلاً على انخفاض جودة المراجعة.<sup>(2)</sup>
4. المنافسة بين مكاتب المراجعة: خلصت بعض الدراسات إلى أن المنافسة بين المراجعين تؤدي إلي زيادة جودة المراجعة.
5. الالتزام بمعايير المراجعة: أظهرت العديد من الدراسات أهمية خاصة بالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني كخاصية من خصائص جودة المراجعة.
6. طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة: يقصد بمدة تولى مكتب المراجعة عملية المراجعة بالمنشأة، عدد السنوات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة القوائم المالية لنفس المنشأة.
7. الخبرة المهنية لمكتب المراجعة.
8. قبول العملاء والاستمرار معهم يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه.
9. مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة.<sup>(3)</sup>

<sup>1</sup> بن منظور لسان العرب دار المعارف، القاهرة، بدون تاريخ، (ص: 135).

<sup>2</sup> سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، مصر، 2003م، (ص: 10)

<sup>3</sup> مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2006م، (ص: 70)

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### رابعاً: أهمية جودة المراجعة

إن التطرق إلى أهمية جودة المراجعة يتطلب منا بداية دراسة سوق المراجعة وأهم المداخل التي تبرر الطلب على المراجعة وجودة أدائها.

#### 1. الطلب على المراجعة وجودة أدائها

إن الطلب على المراجعة في معظم التحاليل الاقتصادية لسوق المراجعة تم وفقاً لنظرية الوكالة، حيث أن الطلب على المراجعة ينشأ من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع، والجودة العالية والمطلوبة التي تفرضها مصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات.

تعني الجودة المطلوبة تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الإدارة ومصالح المراجع، بحيث تكون الإنجازات للملاك والإدارة قبل الأتباع، أو بمعنى آخر تخفيض تكاليف المراجعة قدر الإمكان.<sup>1</sup>

تمثل وتعتبر مراجعة القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في التخفيض من عدم المعلومات وتحمي مصالح الأصيل، على وجه الخصوص المساهمين والمساهمين المحتملين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية، فالمراجعة الخارجية تجتهد في هذا الإطار النظري التفسيري الذي تحتاجه لعلاقة المراجع بالملاك والإدارة. ونجد أن الإدارة في الشركات المساهمة الحديثة أصبحت تسيطر بشكل كبير على المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة، وأدائها في توجيه الموارد والاستخدامات، فإن دور المراجعة وجودتها تتزايد باستمرار ويزداد الطلب على خدماتها.

كما يفسر الطلب على المراجعة كذلك من خلال المدخل المعلوماتي. ويركز هذا المدخل على دور المعلومات في نقل المعرفة عما سيكون عليه المستقبل، من خلال التنبؤ وفقاً لعدة متغيرات، والتي توفر مختلف المعلومات المستقبلية الصالحة في عملية اتخاذ القرار في ظل الأسواق المالية بمستوى أكبر من الثقة في ظل تعدد البدائل، وتمكن من تحسين بيئة القرار الاستثماري، ويبرز دور المراجعة في ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة

<sup>1</sup> عطاء الله خليل، العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق المجلد 16 العدد 2 دمشق، 2000، ص: 42.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

للسوق، فقد اتجهت مختلف الهيئات المهنية والتشريعات إلى اعتماد والمطالبة بجودة المراجعة العالية، من خلال اعتماد الرقابة على جودة أداء المراجعة<sup>1</sup>.

إن معظم الدراسات الميدانية التجريبية لجودة المراجعة بحثت في العلاقة بين جودة المراجعة ومحددات الطلب على المراجعة سواء من حيث استراتيجيات مخاطر العميل وصراعات نظرية الوكالة، أو محددات العرض مثل رسوم مراجعة الحسابات واستراتيجيات إدارة المخاطر للمراجع.

### 2. أهمية جودة المراجعة بالنسبة للجهات المستفيدة من خدماتها

تكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات والذي يعكس جودة المراجعة ومصداقية المعلومات، لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن الجودة تعد مطلباً أساسياً لكافة الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة ويمكن إيضاح ذلك من خلال النقاط التالية:<sup>2</sup>

- **مراجع الحسابات** : يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

- **إدارة المنشأة ( العميل )** : تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها فيوضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

- **البنوك** : تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

- **الدائنون** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم. ولا شك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

<sup>1</sup> محمد عبد الله آل عباس أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية - دراسة اختبارية لكفاءة السوق، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2006م، ص: 301.

<sup>2</sup> أحمد جبران: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص: 13-15.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

- الهيئات والأجهزة الحكومية : تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

- مكتب أو منشأة المراجعة: إن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي: إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.

تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.

يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة.

- إن ارتفاع مستوى المصدقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية الجودة المراجعة.

- إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

- نظراً لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة فقد اتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحى من خلاله يتم التمييز بين مكاتب المراجعة.

## الفصل الثاني : تقييم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر وفق معايير الجودة

### خلاصة الفصل :

نستخلص مما سبق أن الجزائر عملت على تنظيم مهنة المحاسبة من الناحية النظرية و الميدانية من خلال وضع شروط لممارستها، و خلق هيئات المنظمة لها و أجهزة رقابية و عقوبات تأديبية و جزائية و كذلك وضع دساتير لآداب و سلوك المهنة ومعايير الممارسة المهنية.

إن التزام بقواعد السلوك المهني من قبل المحاسبين و المدققين يرقى بأداء المهنة و يحقق مستوى عال من الجودة في الأداء تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض عادة تكاد تكون الأغراض التالية أهمها لأنها واردة ضمن معظم دساتير قواعد السلوك المهني و هي:

- رفع مهنة مستوى المحاسبة و التدقيق في الجزائر و المحافظة على كرامتها و تدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.
- تنمية روح التعاون بين محاسبين و المدققين و رعاية مصالحهما لمادية و الأدبية المعنوية.
- تدعيم و تكملة النصوص القانونية و الأحكام التي وضعها المشرع الجزائري لتوفير مبادئ الكفاية في التأهيل العلمي و العملي للمدقق و حياد مدقق الحسابات في عمله.
- بث الطمأنينة و الثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين و المدققين العملاء و غيرهم من الطوائف و الفئات المتعددة .

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

### 1 عينة الدراسة:

فيما يخص عينة الدراسة لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 50 استمارة شملت محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين و أساتذة التخصص. و العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بلغ 50 استمارة تم استرجاع 45 منها.

### 2. معالجة الاستبيان:

تم في هذه المرحلة فرز و تحليل إجابات أفراد العينة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد و الموضوعي لمخرجات الاستبيان، كما تم الاعتماد على برنامج EXCEL من أجل تمثيل النتائج التي تم الحصول عليها سابقا بواسطة أشكال مبيانية و دوائر نسبية.

و لتحديد درجة الموافقة المتعلقة بمحاور الدراسة، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي و ذلك بتخصيص خمس بدائل لكل عبارة و هي: موافق بشدة\موافق\محايد\غير موافق\غير موافق بشدة، مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة، و يمكن توضيح مقياس ليكرت من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2006، ص 115.

و تم حساب الحدود الدنيا و القصوى للفئات عن طريق حساب المدى و الذي يقدر بالقيمة  $5-1=4$ ، تم قسمته على عدد الفئات و هي 5؛ حيث تم الحصول على طول كل فئة و الذي يساوي  $4\5=0.8$  و هذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03): اتجاه الإجابة حسب مقياس ليكرت الخماسي

الوزن النسبي	اتجاه الإجابة
من 1.00 إلى 1.80	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.60	غير موافق
من 2.60 إلى 3.40	محايد
من 3.40 إلى 4.20	موافق
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مجالات مقياس ليكرت الخماسي

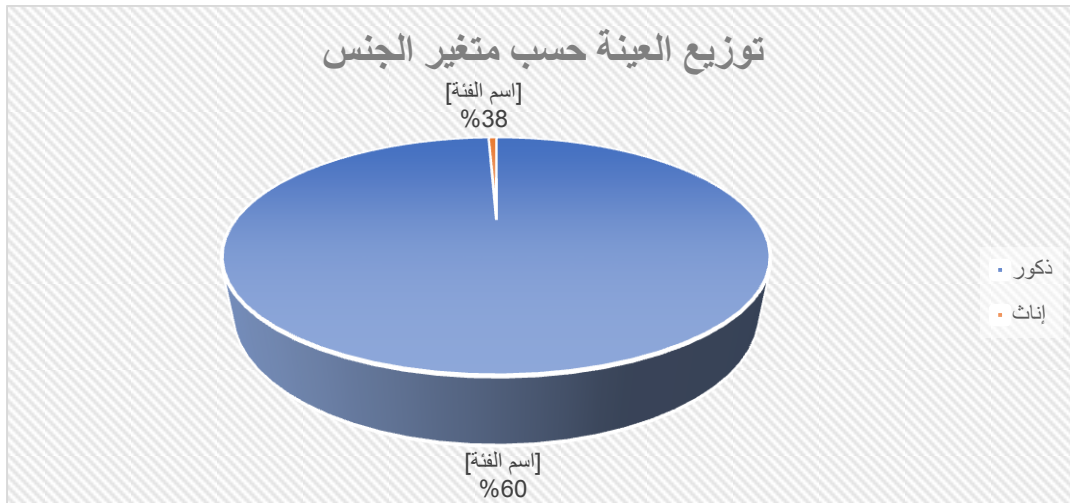
### 3. خصائص عينة الدراسة:

الجدول رقم(04) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

متغير الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكور	27	%60
إناث	18	%38
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (05): يوضح توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

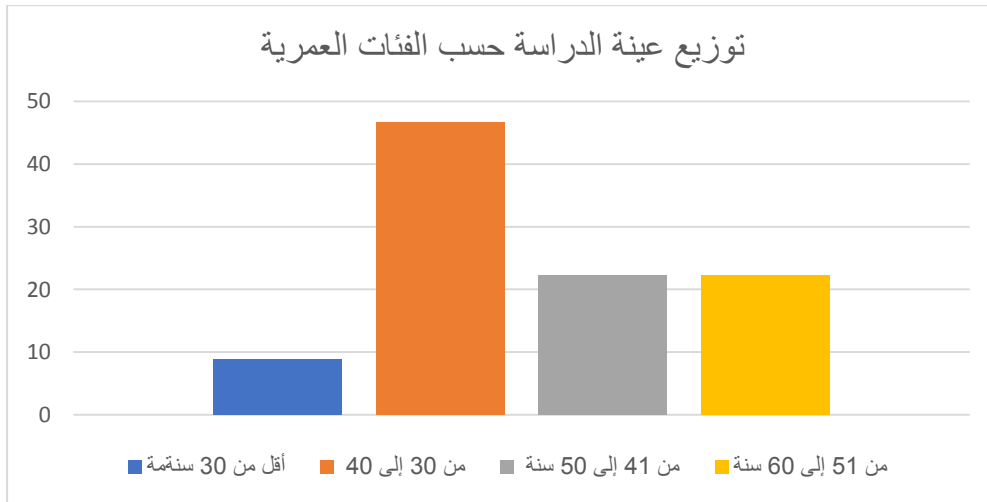
من خلال الجدول و الشكل أعلاه نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة من الذكور حيث يمثلون نسبة 60% من إجمالي العينة بتكرار يصل إلى 27 فردا، فيما تمثل الإناث نسبة 38% بتكرار يقدر بـ 18 فردا، مما يشير إلى أن طبيعة العمل في هذا المجال تتطلب الذكور أكثر من الإناث.

الجدول رقم(05) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئات العمرية
8.9%	04	أقل من 30 سنة
46.7%	21	من 30 إلى 40 سنة
22.2%	10	من 41 إلى 50 سنة
2.2%	10	من 51 إلى 60 سنة
100%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (06): يمثل توزيع عينة الدراسة حسب الفئات العمرية



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول و الشكل أعلاه، نلاحظ أن 46.7% من عينة الدراسة تمثل الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة بتكرار يصل إلى 21 فردا من العينة الكلية، تليها نسبة 22.2% لكل من الفئة العمرية من 41 سنة إلى 50 و من 51 إلى 60 سنة بتكرار يقدر بـ 10 أفراد عن كل فئة، فيما نجد نسبة 8.9% من العينة تمثل الفئة العمرية أقل من 30 سنة و عددها 04 أفراد.

مما يشير إلى أن غالبية العينة هي من الفئة النشيطة.

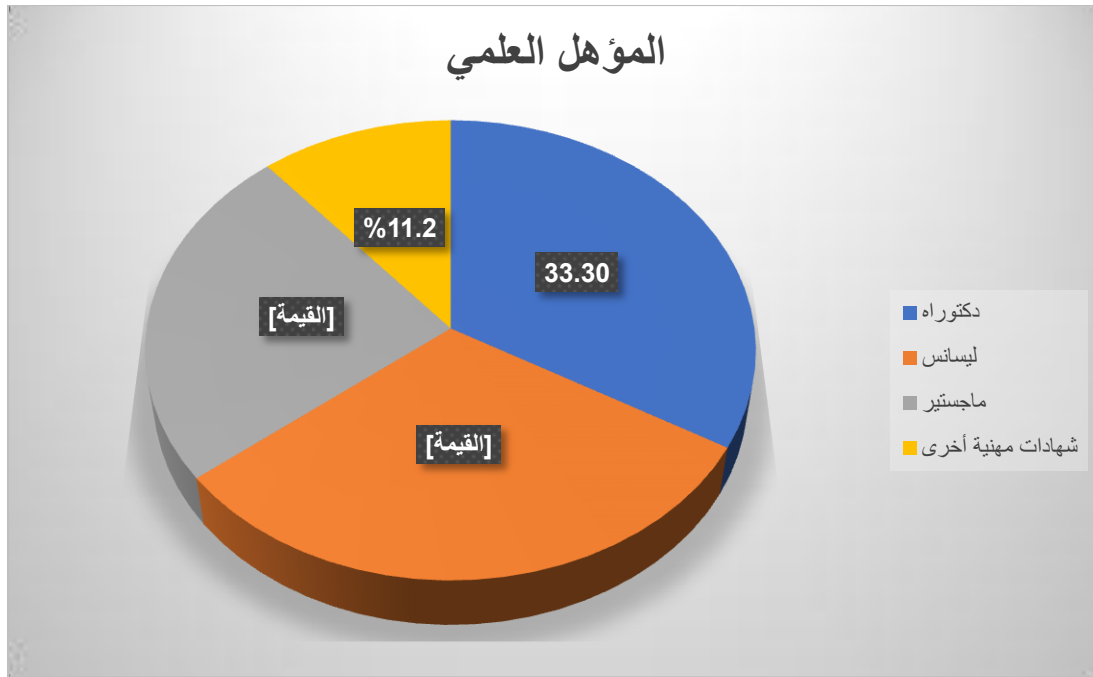
## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

الجدول رقم(06): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
31.1%	14	ليسانس
24.4%	11	ماجستير
33.3%	15	دكتوراه
11.2%	08	شهادات مهنية أخرى
100%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (07): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال معطيات البحث الميداني، نستنتج أن 33.3% من عينة الدراسة لديهم مستوى جامعي محدد في شهادة الدكتوراه، بتكرار يصل إلى 15 فرداً، تليها مباشرة نسبة 31.1% من العينة لديهم شهادة ليسانس، و عدددهم 14 فرداً، في حين أن نسبة 24.4% من العينة الكلية لديهم مستوى الماجستير و عدددهم 11 فرداً، في المقابل نلاحظ 11.2% من المستجوبين لهم شهادات مهنية أخرى ، و عدددهم 08 أفراد. نستنتج إذن أن غالبية العينة لديهم مستويات جامعية تتحدد غالباً في مستوى الليسانس و الدكتوراه.

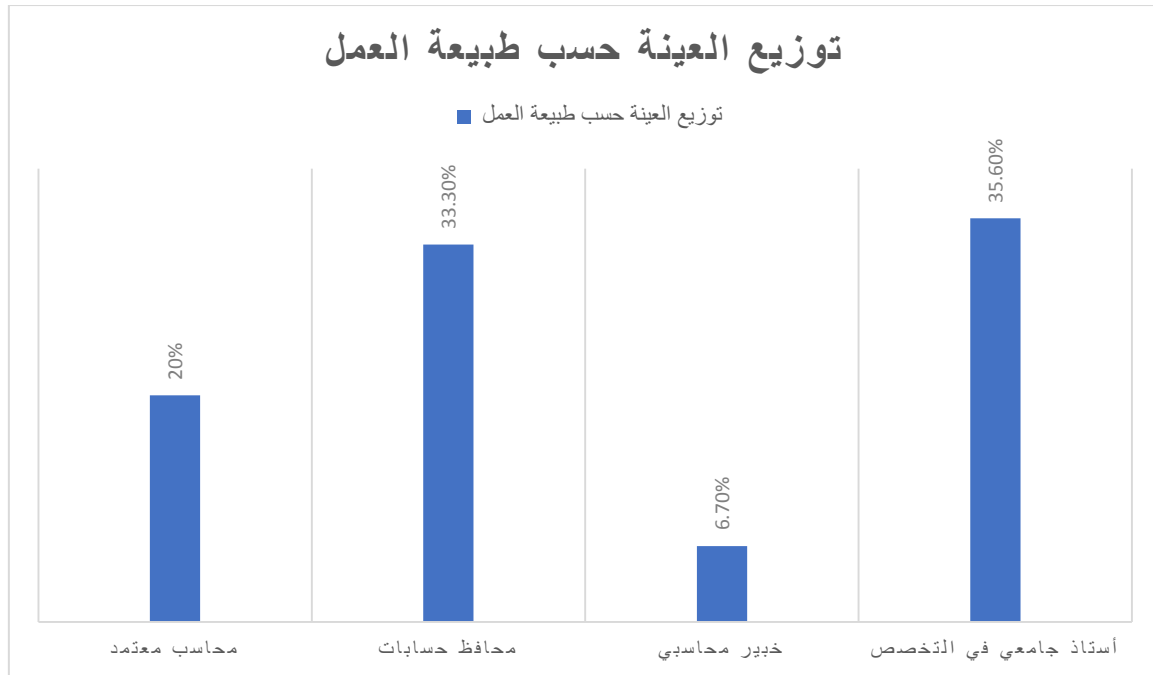
## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

الجدول رقم(07) : توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

النسبة المئوية	التكرار	طبيعة العمل
20%	09	محاسب معتمد
33.3%	15	محافظ حسابات
06.7%	03	خبير محاسبي
35.6%	16	أستاذ جامعي في التخصص
100%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم(08): يوضح توزيع العينة حسب طبيعة العمل



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال المعطيات الميدانية، نلاحظ أن 35.6 من عينة الدراسة تشغل منصب أستاذ جامعي تخصص المحاسبة، بتكرار يصل إلى 16 فرداً، تليها نسبة 33.3 من العينة تشغل منصب محافظ حسابات بتكرار يقدر بـ 15 فرداً من العينة الكلية، في المقابل نجد 20 من العينة تشغل منصب محاسب معتمد بتكرار يبلغ 09 أفراد، في حين أن 06.7 تمثل الخبراء المحاسبين و عددهم 03 أفراد.

نستنتج إذن أن غالبية العينة هم من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات.

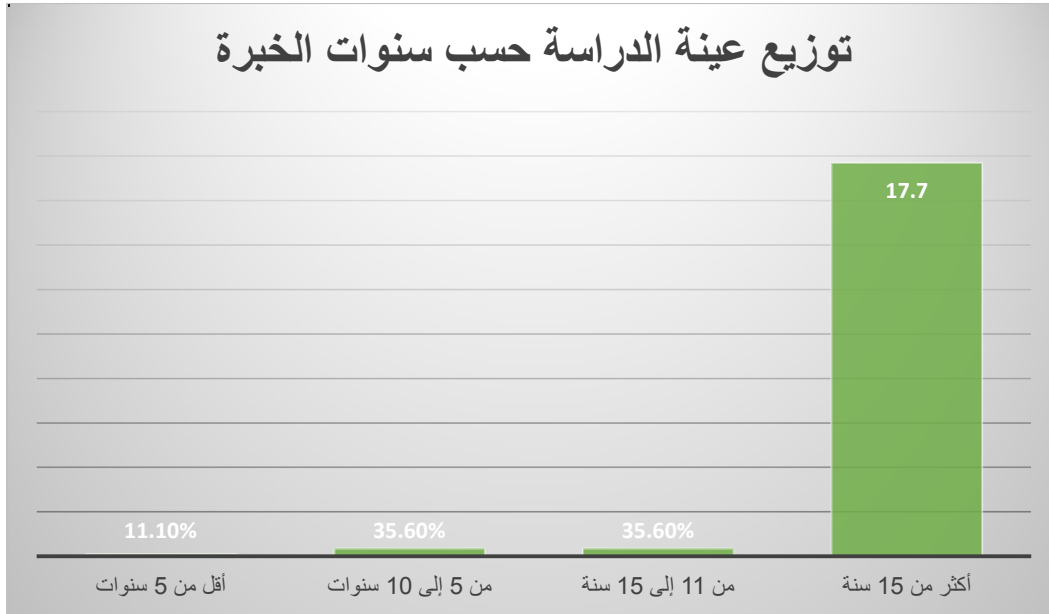
## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

الجدول رقم(08): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
11.1%	05	أقل من 5 سنوات
35.6%	16	من 5 إلى 10 سنوات
35.6%	16	من 11 إلى 15 سنة
17.7%	08	أكثر من 15 سنة
100%	45	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم(09): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال المعطيات المتحصل عليها في الإطار الميداني نلاحظ أن 35.6% من عينة الدراسة لديهم خبرة مهنية تتراوح من 5 إلى 10 سنوات، و عددهم 16 فردا من إجمالي العينة، نفس النسبة نجدها لدى فئة الباحثين الذين لديهم سنوات خبرة من 11 إلى 15 سنة، كما نلاحظ نسبة 17.7% من العينة تحدد سنوات الخبرة لديهم لأكثر من 15 سنة و تكرارهم 08 أفراد، في حين نجد 11.1% من العينة خبرتهم المهنية لا تتعدى 5 سنوات و عددهم 05 أفراد.

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

### 3. تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة

سنقوم هنا بالتعرف على آراء المهنيين حول المنظمات المحاسبية في الجزائر ودورها في النهوض بمهنة المحاسبة بالجزائر.

#### 1. التكرارات والنسب المئوية:

يوضح لنا الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية الخاصة بإجابات أفراد العينة حول الاستبيان:

المحور الأول: المنظمات المهنية للمحاسبة بالجزائر

الجدول رقم (09): التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الأول

الرقم	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت		
01	08	%17.8	30	%66.7	03	%6.7	03	%6.7	01	%2.2
02	09	%20	34	%75.6	03	%6.7	03	%6.7	01	%2.2
03	07	%15.6	26	%57.8	00	%00	12	%26.7	00	%00
04	14	%31.1	28	%62.2	03	%6.7	00	%00	00	%00
05	11	%24.4	33	%73.3	01	%2.2	00	%00	00	%00
06	09	%20	29	%64.4	07	%15.6	00	%00	00	%00
07	13	%28.9	23	%51.1	02	%4.4	07	%15.7	00	%00
08	11	%24.4	27	%60	06	%13.3	01	%2.2	00	%00
09	08	%17.8	30	%66.7	03	%6.7	03	%6.7	01	%2.2

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

يوضح الجدول رقم 03، آراء المهنيين حول المنظمات المحاسبية في الجزائر، حيث كانت أغلب إجابات الباحثين حول عبارات المحور الأول من الاستبيان بموافق، كما نلاحظ من خلال الجدول أيضا، أن الإجابة بغير موافق بشدة تحصلت على 00% في معظم العبارات، في حين تحصلت الإجابة بغير موافق على نسب ضعيفة تراوحت ما بين 00% و 26.7%.

وهذا ما يدل على دور الإصلاحات المحاسبية في الجزائر للنهوض بمهنة المحاسبة.

### المحور الثاني: معايير جودة أداء مهنة المحاسبة بالجزائر

الجدول رقم (10): التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثاني

الرقم	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت
01	07	15.6%	30	66.7%	03	6.7%	05	11.1%	00	00%
02	03	6.7%	31	68.9%	08	17.8%	03	6.7%	00	00%
03	03	6.7%	34	75.6%	05	11.1%	03	6.7%	00	00%
04	19	42.2%	23	51.1%	01	2.2%	02	4.4%	00	00%
05	15	33.3%	28	62.2%	01	2.2%	01	2.2%	00	00%
06	16	35.6%	19	42.2%	04	8.9%	06	13.3%	00	00%
07	06	13.3%	28	62.2%	07	15.6%	04	8.9%	00	00%
08	14	31.1%	28	62.2%	02	4.4%	00	00%	00	00%

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم 04، آراء المهنيين حول معايير جودة الأداء، حيث كانت أغلب إجابات الباحثين حول عبارات المحور الأول من الاستبيان بموافق موافق بشدة، كما نلاحظ من خلال الجدول أيضا، أن الإجابة بغير

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

موافق بشدة و غير موافق تحصلت على 00% في كل العبارات، في حين تحصلت الإجابة بمحايد على نسب ضعيفة تراوحت ما بين 2.2% و 17.8%.

المحور الثالث: المعيار الدولي رقم 220: الرقابة على الجودة

الجدول رقم (11): التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثالث

الرقم	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة
	ن	ت	ن	ت	ن	ت	ن	ت	
01	09	20%	31	68.9%	05	11.1%	00	00%	00
02	11	24.4%	30	66.7%	03	6.7%	01	2.2%	00
03	11	24.4%	24	53.3%	03	6.7%	00	00%	00
04	16	35.6%	24	53.3%	03	6.7%	00	00%	00
05	10	22.2%	29	64.4%	04	8.9%	02	4.4%	00
06	11	24.4%	33	73.3%	01	2.2%	00	00%	00
07	06	13.3%	28	62.2%	07	15.6%	04	8.9%	00

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم 03، آراء المهنيين حول المعيار الدولي رقم 220 : الرقابة على الجودة، حيث كانت أغلب إجابات المبحوثين حول عبارات المحور الثالث من الاستبيان بموافق وموافق بشدة، كما نلاحظ من خلال الجدول أيضا، أن الإجابة بغير موافق و غير موافق بشدة تحصلت على 00% في كل العبارات، في حين تحصلت الإجابة محايد على نسب ضعيفة تراوحت ما بين 2.2% و 15، 6%.

### 2. المتوسطات والانحرافات المعيارية

يوضح الجدول رقم 11 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بالمنظمات الحاسوبية في الجزائر.

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المحور الأول: المنظمات المهنية للمحاسبة بالجزائر

الجدول رقم (12) : المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحور الأول

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
7	موافق	0.848	3.911	تغيير القانون 08-91 بالقانون 01-10 جاء لمواكبة التطورات العالمية	01
4	موافق	0.547	4.133	صدور القانون 01-10 كان نتيجة لاعتماد الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي	02
9	موافق	1.050	3.622	صدور القانون 01-10 كان ضرورة لتطوير الهيئات المهنية و بعث المزيد من الاستقلالية	03
1	موافق بشدة	0.570	4.244	تطور مهنة المحاسبة بالجزائر مرتبط بتطور النصوص التشريعية لسنة 2011 المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر	04
2	موافق بشدة	0.471	4.222	المراسيم التنظيمية التي صدرت في 2011 أحدثت تغييرات في ممارسة مهن كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد	05
5	موافق	0.6013	4.044	يمثل إنشاء اللجان الخمس (لجنة تقييم الممارسات المحاسبية و العناية المهنية ، لجنة الاعتماد ، لجنة التكوين ، لجنة الانضباط و التحكيم ، لجنة مراقبة الجودة) ، تطور مهنة المحاسبة و التدقيق	06
6	موافق	0.986	3.933	يمثل إشراف المجلس الوطني للمحاسبة على المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبة المعتمدين تطورا لمهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر.	07
3	موافق	0.687	4.0667	الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة تواكب التطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة والتدقيق وتوسعي لتطوير المهنة	08
8	موافق	0.848	3.911	تسعى المنظمات المهنية إلى حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من التزام أعضائها بأعلى المعايير المهنية	09

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة 75.6% من المستجوبين ترى أن صدور القانون كان 10-1- كان نتيجة لاعتماد الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.911 وانحراف معياري يساوي 0.848 بدرجة موافق.

كما نلاحظ أن العبارة الأولى التي مفادها تغيير القانون 08-91 بالقانون 01-10 جاء مواكبة التطورات العالمية احتلت المرتبة الأولى أيضا بنفس القيم.

في المقابل نجد 66.7% من عينة الدراسة ترى أن المنظمات المهنية تسعى إلى حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من التزام أعضائها بأعلى المعايير المهنية، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.911 وانحراف معياري 0.848 بدرجة موافق.

كما نلاحظ نسبة 62.2% من عينة الدراسة ترى بأن تطور مهنة المحاسبة مرتبط بتطور النصوص التشريعية لسنة 2011 المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.244 وانحراف معياري يساوي 0.570 بدرجة موافق.

كما نجد أن 57.8% من عينة الدراسة ترى أن صدور القانون 01-10 كان ضرورة لتطوير الهيئات المهنية وبعث المزيد من الاستقلالية، حيث احتلت هذه العبارة المرحلة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 3.622 وانحراف معياري يساوي 1.050 بدرجة موافق.

في المقابل نلاحظ أن نسبة 51.1% من العينة ترى بأن إشراف المجلس الوطني للمحاسبة على المصنف الوطني يمثل للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تطورا لمهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.933 و انحراف معياري يساوي 0.986 بدرجة موافق.

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المحور الثاني: معايير جودة أداء مهنة المحاسبة بالجزائر

الجدول رقم (13): المتوسطات والانحرافات للمحور الثاني

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
4	موافق	0.814	3.866	مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها وفق 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 تضمن المراقبة على جودة عمل مدقق الحسابات.	01
7	موافق	0.679	3.755	المدقق الخارجي يتوفر على الكفاءة العلمية والعملية اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه	02
5	موافق	649.	3.822	تسهر الهيئات المهنية على تعليم و تدريب المحاسبين على العمل و وفق المعايير المحاسبية و ذلك من أجل رفع من جودة أداء المدققين	03
1	موافق بشدة	0.733	4.311	مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات و الندوات المهنية و الدورات المختصة باستمرار يؤثر ايجابيا على جودة التدقيق	04
2	موافق بشدة	0.617	4.266	إنشاء معاهد المتخصصة في مجال المحاسبة وسيلة للرفع من المؤهلات العلمية والعملية للمحاسبين و منه وسيلة للرفع من جودة التدقيق	05
3	موافق	1.000	4.000	فترة التربص سنتين لا تكفي للتكوين السليم من الناحية العلمية و مدة غير كافية لتكوين مهنيين يمتازون بجودة الأداء	06
6	موافق	0.786	3.800	العقوبات المستحدثة المقابلة لمختلف الأخطاء المرتكبة من قبل المدقق من شأنها الرفع من جودة أداء المدقق الخارجي.	07

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

من خلال الأرقام الظاهرة على الجدول نلاحظ أن نسبة 51.5% من العينة ترى بأن الهيئات المهنية تسهر على تعليم و تدريب المحاسبين على العمل وفق المعايير المحاسبية و ذلك من اجل الرفع من جودة أداء الدققين، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.311 و انحراف معياري يقدر بـ 0.733 بدرجة موافق بشدة.

كما نجد نسبة 62.2% من عينة الدراسة ترى أن مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات و الندوات المهنية و الدورات المختصة باستمرار يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الثانية، بمتوسط حسابي قدره 4.266 و انحراف معياري يساوي 0.617 بدرجة موافق بشدة.

في المقابل نجد نسبة 42.2% من العينة ترى بأن إنشاء معاهد متخصصة في مجال المحاسبة وسيلة للرفع من المؤهلات العلمية و العملية للمحاسبين و منه وسيلة للرفع من جودة التدقيق، و قد احتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.000 و انحراف معياري قيمته 1.000 بدرجة موافق.

كما نجد نسبة 66.7% من العينة ترى بأن مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها وفق 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 تضمن المراقبة على جودة عمل مدقق الحسابات، و قد احتلت هذه العبارة المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.866 و انحراف معياري يساوي 0.814 بدرجة موافق.

ونلاحظ نسبة 75.6% من العينة ترى أن التزام المدققين بمبادئ الاستقلال، الأمانة، الموضوعية، والحفاظ على السرية و أخلاقيات المهنة من وسائل الرفع من جودة التدقيق، و احتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.822 و انحراف معياري قيمته 0.649 بدرجة موافق.

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المحور الثالث: المعيار الدولي رقم 220: الرقابة على الجودة

الجدول رقم (14): المتوسطات والانحرافات للمحور الثالث

الترتيب	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
1	موافق بشدة	0.786	4.688	قيام الجزائر بتبني معيار الدولي رقم (220) الرقابة على الجودة وسيلة للرفع من جودة أداء المهنيين	01
6	موافق بشدة	2.843	4.088	يعتبر التزام مكتب التدقيق بوضع إجراءات لتقييم العملاء قل قبولهم او إنهاء العلاقة معهم وسيلة لتعزيز الأداء المهني	02
5	موافق بشدة	0.556	4.133	الاستقلال الذهني في برامج التدريب وفي الإشراف ومتابعة عملية التدقيق يعزز من جودة التدقيق	03
4	موافق بشدة	0.625	4.222	قيام المكتب بوضع إجراءات التخطيط والتنفيذ السليم لإجراءات التدقيق وفق معايير الجودة وسيلة لتعزيز الأداء المهني	04
2	موافق بشدة	0.471	4.4000	القيام بعملية الرقابة والفحص باستمرار على مدى تطبيق نظام الرقابة على الجودة وسيلة للرفع من مستوى الأداء المهني	05
7	موافق بشدة	0.750	4.0444	القيام بعملية التشاور والاستفادة من خبرة الآخرين سواء داخل او خارج المؤسسة يرفع من جودة التدقيق	06
3	موافق بشدة	0.705	4.222	قيام مكتب التدقيق بإجراءات لتقييم أداء الموظفين و ترقيةهم و تدريبهم يرفع الكفاءة المهنية لديهم و بالتالي رفع من جودة التدقيق	07
	موافق بشدة	0.471	3.800	قيام أعضاء المكتب بدورات داخلية و ذلك من أجل تبادل المعرف و المكتسبات وسيلة لتعزيز جودة الأداء	08

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات SPSS

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

من خلال القيم الظاهرة على الجدول نلاحظ أن 68.9% من عينة الدراسة ترى بأن قيام الجزائر بتبني المعيار الدولي رقم 220 الرقابة على الجودة وسيلة للرفع من جودة أداء المهنيين، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.688 وانحراف معياري قيمته 0.786 بدرجة موافق بشدة.

كما نلاحظ نسبة 64.4% من العينة ترى بأن القيام بعملية الرقابة و الفحص باستمرار على مدى تطبيق نظام الرقابة على الجودة وسيلة للرفع من مستوى الأداء المهني، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.4000 وانحراف معياري قيمته 0.471 بدرجة موافق بشدة.

في المقابل نجد نسبة 62.2% من العينة ترى بأن قيام مكتب التدقيق بإجراءات لتقييم أداء الموظفين وترقيتهم وتدريبهم يرفع من الكفاءة المهنية لدم وبالتالي الرفع من جودة التدقيق، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.222 وانحراف معياري قدره 0.705 بدرجة موافق بشدة.

### 4.التحقق من الفرضيات:

#### الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر كافية للنهوض بمهنة المحاسبة في الجزائر، فقد اتضح من خلال إجابات الباحثين بأن نسبة كبيرة منهم يرون بأن تطور مهنة المحاسبة مرتبط بتطور النصوص التشريعية لسنة 2011 المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر، كما أن تغيير القوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي جاء من اجل مواكبة التطورات العالمية.

كما ان غالبية عينة الدراسة اتفقوا على ان المراسيم المتعلقة بالنظام المحاسبي أحدثت تغييرات في ممارسة مهن كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وعليه يمكننا قبول الفرضية القائلة بأن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر كافية للنهوض بمهنة المحاسبة.

#### الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على أن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر نجحت في الرفع من جودة أداء المهنيين، و من خلال الدراسة الميدانية اتضح ان عينة كبيرة من عينة الدراسة اتفقت على ان التزام المدققين بمبادئ الاستقلال، الأمانة، الموضوعية و الحفاظ على السرية و أخلاقيات المهنة من وسائل الرفع من جودة التدقيق، كما أن مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات و الندوات المهنية و الدورات المختصة باستمرار يؤثر إيجابا على جودة التدقيق،

## الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

كما أن غالبية العينة أكدت على أهمية انشاء معاهد متخصصة في مجال المحاسبة باعتبارها وسيلة للرفع من المؤهلات العلمية و العملية للمحاسبين و منه وسيلة للرفع من جودة التدقيق.

و عليه مكن القول أن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر نجحت في الرفع من جودة أداء المهنيين، و بالتالي فالفرضية الثاني هي فرضية صحيحة.

### الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على أن العمل بالمعيار الدولي رقم 220: الرقابة على الجودة يرفع من جودة أداء المهنيين.

ومن خلال إجابات العينة اتضح أن الغالبية منهم اتفقوا على أن قيام الجزائر بتبني المعيار الدولي رقم 220 يعتبر وسيلة للرفع من جودة أداء المهنيين، كما أكدت عينة الدراسة على أن القيام بعملية الرقابة والفحص بشكل مستمر على مدى تطبيق نظام الرقابة على الجودة وسيلة للرفع من مستوى أداء المهنيين.

وعليه يمكن القول أن العمل بالمعيار الدولي للرقابة على الجودة يساهم في الرفع من جودة أداء المهنيين، و بالتالي فالفرضية مقبولة.

### 5 - صدق و ثبات الاستبيان:

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكميين تتألف من (04) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية المتخصصة في المحاسبة، و يوضح الملحق رقم (02) أسماء المحكميين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة، و مدى وضوح صياغة العبارات و مدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه و مدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور مغيرات الدراسة الأساسية، هذا إضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة.

خاتمة

## خاتمة:

حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على واقع مهنة المحاسبة الجزائرية ، و ذلك من خلال التطرق لتطورها التاريخي و الهيئات المشرفة عليها، كما تطرقنا لإعادة تنظيم المهنة و محاولة إصلاحها بموجب القانون 10- 01 و الذي بموجبه قررت الحكومة إعادة تنظيم المهنة و إعادة هيكلة المنظمات المهنية، و كذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، و كذلك الضوابط و المعايير التي وضعها المشرع من أجل تنظيم المهنة و الوصول إلى مستوى المطلوب من الجودة، و لان نجاح مهنة المحاسبة و تطويرها يتوقف على درجة تنظيمها و إلزام الممارسين بذلك التنظيم و الجزائر سعت دائما إلى إيجاد تنظيم سليم يتواءم مع المستوى العالمي. فهل نجحت الجزائر في ذلك.

## نتائج اختيار الفرضيات :

لقد مكنا هذا البحث من اختيار الفرضيات التي تم اعتمادها في بداية البحث سنلخصها في ما يلي:

**الفرضية الأولى:** تنص الفرضية الأولى على أن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر كافية للنهوض بمهنة المحاسبة في الجزائر، و بأن تطور مهنة المحاسبة مرتبط بتطور النصوص التشريعية لسنة 2011 المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر، كما أن تغيير القوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي جاء من اجل مواكبة التطورات العالمية و أن المراسيم المتعلقة بالنظام المحاسبي أحدثت تغييرات في ممارسة مهن كل من الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، و المحاسب المعتمد و عليه يمكننا قبول الفرضية الأولى.

**الفرضية الثانية:** تنص الفرضية الثانية على أن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر نجحت في الرفع من جودة أداء المهنيين و أن التزام المدققين بمبادئ الاستقلالية، الأمانة، الموضوعية و الحفاظ على السريسة وأخلاقيات المهنة من وسائل الرفع من جودة التدقيق، كما أن مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات و الندوات المهنية و الدورات المختصة باستمرار يؤثر إيجابا على جودة التدقيق، و إنشاء معاهد متخصصة في مجال المحاسبة باعتبارها وسيلة للرفع من المؤهلات العلمية و العملية للمحاسبين و منه وسيلة للرفع من جودة التدقيق. و عليه مكن القول أن الإصلاحات المحاسبية في الجزائر نجحت في الرفع من جودة أداء المهنيين، و بالتالي فالفرضية الثانية هي فرضية صحيحة.

الفرضية الثالثة: تنص الفرضية الثالثة على أن العمل بالمعيار الدولي رقم : (220) الرقابة على الجودة يرفع

من جودة أداء المهنيين ، و القيام بعملية الرقابة و الفحص بشكل مستمر على مدى تطبيق نظام الرقابة على الجودة وسيلة للرفع من مستوى أداء المهنيين وعليه يمكن القول أن العمل بالمعيار الدولي للرقابة على الجودة يساهم في الرفع من جودة أداء المهنيين، و بالتالي فالفرضية الثالثة مقبولة.

### أهم النتائج المتوصل إليها:

من خلال تحليل نتائج الدراسة الميدانية التي قمنا بها خلصنا إلى النتائج التالية :

- مهنة التدقيق مهنة عريقة كباقي المهن الحرة و يجب أن تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع و تمارس دورها في عجلة التنمية الاقتصادية و حماية الاقتصاد الوطني.
- نجاح مهنة المراجعة و تطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها و التزام الممارسين لها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف إلى خدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.
- عدم وجود لجنة التكوين المستمر في الجزائر و عدم إلزام المهنيين بتخصيص وقت اللازم لذلك يعتبر من أهم أوجه القصور التي ساهمت في تدهور مستوى المهنيين، و عدم مواكبتهم للتطورات الحاصلة في المهنة وقد انعكس ذلك سلبا على جودة الخدمات المقدمة.
- يعتبر من التأهيل العلمي، و الخبرة العملية، و إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة أداء عملية تدقيق الحسابات.

### التوصيات:

- ضرورة توعية مكاتب التدقيق بأهمية جودة التدقيق و الفوائد التي ستعود عليهم عند سعيهم إلى الوصول إليها مع استحداث برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.
- ضرورة وضع دستور جديد لآداب و سلوك المهنة يكون في مستوى تطلعات المهنيين، حيث يكون نابعا من المهنة ذاتها و من رغبة أعضائها في تنظيم أنفسهم، و أن تضع الهيئة المنظمة للمهنة الضوابط الكفيلة بضمان التزام المهنيين بهذا الدستور و تأديب الخارجين عنه.

- يعتبر التعليم و العمل المحاسبي يعتبر عائق أمام عملية تطوير مهنة المحاسبة، رغم أن المشرع أوجد الآليات من اجل تحسين جودة الأداء العلمي و المهني إلا أنها ما زالت قيد التنفيذ و لم تظهر نتائجها بعد، و منه ضرورة التسريع بفتح المعاهد الوطنية المتخصصة و ذلك من أجل إرساء قاعدة صحيحة للمهنيين ذو كفاءة عالية في جميع ميادين المحاسبة و التدقيق.
- ضرورة تحديث برامج التعليم بصفة مستمرة لمواكبة التطورات الدولية للمهنة.

**آفاق الدراسة :** يعد موضوع جودة الأداء المهنيين من أهم المفاهيم التي يجب التركيز عليها في الآونة الأخيرة، و هو من أهم الجوانب التي تسعى إليها الجزائر و خاصة بعد الإصلاحات التي قامت بها مؤخرا، وبالتالي يجب البحث عن سبل الوصول إلى هذا، و بالتالي نحن نقترح زيادة الاهتمام بالموضوع و القيام بتشكيل لجان وطنية أو جهوية من المهنيين ذوي خبرة قيمة في الميدان ، تكون لجان استشارية لإيجاد الحلول للوصول إلى المستوى الجودة المطلوب.

## قائمة المصادر والمراجع

### ❖ الكتب

1. إبراهيم الجازوري، عامر الجنابي، "أساسيات نظم المعلومات المحاسبية"، دار اليازورب، عمان، 2009 .
2. احمد حلمي جمعة، مدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، دار الصفاء للنشر، 2000.
3. احمد محمد نور ، حسين احمد عبيد ، شحاته السيد شحاته ، دراسات المقدمة في مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ،
4. أحمد محمد نور و آخرون ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2007.
5. بن منظور لسان العرب دار المعارف، القاهرة: ، بدون تاريخ.
6. تامر مزيد رفاعه. أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة .عمان، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع 2017 .
7. تهامي طواهر، محمود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر.
8. حسين يوسف و آخرون، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2014.
9. حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، ط ، 1 دار اليازوري، عمان، ، 2010.
10. خضر مصباح الطيطي، إدارة وصناعة الجودة: مفاهيم إدارية وتقنية وتجارية في الجودة، ط ، 1 دار الحامد، عمان، ، 2011 .
11. خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات المتميزة، ط ، 1 دار صفاء، عمان، ، 2010 .
12. رعد عبد الله الطائي، عيسى قدادة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، عمان ، 2008 .
13. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات و التدقيق الراية، عمان، 2009.
14. سوسن شاكر مجيد، محمود عواد الزيادات، إدارة الجودة الشاملة: تطبيقات في الصناعة والتعليم، ط ، 1 دار صفاء، عمان، 2007.
15. سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
16. السيد أحمد، المراجعة و الرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
17. شرف السعيد أحمد محمد، الجودة الشاملة والمؤثرات في التعليم الجامعي، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، ، 2007.
18. عبد الرزاق محمد قاسم، " تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية " مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2004 .
19. عبد الصمد عمر علي. التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي .الجزائر: دار هومه (2018) .
20. علاء عبد الرزاق السالمي، " نظم إدارة المعلومات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003 .
21. علي عبد القادر الذنيبات. تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية - نظرية وتطبي (ط. 7) .عمان، الأردن: دار وائل للنشر 2021

22. عواطف ابراهيم الحداد "دائرة الجودة الشاملة"، ط 1، دار الفكر، عمان، 2009.
23. فاروق عزون، دور ادارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس الجزائر، 2015/2014.
24. فواز التميمي، أحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للأيزو (9001) ط 1، عالم الكتب الحديث، عمان، 2008.
25. قاسم نايف علوان، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو، 9001: 2000 ط 1، دار الثقافة، عمان، 2009.
26. مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2006.
27. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 1998.
28. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
29. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
30. محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ القاهرة، 2009 - رجب السيد راشد و آخرون، أصول المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1999.
31. مسلم عبد الهادي، "نظم المعلومات الإدارية" ط 2، مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، 2006.
- مصر 2007.
32. مندورة محمد محمود، درويش محمد جمال الدين، «التخطيط الاستراتيجي لنظم المعلومات»، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1994.
33. مهدي السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، ط 1، دار جرير، عمان، 2007.
34. يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة و الفعالية و تقييم الأداء، الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2003.
- ❖ المذكرات والمجلات :
35. أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة (T.Q.M) في المؤسسات الفندقية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلومالتسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
36. أحمد جبران: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010.
37. ايت محمد مراد، مركز التكوين المتواصل، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، السنة الثانية، ماستر عن بعد، تخصص محاسبة، السنة الجامعية 2022/2023

38. ايت محمد مراد، مركز التكوين المتواصل، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، السنة الثانية، ماستر عن بعد، تخصص محاسبة، السنة الجامعية 2022/2023.
39. بودنت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، بسكرة، 2016.
40. تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة مستغانم، ديسمبر 2017.
41. زيري رايح، " دور أنظمة المعلومات في تنمية القدرة التنافسية للمؤسسة " ورقة بحثية مقدمة للملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 23/22 أفريل، 2003، .
42. زين يونس، أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة الوادي، العدد السادس، جوان 2014.
43. سحنون بونعجة، نبيل بوفليح : متطلبات تطور الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبة الدولية، مجلة الرياض " الأعمال الاقتصادية"، العدد 05، 2019.
44. سماح أسامة نعلان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، 2018.
45. صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، مذكرة شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016،
46. صلاح صاحب شاكر البغددي، و أحمد نوفل عودة أثر نظرية القيود على عملية التدقيق "بحث تطبيقي فيديوان الرقابة المالية الإتحادي.(مجلة كلية التراث الجامعة)، 2017 .
47. عطاء الله خليل: العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق المجلد 16 العدد 2 دمشق، 2000.
48. غمين يعقوب، "أثر المعالجة الآلية للبيانات على فعالية التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء والمهنيين"، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ورقلة، جامعة قاصدي مراح 2012 .
49. لطيفة بكوش، المنظمات المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة، محاضرات في مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، ثانية ماستر محاسبة، قسم العلوم المحاسبة والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر، الوادي، سنة، ص: 38-39.

50. محمد عبد الله آل عباس أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية - دراسة اختبارية لكفاءة السوق، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2006.
51. مسعود صديقي، فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، الجزائر.
52. موسى رحماني، فاتح سردوك، مجلة العلوم الإنسانية، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية و الهيئات المهنية للمراجعة، العدد 35/34، 2014.
53. ناصر مراد، النظام المحاسبي والمخطط الوطني، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادى، يومي 17 و18 جانفي 2010.
54. وفاء بن الشريف، أهمية تطبيق معايير المراجعة من قبل مراجع حسابات المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015.
55. ياسمين لعلايبي، محاضرات تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، جامعة سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبية، مقياس تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، سنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق، السنة الجامعية 2020/2019.
- ❖ القوانين والمراسيم التنفيذية :
56. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و محاسب معتمد، العدد 24، المادة .
57. مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
58. تنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد شروط و كفاءات تنظيم الامتحان النهائي
59. المرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط و كفاءات سير التبرص المهني و استقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين.
60. المرسوم التنفيذي رقم 11-25، 11-26، 11-27 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وصلاحياته وقواعد سيره، المادة 04-10-13، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07.

61. قرار وزاري مشترك المؤرخ في 7 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة .
62. القانون 10-01 المؤرخ 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 15-16-17، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010.
63. المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 جانفي، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد خلال ممارستهم وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها.
64. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.
65. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، المادة 03، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 07، الصادرة في 02 فيفري 2011.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
علوم التسيير تخصص: محاسبة



## استمارة استبيان

موضوع المذكرة :

((تقييم المنظمات المهنية للمحاسبة بالجزائر وفق معايير الجودة))

دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين و الأكاديميين

السلام عليكم و رحمة الله و بركاته

السادة و السيدات ( أساتذة ، خبراء محاسبين ، محافظي الحسابات ، محاسبين معتمدين )  
يشرفنا أن نطلب منكم المساهمة في دراستنا الاستطلاعية من خلال وضع علامة (x) أمام  
الإجابة التي ترونها مناسبة مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تستخدم  
لأغراض البحث العلمي فقط ، و نحن شاكرين على تعاونكم منا

المشرفون:

الطالبات :

أ.د. حمدو زكريا

- دهنون خضرة

- بوسبعة خديجة

- كنبوة سعيدة

أولاً: المعلومات الشخصية

1- الجنس :

ذكر  أنثى

2- العمر :

أقل من 30 سنة  من 30 إلى 40 سنة  من 41 إلى سنة 50   
من 51 إلى 60 سنة  أكثر من 60 سنة

3- المؤهل العلمي :

ليسانس  ماجستير  دكتوراه  شهادات مهنية أخرى

4- طبيعة العمل :

محاسب معتمد  محافظ حسابات  خبير محاسبي  أستاذ جامعي في التخصص

5- الخبرة :

أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  من 11 إلى 15 سنة  أكثر من 15 سنة

ثانيا : بيانات متغيرات الدراسة

يرجى وضع إشارة ( x ) أمام الإجابة التي تمثل رأيكم

المحور الأول : المنظمات المهنية المحاسبة في الجزائر

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تغيير القانون 91-08 بالقانون 10-01 جاء لمواكبة التطورات العالمية .					
2	صدور القانون 10-01 كان نتيجة لاعتماد الجزائر تطبيق النظام المحاسبي المالي .					
3	صدور القانون 10-01 كان ضرورة لتطوير الهيئات المهنية و بعث المزيد من الاستقلالية .					
4	تطور مهنة المحاسبة بالجزائر مرتبط بتطور النصوص التشريعية لسنة 2011 المنظمة لمهنة التدقيق بالجزائر .					
4	المراسيم التنظيمية التي صدرت في 2011 أحدثت تغييرات في ممارسة مهن كل من الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .					
5	يمثل إنشاء اللجان الخمس ( لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و العناية المهنية ، لجنة الاعتماد ، لجنة التكوين ، لجنة الانضباط و التحكيم ، لجنة مراقبة الجودة ) ، تطور لمهنة المحاسبة و التدقيق .					
6	يمثل إشراف المجلس الوطني للمحاسبة على المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبية المعتمدين تطورا لمهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر .					
7	الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة تواكب التطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة و التدقيق و تسعى لتطوير المهنة .					
8	تسعى المنظمات المهنية إلى حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من التزام أعضائها بأعلى المعايير المهنية					

المحور الثاني: معايير جودة أداء مهنة المحاسبة بالجزائر

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	مهام لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها وفق 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 تضمن المراقبة على جودة عمل مدقق الحسابات					
2	المدقق الخارجي يتوفر على الكفاءة العلمية و العملية اللازمة التي تمكنه من الأداء الجيد لمهامه					
3	التزام المدققين بمبادئ الاستقلال ، الأمانة ، الموضوعية ، و الحفاظ على السرية و أخلاقيات المهنة من وسائل رفع من جودة التدقيق					
4	تسهر الهيئات المهنية على تعليم و تدريب المحاسبين على العمل وفق المعايير المحاسبية و ذلك من أجل رفع من جودة أداء المدققين					
5	مشاركة مدقق الحسابات في المحاضرات و الندوات المهنية و الدورات المختصة باستمرار يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق					
6	إنشاء معاهد المتخصصة في مجال المحاسبة وسيلة للرفع من المؤهلات العلمية و العملية للمحاسبين و منه وسيلة للرفع من جودة التدقيق					
7	فترة التربص سنتين لا تكفي لتكوين السليم من الناحية العلمية و مدة غير كافية لتكوين مهنيين يمتازون بجودة الأداء					
8	العقوبات المستحدثة المقابلة لمختلف الأخطاء المرتكبة من قبل المدقق من شأنها الرفع من جودة أداء المدقق الخارجي					

المحور الثالث : معيار الدولي رقم ( 220 ) : الرقابة على الجودة

رقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	قيام الجزائر بتبني معيار الدولي رقم (220) الرقابة على الجودة وسيلة للرفع من جودة أداء المهنيين					
2	يعتبر التزام مكتب التدقيق بوضع إجراءات لتقييم العملاء قل قبولهم أو إنهاء العلاقة معهم وسيلة لتعزيز الأداء المهني					
3	الاستقلال الذهني في برامج التدريب و في الإشراف و متابعة عملية التدقيق يعزز من جودة التدقيق					
4	قيام المكتب بوضع إجراءات التخطيط و التنفيذ السليم لإجراءات التدقيق وفق معايير الجودة وسيلة لتعزيز الأداء المهني					
5	القيام بعملية الرقابة و الفحص باستمرار على مدى تطبيق نظام الرقابة على الجودة وسيلة للرفع من مستوى الأداء المهني					
6	القيام بعملية التشاور و الاستفادة من خبرة الآخرين سواء داخل أو خارج المؤسسة يرفع من جودة التدقيق					
7	قيام مكتب التدقيق بإجراءات لتقييم أداء الموظفين و ترقيتهم و تدريبهم يرفع الكفاءة المهنية لديهم و بالتالي رفع من جودة التدقيق					
8	قيام أعضاء المكتب بدورات داخلية و ذلك من أجل تبادل المعرفة و المكتسبات وسيلة لتعزيز جودة الأداء					

الملحق رقم (02):

الرقم	الاسم و اللقب	الدرجة العلمية	التخصص	اسم الجامعة
01	سالي محمد الدينوري	أستاذ	محاسبة	جامعة حمه لخضر الوادي
02	رياض زلاسي	أستاذ محاضر	محاسبة و تدقيق	جامعة حمه لخضر الوادي
03	بن موسى بشير	أستاذ محاضر	محاسبة	جامعة حمه لخضر الوادي
04	حميداتو صالح	أستاذ محاضر	إحصاء	جامعة حمه لخضر الوادي