الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

أثر إعتماد معايير التدقيق الجزائرية (NAA) على تطوير مهنة التدقيق

- دراسة ميدانية -

إعداد الطلبة:

- **عبد الله قريرح**
- **علاء الدين بوصبيع العايش**
- **لطفي نصري**

إشراف:

- **د. فاتح سردوك**
- **د. خليدة عابي**

اعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ	الصفة	المؤسسة الأصلية
د. فاتحسردوك	مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمّه لخضر- الوادي
د. بشير زبيدي	رئيس اللجنة	جامعة الشهيد حمّه لخضر- الوادي
د. بلقاسم بن خليفة	عضوا مناقشا	جامعة الشهيد حمّه لخضر- الوادي

السنة الجامعية: 2020/2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالواد

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

أثر إعتماد معايير التدقيق الجزائرية (NAA) على تطوير مهنة التدقيق

- دراسة ميدانية -

إعداد الطلبة:

- عبد الله قريرح
- علاء الدين بوصبيع العايش
- لطفي نصري

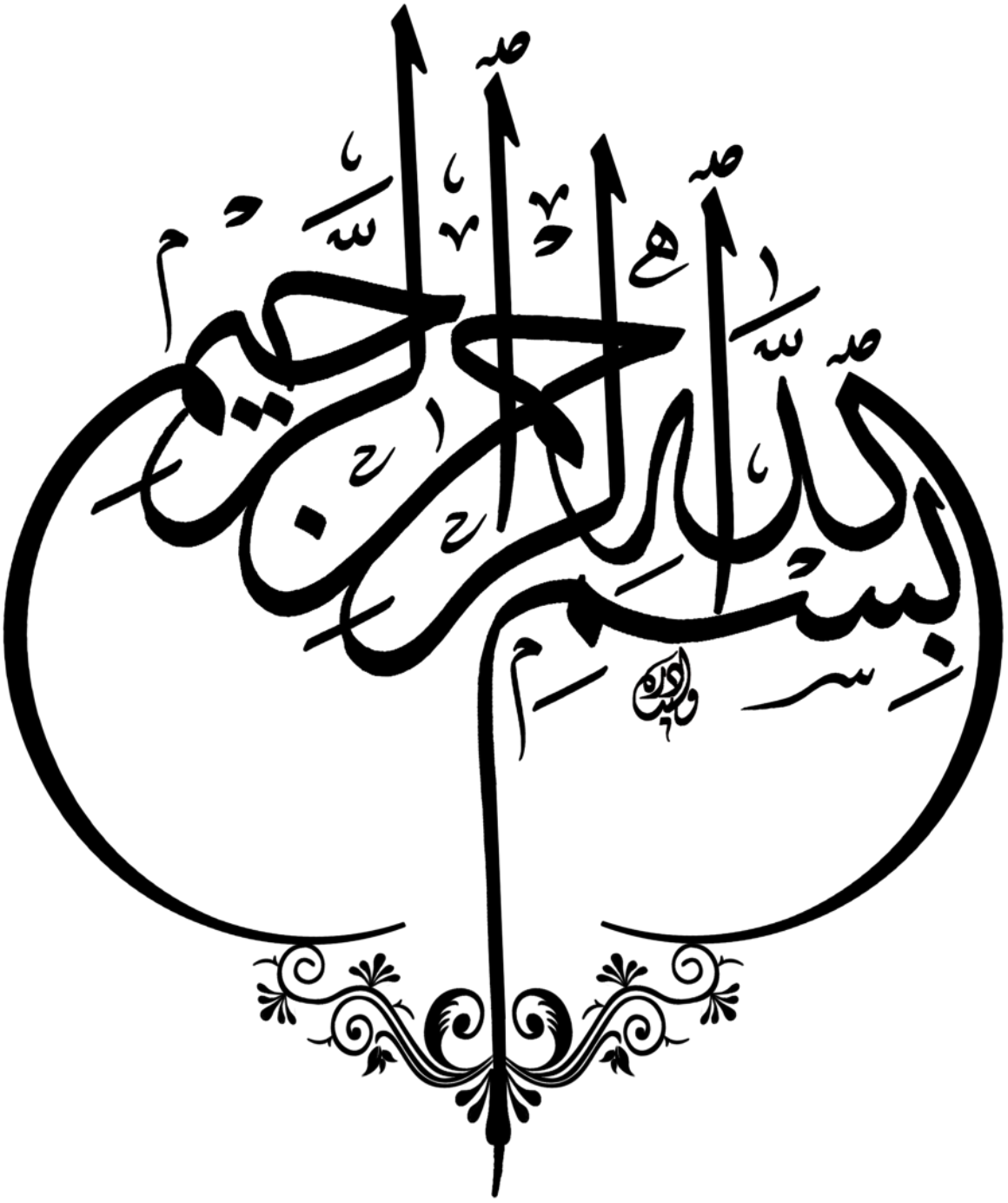
إشراف:

- د. فاتح سردوك
- د. خليدة عابي

اعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ	الصفة	المؤسسة الأصلية
د. فاتح سردوك	مشرفا ومقررا	جامعة الشهيد حمّه لخضر- الوادي
د. بشير زبيدي	رئيس اللجنة	جامعة الشهيد حمّه لخضر- الوادي
د. بلقاسم بن خليفة	عضوا مناقشا	جامعة الشهيد حمّه لخضر- الوادي

السنة الجامعية: 2020/2019


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

قال الله تعالى : " لئن شكرتم لأزيدنكم "

قال رسول الله (**صلى الله عليه وسلم**): " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

الحمد لله الذي مكننا من إتمام هذا البحث ، فما كان لشئ أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه ، فالحمد لله والشكر لله في الأولى وفي الآخرة.

ويسعدنا في مستهل هذا العمل أن نتقدم بشكرنا وتقديرنا إلى أستاذنا الفاضل

" د. فاتح سردوك" و الأستاذة " د. عابي خليدة "

لما قدماه من تشجيع ودعم وكانا لهما الأثر الحسن

في إنجاز العمل.

كما نتقدم بالشكر الجزيل والتقدير العميق لأساتذتنا الذين كانوا قدوة ومثالا حسنا لنا

وإلى كل من قدموا لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد

في إنجاز هذا العمل المتواضع.

مجموعة البحث

إهداء

أهدي ثمرة عملي إلى التي حق فيها القول " الجنة تحت أقدام الأمهات "

إلى الصدر الرحب الحنون **أمي الغالية** " عائشة " مد الله في عمرها .

إلى ولي نعمتي وسندي ومن كان له أكبر الفضل في تربيتي وتعليمي والذي تعب وكد من أجل راحتي حتى أشتد عودي ، إلى الذي أصل لدي العزة والجد **أبي العزيز** " حمزة " أطال الله في عمره .

إلى محضن الصبر والأخوة ومصدر العون والسند ..**إخوتي و أخواتي** " عبد الجليل ، طارق ، محمد يزيد ، فيصل ، زكية ، إيمان ، حسام الدين "

وإلى منبع الأصالة **أجدادي و أعمامي**

إلى أخي و رفيقي خالد أحميمة فطالما كان ظلي في السراء و الضراء و الذي أشتاق إليه حتى و إن كان معي.

إلى كل الأصدقاء و زملاء العمل

إلى رفقائي في الدفعة و إلى كل من جمعتني بهم الأقدار تاركين بصمات الصدق و الوفاء في ذاكرتي

إلى الأساتذة الكرام و كل من يجاهد من أجل العلم.

أهدي ثمرة جهدي

إلى كل عزيز و غالي في القلب و لم يذكره اللسان.

عبد الله قريرح

إهداء

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات و لله الشكر الذي هداني بهديه وأنار بصيرتي بنوره

و بعد أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى من يسعد قلبي بهنائها إلى أعز كائن في الوجود **"أمي الغالية "**

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب

إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى القلب الكبير **"والدي العزيز"**

إلى أبنائي **"إياد"** و **"أية"**

إلى سندي و قوتي و ملاذي بعد الله

إلى من أثاروني على أنفسهم

إلى من أظهروا لي ما هو أجمل ما في الحياة "أخوتي و أخواتي" .

الى أصدقائي بل أخوتي

إلى زملائي في الدفعة .

إلى كل الأساتذة الكرام ، و كل من يجاهد من أجل العلم.

أهدي ثمر جهدي إلى كل عزيز و غالي في القلب و لم يذكره اللسان.

علاء الدين بوصبيع العايش

إهـداء

إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

إلى من نذرت عمرها في أداء رسالة

صنعتها من أوراق الصبر

وطرزتها في ظلام الدهر على سراج الأمل بلا فتور ولا كلل،

رسالة تعلم العطاء كيف يكون العطاء وتعلم الوفاء كيف يكون الوفاء

إليك **أمي** أهدي هذه المذكرة وهذا النجاح

جزاك الله خيرا وأمد في عمرك بالصالحات، فأنت زهرة الحياة و نورها.

بكل الحب والاحترام والتقدير إلى رفيقة دربي

إلى من سارت معي نحو الحلم، خطوة بخطوة بذرناه معا وحصدناه معا

وسنبقى معا بإذن الله

إلى أبنائي: **ريماس** ، **رتاج** و **صلاح الدين**

إلى كل العائلة والأهل والأصدقاء

لطفي نصري

فهرس المحتويات

شكر وعرفان .....I.
الإهداءات.....II.
فهرس المحتويات .....III.
فهرس الجداول .....IV.
فهرس الأشكال .....V .
فهرس الملاحق.....VI.
مقدمة .....ب
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق 5
تمهيد 6
المبحث الأول : ماهية التدقيق.....7
المطلب الأول : نظرة على التدقيق من الزاوية التاريخية 7
المطلب الثاني : مفهوم التدقيق.....9
المطلب الثالث : أهمية وأهداف التدقيق 12
المبحث الثاني : ماهية معايير التدقيق (معايير التدقيق المتعارف عليها "GAAS ")....15
المطلب الأول : المعايير العامة 15
المطلب الثاني : معايير العمل الميداني 18
المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير 19
المبحث الثالث : ماهية معايير التدقيق الدولية "ISA "....22
المطلب الأول : مفهوم المعايير الدولية للتدقيق 23
المطلب الثاني : الهيئات المهنية المهتمة بالمعايير الدولية 24
المطلب الثالث : واقع تدويل آليات التدقيق المحاسبي 26
المطلب الرابع : مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية (ISA) 29
خلاصة الفصل الاول.....32
الفصل الثاني : مهنة التدقيق وإصدارات معايير التدقيق في الجزائر.....33
تمهيد 34
المبحث الأول : تطور مهنة التدقيق في الجزائر.....35
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر 35
المطلب الثاني : الجهات المشرفة على التدقيق في الجزائر 37
المطلب الثالث : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.....40
المبحث الثاني : إصدارات معايير التدقيق الجزائرية " NAA "....41
المطلب الأول : الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية 41
المطلب الثاني : الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية 44
المطلب الثالث : الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية 48
المطلب الرابعة : الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية 50
خلاصة الفصل الثاني 56
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.....57
تمهيد.....58
المبحث الأول : إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة 59
المطلب الأول : الطريقة المتبعة 59

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة.....61
المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية.....62
المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المتبعة.....62
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج..... 72
خلاصة الفصل الثالث.....76
الخاتمة 77
قائمة المراجع 80
الملاحق 85

الرقم	الجدول	الصفحة
(1-1)	يوضح تطور التدقيق التاريخي	9
(2-3)	يوضح وصف مجتمع الداسة وفق العدد لأفراد مجتمع الدراسة	59
(3-3)	يوضح ثبات الإستبانة	62
(4-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس	63
(5-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية	64
(6-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب السن	64
(7-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة العلمية	65
(8-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص	66
(9-3)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية و إتجاه الآراء التطورات الدولية لمهنة التدقيق	67
(10-3)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية و إتجاه الآراء التطورات المهنية لمهنة التدقيق	69
(11-3)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية و إتجاه الآراء تأثير العمل بمعايير التدقيق الجزائرية بالجزائر	70
(12-3)	يوضح تحليل الإنحدار للفرضية الأولى	72
(13-3)	يوضح تحليل الإنحدار للفرضية الثانية	73
(14-3)	يوضح تحليل الإنحدار للفرضية الثالثة	74

الرقم	الشكل	الصفحة
(1-1)	يوضح الأهداف التقليدية للتدقيق	14
(2-1)	يوضح ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS	22
(3-1)	يوضح لخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي دراسة الآراء وإعادة الصيانة	26
(4-1)	يوضح مجتمع الدراسة وفق العدد لأفراد مجتمع الدراسة	60
(5-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس	63
(6-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية	64
(7-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب السن	65
(8-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة العلمية	66
(9-3)	يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص	67

الرقم	االملحق
1	نماذج لرسالة مهمة
2	نموذج رسالة الإدارة (رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)
3	نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق
4	الإستبيان
5	جداول SPSS

مـــقدمة

مقدمة

أدت الأزمات المالية في دول شرق آسيا ، وروسيا ، والولايات المتحدة الأمريكية ، والتي فجرها الفساد المالي والإداري وسوء الإدارة ، وكذا ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتوسعها في أكثر من رقعة جغرافية إلى ضرورة تفعيل العديد من الآليات قصد إعطاء معلومة مالية صادقة تعكس فعلا لما عليه وضعية هاته المؤسسات الإستثمارية .

ولقد كانت مهنة التدقيق من بين الأسباب الأساسية لإفلاس العديد من الشركات وذلك بتزوير بعض الحقائق المالية لأغراض ذاتية كملكية أسهم في الشركات محل التدقيق قصد تحسين صورتها في الأسواق المالية أولأغراض أخرى، كالفساد الأخلاقي لبعض المدقيقين .

ومن هنا أدت هاته المشاكل والأزمات إلى ضرورة الرقي بتشريعات مهنة التدقيق وإصدار معايير تدقيق دولية وكان ذلك في 1995 بإصدار أول معيار ، ولم تقف الهيئات والجهات الدولية عند هذا فقط بل إستخدمت قوانين جديدة تعطي المدقق الحرية والإستقلالية لغرض وصولة إلى المعلومة الصادقة وذلك على جميع المستويات المالية والتنظيمية .

والجزائر ليست بمنأى عن العالم المالي ، فبدورها سعت إلى تحسين جودة المعلومات من خلال إصدار التشريعات اللازمة لذلك ، وكذا مواكبة معايير التدقيق العالمية بما يتناسب مع البيئة المحاسبية الجزائرية ، من خلال إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق ، لكن الحالة العامة وكذا الخاصة للتدقيق في الجزائر تبقى بعيدة عن آفاق مهنة التدقيق في ظل ما يعانية المدقق من ضعف التأهيل والإلتزام بشروط ممارسة المهنة ، وندرة الدورات التدريبية التي تعمل على تعزيز كفاءة المدقيقين وتحيين معلوماتهم ، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال معالجة الإشكالية .

الإشكالية :

ما مدى مسايرة معايير التدقيق الجزائرية (NAA) لتطورات معايير التدقيق العالمية وأثرها على بيئة مكاتب التدقيق في الجزائر ؟

للإجابة على هاته الإشكالية نطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

- ما مدى مواكبة مهنة التدقيق في الجزائر على المستوى العالمي ؟
- هل لتطورات التشريعات الوطنية في الجزائر الأثر الإيجابي على مهنة التدقيق ؟
- ما هي أهم الآثار الإيجابية التي يمكن أن تخلفها إصدارات معايير التدقيق الجزائرية في تحسين مهنة التدقيق في المكاتب الجزائرية ؟

فرضيات البحث :

للإجابة عن هذه الأسئلة يجب وضع فرضيات ومنها :

- توجد مسايرة بين تطور مهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بتطور المهنة عالميا .
- يوجد الأثر الإيجابي لتطورات التشريعات الوطنية في الجزائر لمهنة التدقيق الجزائرية على مكاتب التدقيق الجزائرية .
- يوجد تحسن واضح لمهنة التدقيق في المكاتب الجزائرية بعد إصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية .
-

مبررات إختيار الموضوع :

- البحث له علاقة وثيقة بالتخصص (محاسبة و تدقيق).
- الموضوع قابل للإضافة نظرا لأن إصدارات معايير التدقيق الجزائرية مازالت في إصداراتها الأولى .
- دراسة مسايرة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية و أثرها على مهنة التدقيق.

أهداف الدراسة :

- التحقق من صحة الفرضيات .
- الوصول إلى تبيان أثر إعتماد معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق .
- محاولة توضيح كل ما يتعلق بأساسيات الإصدارات الستة عشر لمعايير التدقيق الجزائرية .

أهمية الدراسة :

للدراسة أهمية علمية بالنسبة لإختصاص "محاسبة و تدقيق" ، فهو ليس بالموضوع الجديد و لكن يحتاج للإضافة نظرا لحداثة إصدارات معايير التدقيق الجزائرية و عدم إكتمالها و ما تحتاجه من تطوير.

المنهج المتبع :

تم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي وذلك في الجانب النظري ، و سرد الحقائق المتعلقة بمهنة التدقيق و بمعايير التدقيق الجزائرية كما نصت عليه الجريدة الرسمية و القوانين والمراسيم التنفيذية و النصوص التشريعية ، أما فيما يخص الجانب التطبيقي تم الإعتماد على المنهج الإستقرائي بإستخدام الإستبيان كأداة لجمع المعلومات ، والأساليب الكمية الإحصائية لبرنامج SPSS في معالجة البيانات ، للوصول إلى نتائج تبين صحة الفرضيات من خطأها .

هيكل البحث :

يتمحور البحث حول ثلاث فصول ، الفصل الأول تحت عنوان **" الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق "** ، حيث تم التطرق فيه إلى : مفهوم التدقيق المحاسبي بصفة عامة كمصطلح مهم في الدراسة ، بالإضافة إلى ماهية معايير التدقيق المتعارف عليها "GAAS " وكذا المعايير الدولية للتدقيق" ISA" وذلك بتفصيل الجهات وكذا الهيئات المعنية بإصدار هاته المعايير والإشراف على تطويرها بالإضافة إلى آليات تدويلها .

أمـا الفصـل الثـاني المعنـون بـ " **مهنـة التـدقيق وإصـدارات معـايير التـدقيق فـي الجزائـر** " وذلـك بتنـاول كـل مـا يخـص المهنـة وتطورهـا فـي الجزائـر ، بالإضـافة إلـى التشريعات المنظمة للمهنة ، وصولا لسرد كل المعايير المصدرة إلى يومنا هذا .

أمـا الفصـل الثالـث فقـد عنـون بـ " **الدراسـة الميدانيـة**" وهـو الفصـل التطبيقـى الـذي تـم فيـه إعـداد إسـتبيان مـن قبـل البـاحثين موجـه لمكاتـب التـدقيق المحاسـبي بولايـة الـوادي وكـذا المختصـين فـي المجـال المحاسـبي بمـا فـيهم أسـاتذة جـامعيين ، ومعالجـة البيانـات المتحصل إحصائيا ، وصولا إلى نتائج الدراسة ومناقشته.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق

تمهيد :

تطور مفهوم التدقيق مع التطورات الإقتصادية التي يشهدها عالم المال في شتى أنحاء العالم بالإضافة إلى تعدد المفاهيم حسب البيئة ، وذلك لما يحظى به من ترسانة من القوانين والنصوص التى تنظم التدقيق والتي تعتبر المرجعية لمفهوم التدقيق .

يذهب الكثير من المختصين لتعريف التدقيق بأنه تقييم وفحص موضوعي للبيانات المالية للمنظمة ومن أن السجلات عادلة ودقيقة .

أما المعايير فهي تلك المرجعية المتفق عليها والمصدرة من جهة مختصة معتمدة ، وفي الوقت الراهن أصبحت معايير التدقيق الدولية متعارف عليها في معظم دول العالم .

و إنطلاقا مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي :

المبحث الأول : ماهية التدقيق .
المبحث الثاني : ماهية معايير التدقيق (معايير التدقيق المتعارف عليها **GAAS**) .
المبحث الثالث : ماهية معايير التدقيق الدولية **ISA .**

المبحث الأول : ماهية التدقيق

يعتبر التدقيق من أهم المفردات تداولا في الآونة الأخيرة في الساحة الدولية وكذا الوطنية وهذا نظرا لأهميته في حماية المنشآت وما ينعكس ذلك على الإقتصاديات بصفة كبيرة .

المطلب الأول : نظرة على التدقيق من الزاوية التاريخية

لقد وجد التدقيق منذ بداية الحضارة الإنسانية فمن المعروف أن السومريين قد طوروا أول أنظمة القانون والحكومة ، حيث يعتبر "حمو رابي" من مدينة بابل من كبار صناع القانون ، إذ قام بإنشاء القوانين التي طبعت على عمود مصنوع من الحجر ، وهي معروضة في متحف اللوفر في باريس و قد إستخدمت تلك القوانين في ذلك الوقت لمعاقبة المجرمين و حماية الناس من أي إرتكاب للإحتيال .

فالتدقيق قديم قدم حضارة الإنسان وذلك في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته ، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلاّ بعد إختراع الأرقام و إختيار النقود وحدة قياس قيم السلع و الخدمات المتبادلة ، إلاّ أن الأمر يختلف بالنسبة للتدقيق ومراقبة الحسابات ، إذ أنّ هذه الأخيرة لم تظهر إلاّ بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته ، لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق لتلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها .

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري و الإقتصادي ، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا ، في القرنين الخامس عشر و السادس عشر ، و التطور مستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات ، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان المالك مالكاً و مسيراً في نفس الوقت ، غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب ، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا إمتناع البعض ، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها مما أدّى إلى ظهور شركات الأموال ، وهذا أدى بدوره إلى إنفصال تدريجي للملكية عن التسيير .[1]

لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير ، وحتى إنتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن ، في الغالب لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي إقتناؤها من سوق العمل ، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها وعليه فإن إنفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة (التدقيق) والمراقبة ، التي يقوم بها شخص محترف ، محايد ، مستقل و خارجي ، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما إستثمروه وعن عدم التلاعب فيه .

وإذا كان تدخل المدقق الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات ، عن مدى شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية ، فإن المجالات عديدة ومتشعبة ، الشيء الذي أدّى إلى

[1] محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 , ص ص 2 , 3 .

ظهور أنواع من التدقيق والمراقبة وتنوع أهدافها ، لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول وخصوم ، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة ، خططها ، تحديد الإنحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الإقتصادية .[1]

ويمكن سرد التطور التاريخي للتدقيق كما يلي :

1- الفترة ما قبل سنة 1500 ميلادية :

كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم بجرد المخزون السلعي ، وكانت هذه العملية تتميز بتكرارها بغية الوصول إلى التدقيق ومنع أي تلاعب بالدفاتر المحاسبية .[2]

2- الفترة الممتدة بين 1500- 1850 م :

والتي تميزت بإنفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة ، تم تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي نفسه مع ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع ، وعليه قامت الشركات بإصدار قوانين في العمل لحماية المساهمين ضد قلة نزاهة الرأسماليين المغامرين مثل جماعة عقد 1844 .

مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو إكتشاف الغش والخطأ ، ولكن التغير المهم هو الإعتراف والرغبة في وجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لإكتشاف ومنع الأخطاء والغش .[3]

3- ما بعد الفترة 1850 م إلى نهاية 1900 م :

في هذه الفترة أصبح المجال مفتوحا للتدقيق حتى يبرز كمهنة لا يستهان بها وقد ساعد على ظهور القوانين ، وقد عزز ذلك بظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 م والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مدققي الحسابات ، ففي نهاية هذه الفترة أصبحت المراجعة أقل تفعيل في إعتمادها على المراجعة الإختبارية .[4]

4- ما بعد 1900 م إلى غاية يومنا هذا :

أصبح الإعتماد على التدقيق في نظام الرقابة الداخلية أمرا مهماً خاصة بعد ظهور الشركات الكبرى ، وقد أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها من تمثيل المركز المالي للمؤسسة .

لقد قسم الباحثون مراحل التدقيق التاريخية وفق تقسيمات مختلفة ، ولكن سنعرض في الجدول التالي تقسيم المراحل وفقا للباحثان " ليونيل كولين " و " جروند فالين " :

---

[1] محمد بوتين ، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، مرجع سبق ذكره ، ص 3.

[2] اشتيوي إدريس عبد السلام ، **المراجعة معايير و إجراءات** ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، ط 4 ، 1996، ص 14.

[3] Lioneh olline , et gérand valine **,audite et contrôle interne** , 4 édition , Dauoz, paris, 1992, p16 .

[4] مدات جمال ،**الرقابة والمراجعة في المؤسسة** ،رسالة ماجستير،علوم التسيير،تخصص مالية ،المدرسة العليا للتجارة،الجزائر، 2002، ص10.

جدول رقم (1-1) يوضح تطور التدقيق التاريخي

الفترة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 200 ق.م – 1700 م	الملاك ، الإمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	- معاقبة المختلس على إختلاس الأموال وحماية الأموال
1700– 1850م	الحكومة ، المحاكم التجارية ، المساهمين	المحاسب	- منع الغش ومعاقبة فاعله . - حماية الأموال.
1852 – 1900 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	- تجنب الغش . - تأكيد مصداقية الميزانية .
1900 – 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	- تجنب الغش والأخطاء . - الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية .
1940- 1990م	الحكومة ، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	- الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير .
بعد 1990م	الحكومة ، الهيئات الأخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة و المراجعة والاستشارة	- الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش .

Source : lionel colline et gérand valirie , **audite et contrôle interne**, p 17 **.**

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق

يذهب بعض الباحثون إلى تعريف التدقيق على أنه فحص المعلومات من طرف شخص ثالث ، غير الذي أعدها أو الذي يستخدمها ويحتاجها ، قصد إثبات مصداقيتها من خلال مطابقتها للمعايير الموضوعية " النوعية " و إعداد تقرير حول نتائج هذا الفحص مع الرغبة في الرفع من فائدة هذه المعلومات .

وإليكم بعض التعاريف :

1- التعريف الأول : عرضت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية تعريفاً للتدقيق بأنه : " عملية منظمة ، تتعلق بتأكيدات

عن تصرفات وأحداث إقتصادية للتحقق من درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير محددة و توصيل النتائج للمستخدمين المعنيين " [1]

يحوي هذا التعريف على عبارات تتطلب شرحا مختصراً :

- إجراءات منظمة : تعني الخطوات أو الإجراءات التي يقوم بها المدقق .

- الحصول وتقييم الأدلة : تعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج بدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها أو معها ، والتي حضرت هذه الإقرارات .

- الإقرارات والأحداث الإقتصادية : وهذا تمثل ما تقدمه إدارة المؤسسات أو الأشخاص ، وهذا الإقرارات هي موضوع التدقيق .

- درجة العلاقة : وتشير إلى العلاقة التي تمكن من معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين .

- مقياس معين: وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها.

- إيصال النتائج : ويكون هذا بواسطة تقرير مكتوب ، يبين درجة الملائمة بين الإقرارات وهذا المقياس ، وهذا التقرير يبين العلاقة إمّا جيدة أو غير جيدة .[2]

من خلال هذا التعريف نلاحظ بأن جمعية المحاسبة الأمريكية وضعت تعريفا شاملا وعاماً للتدقيق يفيد جميع الأطراف المستخدمة ، ويستخدم لأغراض عدة كالتأكيد والتحقيق ، ويمكن إستعماله للتعبير عن مختلف أنواع التدقيق الأخرى .

2- التعريف الثاني : عرف التدقيق بأنه عملية إختيار تقني صارم مبني بأسلوب مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى إحترام القواعد و القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات، وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة . [3]

ويعرف أيضاً على أنه فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر وَ السجلات والبيانات المحاسبية فحصاً محاسبياً والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح وَ الخسارة والتأكد من سلامة المركز المالي للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة ، وتشمل عملية التدقيق القيام بعمليات أساسية وهي :

- الفحص : وهي عملية فنية تمكن المدقق من التأكد و الإطمئنان ، عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ، والتأكد من جدية المستندات ، التي تتم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية .

- التحقيق : يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتها والقيم المسجلة في القوائم المالية ، حتى يتمكن المدقق من التأكد و الإطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية ، والمرحلية، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المتعارف عليها في مهنة التدقيق .

---

[1] عوض لبيب فتح الله الديب , شحاتة السيد شحاتة ، **أصول المراجعة الخارجية** ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية , مصر ,2013, ص 19 .

[2] عامر حاج دحو ، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية** ، أطروحة دكتوراه ، علوم التسيير ، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق ، جامعة أدرار، الجزائر ، 2018، ص7.

[3] محمد التهامي ، طواهر مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 , ص9.

- التقييم : ويقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي في ظل الأسس والسياسات وأدلة القرائن الموثوق فيها.
- التقرير : ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم وَ الإفصاح عنهم بطريقة فنية محايدة ، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة.[1]

مما سبق نستنتج النقاط التالية :

1- التدقيق هو عملية منتظمة أي أن عملية التدقيق تعتمد على التخطيط المسبق لما سوف يقوم يه المدقق .

2- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية .

3- مدى الإلتزام بالعناصر محل الفحص للمعايير الموضوعية كأساس للتقييم وإبداء الرأي الشخصي .

4- إن عملية التدقيق تنتهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية مما يعني أن التدقيق هو وسيلة إتصال ، كذلك عرف التدقيق بأنه فحص الدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدقق من التحقق بأن الميزانية المحاسبية تمثل بصورة عادلة وصحيحة للمركز المالي للمؤسسة .

3- التعريف الثالث : تعريف إتحاد الخبراء الإقتصاديين والمحاسبيين :إنّ هدف تدقيق القوائم المالية هو إبداء رأي فني ، كما إذا كانت هذه القوائم المالية تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية للسنة المنتهية مع مراعاة القانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة .

4- التعريف الرابع : يقصد بالتدقيق : فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات وَ المستندات وَ الحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصاً إنتقاديا منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .[2]

5- التعريف الخامس : تعريف بعض أصحاب الإختصاص والتأليف :

- تعريف " أحمد جمعة " : التدقيق عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً إنتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة إعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية .[3]

- تعريف " هادي التميمي " : التدقيق هو فحص المعلومات أوْ البيانات المالية من قبل شخص مستقل وَ محايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني .[4]

- تعريف " زاهرة توفيق" : يعرفه على أنه فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتهجها المؤسسة صحيحة وَ واقعية ، فالتدقيق يتضمن كل عمليات

---

[1] محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، 2009 ، ص ص 18، 19 .

[2] خالد أمين عبد الله ، **تدقيق الحسابات** ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، القاهرة ، مصر ، 2014، ص 7.

[3] أحمد جمعة ، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث** : الإطار الدولي ، ط1، دار صفاء ، عمان ، 2009 ، ص 25 .

[4] هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية وَ العلمية** ، ط3 ، دار وائل ، عمان ، 2006 ، ص 20 .

الفحص التي يقوم بها مهني كفء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتمادية وسلامة وَ شفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج . [1]

- تعريف" خالد عبد الله ": إن عملية التدقيق تشتمل الفحص و التحقيق والتقرير ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها ، أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع ، أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة ، وكذا دلالة وضعه المالي في نهاية تلك الفترة وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي ، أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص وَ التحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه ، وهو ختام عملية التدقيق ، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة . [2]

وفي الأخير يمكن إعطاء تعريف شامل للتدقيق على أنه أسلوب من أساليب الرقابة يشمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المدقق والتي تستهدف الفحص الإنتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وإنسجامها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والتأكد من تعبيرها الصادق عن وضعية المؤسسة على أن ينشر المدقق نتائج الفحص في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول وَ المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط
و المركز المالي للمؤسسة .

المطلب الثالث : أهمية وَ أهداف التدقيق

1- أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها . [3]

ومن بين هاته الأطراف :

- إدارة المنشأة : يعتبر التدقيق مهما جداً لإدارة المشروع حيث أن إعتماد الإدارة في عملية التخطيط و إتخاذ القرارات الحالية وَ المستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المنشأة .

- المؤسسات المالية والتجارية وَ الصناعية : يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عن طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية إتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية

---

[1] زاهرة توفيق ، **مراجعة الحسابات وَ التدقيق** ، ط1 ، دار الراية ، الأردن ،2009، ص 17.

[2] خالد عبدالله ، **علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعلمية** ، دار وائل ، عمان ، الأردن، 2000 ، ص 13.

[3] نفس المرجع أعلاه ، ص 15.

المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل . [1]

- الجهات الحكومية : تعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ، ... ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضتها مع الإدارة وبشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه .

ولقد إزدادت أهمية التدقيق في المؤسسات بصورة ملحوظة نتيجة لأسباب عديدة أهمها زيادة حجم المشروعات والتعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية ، وزيادة عدد شركات متعددة الجنسيات و إنتشار فروعها ، كل هذه العوامل أدت إلى ظهور عدد من المشاكل التشغيلية مثل الحاجة إلى التأكد من تطابق العمليات التشغيلية مع الخطط الموضوعة ومدى كفاية البرامج التشغيلية لتحقيق أهداف المؤسسة ، ومن هنا تظهر أهمية التدقيق للإدارة من خلال تقديم الخدمات الآتية :

1- خدمة وقائية : حيث يقدم التدقيق التأكد على وجود الحماية الكافية للأصول .

2- خدمة تقيمية : حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية و إجراءاتها ومدى الإلتزام بالسياسات الإدارية .

3- خدمة إنشائية : و يمكن تقديم هذه الخدمة من خلال إقتراح التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة .

4- حماية السياسة الإدارية من الإنحراف عن التطبيق الفعلي . [2]

2- أهداف التدقيق :

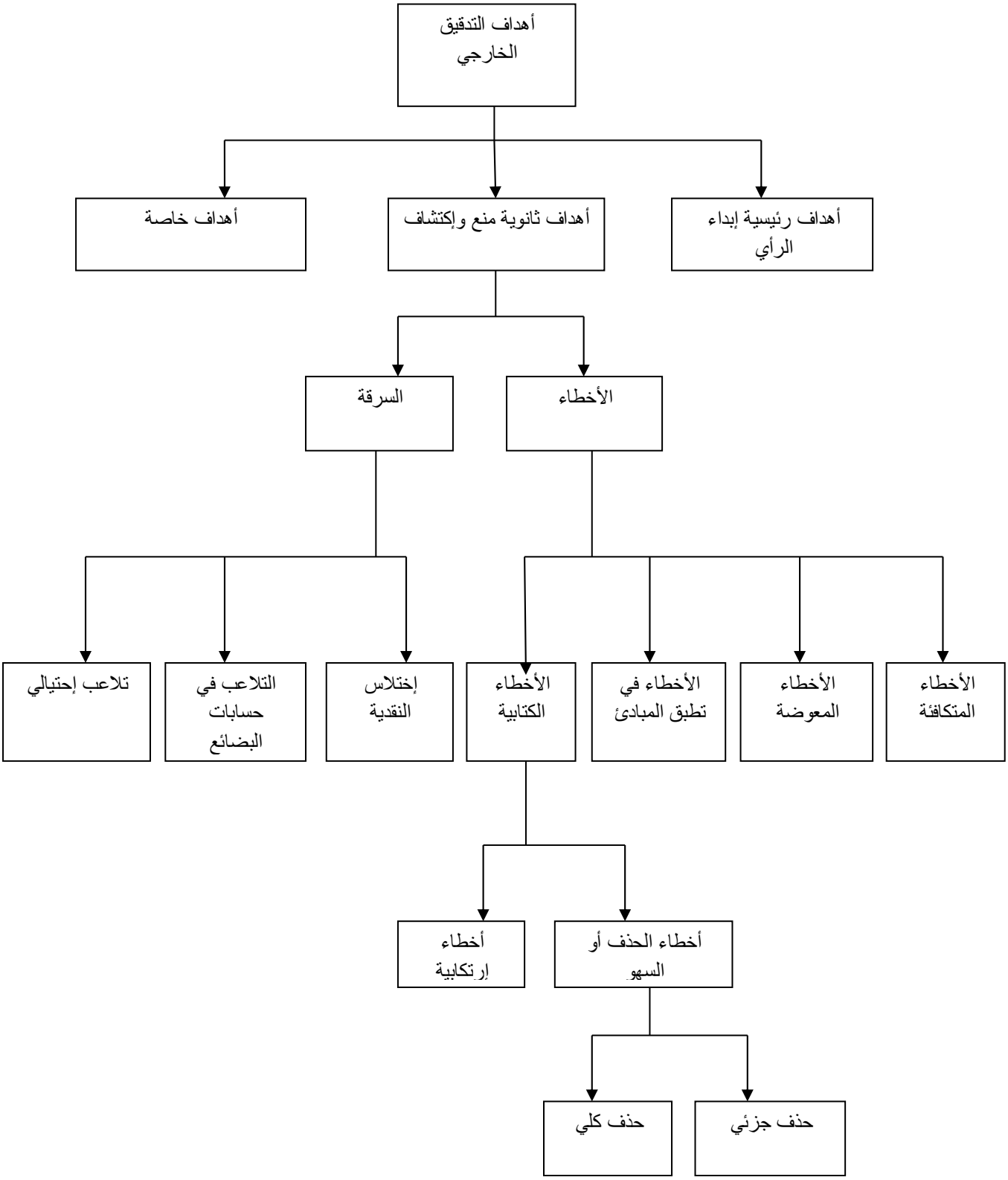
لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص إضافة إلى درجة الإعتماد على الرقابة الداخلية وتنقسم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة.

- الأهداف التقليدية : سيتم عرضها في الشكل الموالي :

الشكل (1-1) يوضح الاهداف التقليدية للتدقيق

[1] غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية** ، ط2 ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن، 2009 ، ص ص : 19 ، 20 .

[2] كمال محمد سعيد كامل نونو ، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة** ، رسالة ماجستير ، فلسطين ، 2009 ، ص 25 - 28.



المصدر : بعزيز فريال ، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة ومراقبة وتدقيق ، جامعة 20 أوت ، سكيكدة ، 2015 ، ص 18 .

- الأهداف الحديثة :
- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الإعتماد عليها .
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات .
- إكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء أو غش .
- تقليل فرص الأخطـاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه .
- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف وَ دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة .
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها .
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط .
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق . [1]

المبحث الثاني : ماهية معايير التدقيقGAAS

إذا كانت إجراءات التدقيق تعكس تصرفات وممارسات محددة يجب أداؤها أو هي السلوك الواجب أداؤه ، فإن معايير المراجعة (التدقيق) تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب الإلمام بها ، وعليه تختلف معايير التدقيق من إجراءتها ، حيث أننا من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى معايير التدقيق المتعارف عليها وهي :

- المعايير العامة .
- معايير العمل الميداني .
- معايير التقرير .

المطلب الأول : المعايير العامة

إن التدقيق عبارة عن قواعد وأسس وقوانين ومعايير لذا ينبغي على المراجع (المدقق) مراعاة المعايير أثناء مهنته حتى لا يكون مقصراً .

وقد كان الفضل للمجتمع الأمريكي في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة والذي قسموها إلى ثلاث مجموعات وهي : المعايير العامة ، معايير العمل الميداني، و معايير إعداد التقرير .[2]

فالمعايير العامة تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق ، يجب على الخدمات المهنية أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين ، ويطلق على المعايير العامة إسم المعايير الشخصية ، وسنتطرق إلى المعايير العامة بالتفصيل :

---

[1] زينب براهيمي ، **أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2019 ، ص 7.

[2] محمود قاسم تشوش ، **نظم المعلومات في المراجعة وَ المراجعة المهنية ، دور الحاسب في الإدارة والتشغيل** ، دار الجبل ، بيروت ، لبنان ، 1998 ، ص 28

1- معيار تأهيل المراجع : حسب هذا المعيار فإن الفحص يجب أن يتم بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي ، والخبرة كمرجع ، وقد أضاف هذا المعيار التأهيل العلمي إلى التأهيل المهني كون أن التأهيل العلمي يزيد من ثقة طالبي خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية .[1]

- التأهيل العلمي : وهو أن يكون لدى المراجع مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق ، وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة .[2]

ولابد من أن يكون المدقق على درجة من التأهيل العلمي ، لكن نجاح المدقق لا يتم من خلال التأهيل العلمي الذي حصل عليه من خلال الدراسة ، ولكن لابد من إستمرار التكوين لتحديث وتجديد ما لديه من معلومات ولاشك أن إستمرار الدراسة أثناء مزاولة المهنة ينبع من الشعور الذاتي للمراجع بأن هدفه النهائي هو مدى مقدرته على إبداء الرأي الذي يتم الإعتماد عليه من الإدارة كونه خبير مهني مستقل.[3]

- التاهيل المهني : يجب على المراجع قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها ، كما يجب على المراجع أن يتجنب القيام بأعمال ليست ضمن قدرته وكفايته المهنية .

إن الحفاظ على التأهيل المهني يتطلب بشكل رئيسي مستوى عالي من المعرفة العامة تليها معرفة متخصصة وتدريب مستمر ، إضافة إلى الإطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في المهنة بما في ذلك المعايير المحلية والدولية.[4]

لقد أوردت معايير التدقيق الدولية القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمدقق في عدة معايير نذكر منها :

- ورد ضمن المعيار الثالث الذي يتناول المبادئ الأساسية التي يخضع لها المدقق الحسابات حسب الفقرة السابعة منه على أنه : " يجب أن يتم التدقيق وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب مهني وخبرة وكفاءة في التدقيق " .

- تضمن المعيار السابع مراقبة جودة أعمال المدقق ، فقد نصت الفقرة الخامسة منه على أنه : " يجب على المدقق والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا بعين الإعتبار مهارات و كفاءة المساعدين في أداء العمل المفوض لهم عن البحث في نطاق التوجيه وَ الإشراف في التدقيق المناسب لكل منهم " .

ومما لاشك فيه أن إجراءات التدقيق تتطلب قدراً من الحكم الشخصي ، فبغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المدقق فإنه لن يكون كافيا وحدهُ كأساس لإبداء رأيه ، لذلك فإن التعليم العلمي لابد أن يدعمه بخبرة كافية وبالقدر

---

[1] الصحن عبد الفتاح محمد ، راشد رجب السيد ، درويش محمد ناجي، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،مصر ، 2000 ،ص 2.

[2] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 28.

[3] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية وَ آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2002 ، ص 51.

[4] حسين القاضي ، حسين دحدوح ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، 1999 ، ص 14.

الذي يمكن للمراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات شخصية عند أداء مهمة التدقيق.[1]

- في الجزائر تم وضع مواد تحدد ضرورة القيام بالتربص المهني وكذا كيف يجب أن يتم هذا التربص والذي حددته المادة الثالثة من الجريدة الرسمية الصادرة في 04/25 / 1972، والتي تحدد الشخص الذي يتم معه التربص وهو الخبير المحاسبي .[2]

- ثم جاء القانون 01/10 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010، المادة 08 " بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات ، أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها "[3]. تمنح الشهادات والإجراءات المذكورة في المادة " 8" من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه .[4]

التعليم المستمر : وهذا العنصر يضاف إلى العنصرين الأولين فيجب على المراجع أن يقوم بالتكوين المتواصل بغرض تحديث معلوماته وقدراته العلمية والعملية .

وبذلك فإنه يمكن القول بأن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية هي : التأهيل العلمي ، التأهيل العملي ، التعليم المستمر .

2- معيار الإستقلالية : يقوم المراجع بتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية من بيانات ومعلومات وحتى تتوفر الثقة لمستخدمي القوائم المالية لابد أن يكون المدقق غير متحيز ، أي يقدم رأياً موضوعيا غير متحيز .[5]

ولابد على المدقق أن يكون مستقلاً مادياً وذهنيا ، فالإستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية بخلاف أتعابه المتفق عليها ، في حين أن الإستقلال الذهني يعني مدى قدرة المراجع على العمل بنزاهة وموضوعية . ويقتضي المعيار الثاني من المعايير العامة للتدقيق بأنه في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق على الإستقلال في الظاهر الواقع ، ويرتبط الإستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية ، فنزاهة المدقق تتطلب ترفعه عن قبول أي منفعة يمكن أن تكون قيداً على سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمان ، أما موضوعية المراجعه تتطلب منه الفصل بين المصلحة الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايد خلال إنجازه لعملية التدقيق لكل مراحلها ، فهذا الإستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق ، ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلاً عن تأكيده عند الإشراف والمتابعة لأداء مهنة التدقيق ، فتبرير المنفعة الإقتصادية و الإجتماعية لتقرير التدقيق إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز .[6]

---

[1] عيد حامد ميعوف الشمري ، **معايير المراجعة الدولية و إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية** ، معهد الإدارة العامة ، السعودية ، 1994، ص ص 77 ، 78

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، المؤرخة في 1972/04/25 ، المادة (1) وَ (2) ، ص 407.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، المؤرخة في 11يوليو 2010 ، العدد 42 ، القانون 01-2010 ، المادة 08 ، ص 05 .

[4] **نفس المرجع أعلاه** ، المادة 08 ، ص 05 .

[5] منصور حامد محمود ، محمد أبو العلا الطحان ، محمد هشام الحموي ، **أساسيات المراجعة** ، جامعة التعليم المفتوح ، القاهرة ، مصر ، 1994 ، ص 33..

[6] توماس وليام ، وهنكي امرسون ، تعريب ومراجعة حجاج أحمد حامد وسعيد آمال الدين ، **المراجعة بين التنظير والتطبيق** ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، 1989 ، ص 55 .

فإستقلال المراجع في الواقع يعني عدم الخضوع لأية ضغوطات من أية جهة كانت خلال قيامه بعملية التدقيق ، ومختلف مراحلها إنطلاقا من عملية التخطيط ومرورا بوضع إجراء للفحص ووصولاً في الأخير إلى متابعة التقرير والإفصاح عن رأيه في القوائم المالية .

فالمراجع يجب أن يكون شخصاً يمارس مسؤولية التدقيق من خلال مسؤوليات مستقلة من خلال الخطوات التالية :

- كتابة برنامج التدقيق؛
- جمع أدلة إثبات التدقيق ؛
- كتابة تقرير التدقيق ؛

كما يجب أن يكون المدقق مستقلاً عما يراجعه من أنشطة فيجب أن يكون محرّراً من أية إلتزامات مع إدارة وملاك المؤسسة . [1]

3- معيار العناية المهنية : يعني إعطاء الإهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة ، فتوفر عنصري الكفاءة و الإستقلال غير كافي ، ويشترط توفر الجدية في العمل . [2]

المطلب الثاني : معايير العمل الميداني

وهي 3 معايير حسب الآتي :

1- التخطيط : إنّ التخطيط السليم لعملية التدقيق بالإشراف الدقيق على المساعدين وكذا يتعين على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق كالآتي :

- تقسيم العمل بين المساعدين من مختلف الإختصاصات كل حسب إختصاصه .
- متابعة عمل المساعدين من خلال البرنامج المخطط والمعد مسبقا لإنجاز المكلفين بها .

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية : إنّ أول خطوة يقوم بها المدقق قبل بداية التدقيق هي ضرورة قيامه بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي سيقوم بتدقيقها ، والذي يساعده في تحديد برنامج تدقيق عناصرهُ المختلفة ، كذلك أسلوب التدقيق الذي سوف يتبعه المدقق وتحديد فريق التدقيق المناسب من حيث العدد والخبرة والكفاءة . [3]

3- الحصول على دليل إثبات التدقيق : يجب الحصول على الأدلة والبراهين الكافية من خلال الفحص والملاحظة الشخصية و الإستفسارات والمصادقات ، بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية . [4]

معايير العمل الميداني في الأحكام الجزائرية: *

في غالبية الأوقات يرتكز العمل الميداني لمهمة التدقيق على أربعة عناصر: التخطيط والإشراف والتقييم وَ الإقناع ، كلها أحكام تصب في بوتقة تأكيد كفاءة

---

[1] الدهراوي آمال الدين مصطفى ، السرايا محمد السيد ، **المحاسبة والمراجعة** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 ، ص 175.

[2] محمد أمين مازوم ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، 2011 ، ص 21.

[3] محمد السيد سرايا ، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص ص 246، 247 .

[4] أحمد قايد نور الدين ، **مداخلة بعنوان : تأهيل مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية وَ المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، يومي 20 – 21 نوفمبر 2013 ، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط ، ص5 .

العمل المنجز ، وفق ما نص عليه في مضمون المادة 35 من القانون 10 -01 [1] مع مراعاة معايير التدقيق وَ الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية ، يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه ، يحرص المشرع الجزائري من خلال المادة أعلاه على الإلتزام بالمعايير التدقيقة لأجل ضبط سيرورة العمل من " تخطيط وتنظيم " ، كما يتعدى لأبعد من ذلك في تكريس للواجبات المهنية بوضعه لشرط تعهد المحافظ على دفتر الشروط الذي يبين كيفية ومنهجية العمل المتبعة التي تتغير من محافظ لأخر كل بحسب خبرته .

- التخطيط : إنّ المرجع الأساسي لإنجاز الأعمال بالدقة والطريقة المناسبة يتطلب وضع خطة مدروسة قبل الشروع في العمل ، فعلى المدقق أن يضع خطة عمل واضحة المعالم والأسس لإنجاز عمله وَ المتمثلة في " الوقت ، الطريقة ، التعداد ، الأهداف " مما يسهل مهمة التدقيق .

- الإشراف : يضع المدقق تحت أمره عدة مدققين مساعدين لإتمام عمله وتنفيذ خطته ، حيث يعمد من خلال إشرافه عليهم إلى وضع مراحل محددة لكل مساعد ، بتسيير مرحلة وفق أخرى في مجموعة بنود و أهداف مصغرة عند نهاية كل مرحلة يعمل كل عون على تحقيقها من خلال إتمام مرحلته وفق الشروط المحددة أو الموضوعية مسبقا مع المشرف ، تكمن أهمية الإشراف في الوقوف على الإنحرافات و الإسراع في تصويبها بما يسمح لتسريع سيرورة العمل وفق المخطط .

- التقييم : نظام الرقابة الداخلية لكل مؤسسة هو الفاصل و الفيصل في تحديد نوعية التدقيق وحجم العينات والتوقيت اللازم لإنجاز المهمة ، حيث يعمد المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى على رأس الخطة الموضوعية لإنجاز مهمته ، ذلك لما الرقابة الداخلية من دور في ضبط سيرورة المعلومات وإلتزام العمال بوظائفهم وحسن تنظيم وسهولة الإتصال بين مختلف وحدات المؤسسة .

- الإقناع : على المدقق أن يعمل على مرّ أدائه لمهمته في جمع عديد الأدلة و القرائن الكافية التي تساعده في إثبات موقفه لإبداء رأيه بكل شفافية ومصداقية و أريحية حول النتائج المتوصل لها في نهاية العمل ما يمكنه من إعداد تقريره أتم إعداد .[2]

المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

وتتضمن الأهداف التي يقف عليها تقرير المدقق الرامي إلى الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال ، هذه المعايير هي ما يلي :

1- قاعدة إستخدام المبادئ المحاسبي المتعارف عليه : حيث يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) من وجهة نظر المعيار السابع إلى المجموعات التالية :

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، القانون 10-01 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 8 .

[2] محمد أمين لونيسة ، تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره في تحسين جودة المعلومة المالية ، اطروحة دكتوراه ، تخصص بنوك مالية و محاسبة ، جامعة محمد بو ضياف ، المسيلة ،2017 ،ص 83.

- المجموعة الأولى : المبادئ العامة ، ويمكن إجمال هذه المبادئ في : مبدأ الحيطة ومبدأ الثبات ، ومبدأ الشمول ، ومبدأ الأهمية النسبية ، ومبدأ الإفصاح .
- المجموعة الثانية : المبادئ العملية المرتبطة بالربح ، ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ تحقيق الإيراد ، ومبدأ التكلفة في قياس النفقة ، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات .
* المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي ، ويمكن إجمال هذه المبادئ في : مبدأ التكلفة التاريخية ناقص الإستهلاك .

2- قاعدة تجانس إستخدام المبادئ المحاسبية : حيث يجب أن يوضح التقرير مدى الثبات في إتباع هذه المبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها .

3- قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية : يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة ، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة لعدم الإفصاح الكامل آخذا بعين الإعتبار المرجعيات التالية :
* الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة ؛
* وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح مثلا ، فقد يكون الضرر العائد على المؤسسة يفوق النفع العائد للغير ، ويلعب عامل الأهمية دورا هاما في الإفصاح لإرتباطه بالمصلحة العامة ؛
* إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل ولا تأخذ أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها .

4- قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية : يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية ككل أو الإمتناع عن إبدء الرأي وفي حالة الرفض يجب أن يشتمل التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك .[1]

وفي الجزائر مثلا ، فإن المشرع الجزائري أكد على وظيفة إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في المادة 25 من القانون 10-01 [2] المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بالمهن الثلاث ، حيث تشير إلى أن مهمة محافظ الحسابات يترتب عنها تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة ، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر . وتأخذ عملية إبداء الرأي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة أحد الأشكال الأربعة التالية :

- **التقرير النظيف :** وهو يعبر عن الصورة الوافية للقوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويشير إلى وجود نظام رقابة داخلية سليم بكل مقوماته وإجراءاته ، وإلى معالجة محاسبية سليمة .
- **التقرير التحفظي :** وهو إمتداد معدل للتقرير النظيف ، حيث يشمل على بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة للوضعية الحقيقة للمؤسسة ، ويشترط في هذه التحفظات أن لا تؤثر إلى حد التضليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها.

---

[1] صديقي مسعود ، دور المراجعة في إستراتيجة التأهيل الإداري للمؤسسة الجزائرية ، مجلة الباحث ، العدد الأول ، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية ، جامعة ورقلة ، 2000، ص ص 53 ، 54 .

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، القانون 10-01 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 5 .

- **التقرير السلبي :** يصدر المراجع هذا التقرير بعد إستيفائه لمراحل المراجعة ، حيث يطعن في سلامة المعلومات المحاسبية الناتجة على النظام المولد لها ، سواء من حيث نوعية المبادئ المحاسبية المعمول بها ، أو من حيث عدم إحترام هذه المبادئ المحاسبية ، وعليها فهو يقف على خروج خطير عن إستخدام المبادئ المحاسبية .

- **التقرير بعدم إبداء الرأي :** ويكون هذا النوع في حالة إستحالة تطبيق إجراءات المراجعة ، التي يرى المراجع ضرورة إستخدامها كإستحالة حصوله على الأدلة أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها الإدارة ، أو بسبب ظروف خارج نطاق المؤسسة والمراجع كليهما. [1]

ففي الجزائر مثلا ، فإن التقرير المقدم للجمعية العامة للمساهمين تأخذ شكلين ، تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات ، وتقرير خاص بالنسبة للإتفاقات القانونية المبرمة وحالات أخرى يحددها التنظيم القائم . [2]

هذان التقريران يحملان التاريخ و الإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين ، كما أن على محافظ الحسابات إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة على مجلس الإدارة في إجتماعه حول الحسابات السنوية وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية :

- معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته ؛
- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية التي وقف عليها أثناء عمله ؛
- العناصر التي إحتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها ؛
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة ؛
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه ؛

* مضامين التقرير العامل : ويتضمن ما يلي :

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات ؛
- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة ؛
- الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق ؛
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها ومدى إحترامها في هذه المهمة ؛
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة ومدى تأثيرها بالأرقام على النتيجة ؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس ؛
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم ؛
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يبدي فيها رأيه حول الحسابات السنوية بدون تحفظ ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة ؛

* مضامين التقرير الخاص : وهو متعلق بالإتفاقات المبرمة خلال الدورة و المسموح بها قانونا ، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير ، كما يمكن أن يتضمن التقرير الخاص إشارة لكل حدث خاص ناتج عن قرارات إستثنائية كالتقرير حول

---

[1] غراب يوسف ، **معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015، ص 19 .

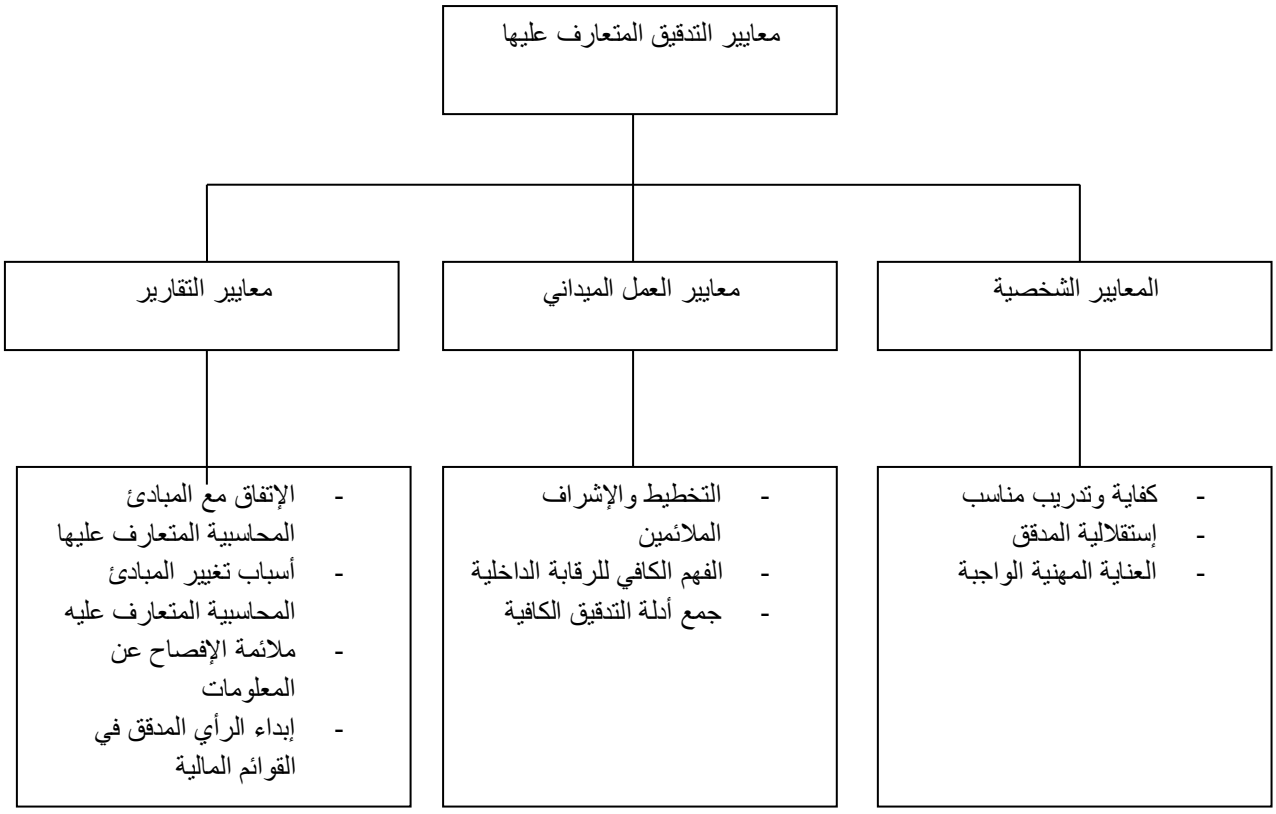
[2] صديقي مسعود ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 55 ، 56.

زيادة رأس المال ، والتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح ، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة ... [1]

بالإضافة إلى التقرير الخاص يمكنه القيام بإعداد تقارير أخرى من نفس السياق كالتالي :

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة ، عند الإقتضاء ؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية ؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال .[2]

الشكل (2-1) يوضح ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAS



المصدر : طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)** ، الدارالجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007، ص 43 .

المبحث الثالث : ماهية المعايير الدولية للتدقيق

معايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية ، وفي هذا الفصل سنحاول التطرق إلى مفهوم وخصائص المعايير الدولية وكذا الهيئات المهنية المهتمة بها ، بالإضافة إلى واقع تدويل آليات التدقيق المحاسبي .

[1] محمد بوتين ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 48 ، 51، 52.

[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المديرية العامة للمحاسبة ، المجلس الوطني للمحاسبة ، مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط المهنة المحاسبية ، منشورات الساحل ، الجزائر ، 2002، ص 28.

المطلب الأول : مفهوم المعايير الدولية للتدقيق

يمكننا عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على معايير التدقيق في النقاط التالية :

- عرف " أحمد نور" المعايير بأنها : " النمط أو النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات" .[1]

- وعرف الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة بأنها : " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات" .[2]

- فالمعايير هي عبارة عن أنماط التي يجب أن يقتدي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته والتي تستنتج من الفروض والمفاهيم التي تدعمها.

- وتعرف أيضا بأنها المبادئ الأساسية للتدقيق ذات القبول الدولي والمنفذة من طرف المدقيقين في جميع أنحاء العالم .

- كما تعرف هذه الأخيرة على أنها المعايير التي أصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين ويضم هذا الأخير بإعتباره منظمة مهنية عالمية تضم أكثر 175 منظمة عضو و شريك من تمثل 130 دولة و منطقة إدارية ،وتضم في عضويتهاما يقارب 3 مليون محاسب محترف من دول العالم المختلفة ، وتتفق معايير التدقيق الدولية التي يصدرها الإتحاد الدولي مع معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما والمطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية وإن كان هذا الإتفاق لا ينبغي وجود بعض الإختلافات الطفيفة وبصفة عامة فإن معايير التدقيق الدولية لا تعني عدم الإلتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة لأن لكل بلد ظروفه الخاصة وقواعدها العامة .[3]

ومما سبق يمكن تلخيص مفهوم لمعايير التدقيق الدولية كما يلي : هي الإرشادات والقواعد التي توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال التدقيق والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير التدقيق المحلية وبالتالي فمعايير التدقيق الدولية تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة مهنة التدقيق عبر العالم .

كيفية صدور معايير التدقيق الدولية : *

نظرا للتغيرات العالمية ، وحدة المنافسة والرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق ، ظهرت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق كانت تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة من الإتحاد الدولي للمحاسبة .[4]

إن خطوات إصدار معيار تدقيق دولي تتمثل عادة في :

- يتم تكوين لجنة نوعية لإختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة .

- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار .

- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح .

---

[1] غراب يوسف ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 3.

[2] محمود السيد الناغي ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة** ، تحليل وإطار للتطبيق ، ط1 ، مصر ، 2000 ، ص 215.

[3] محمد التهامي ، طواهر مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 09.

[4] حاتم محمد الشيشيني ، **أساسيات المراجعة : مدخل معاصر** ، المكتبة العصرية ، القاهرة ، مصر ، 2007، ص 84.

- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح .

إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجـان الإتحاد الدولي للمحاسبيين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة ، تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وأراء هذه الأطراف ثم تقوم بصياغة المعيار ويتم إصدار المعيار في صورته النهائية .[1]

المطلب الثاني : الهيئات المهنية المهتمة بالمعايير الدولية

نظرا لأهمية وجود معايير دولية تقلل من الإختلافات بين ممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق في مختلف الدول ، خاصة بتطور أسواق رأس المال الدولية ، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات ، سعت العديد من الهيئات سواء على المستوى الإقليمي أو على المستوى الدولي إلى وضع وتدعيم المعايير الدولية ، ناهيك عن الهيئات التي أنشأت لتحقيق هذا الغرض ، ويمكن التعرف إلى أهم الهيئات التي أهتمت بالمعايير الدولية سواء التي تنظم ممارسة مهنة المحاسبة أو التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي .

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين" IFAC "[2]

تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبيين (IFAC) في أكتوبر عام 1977 بألمانيا في المؤتمر الدولي الحادي عشر، وهو منظمة عالمية يرجع الهدف وراء تأسيسها السعي وراء تعزيز مهنتي المحاسبة والتدقيق في جميع أنحاء العالم عن طريق :

- وضع معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكيد والمحاسبة في القطاع العام ، والأخلاق ، والتعليم للمحاسبين المحترفين ودعم إعتمادها والإستخدام ؛
- تسهيل التعاون والتنسيق بين الهيئات الأعضاء فيها ؛
- التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى ؛
- العمل كمتحدث دولي بإسم مهنتي المحاسبة والتدقيق .[3]

ساهم الإتحاد في تطوير منظمات قوية تعمل على تطوير معايير محاسبية ومعايير التدقيق ، الإتحاد يتكون من أربعة مجالس تتمثل في :

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) .
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB) .
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) .
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) .

وكل مجلس من هذه المجالس يلعب دورا هاما في تطوير المعايير الدولية في المجال المخصص له ، إذا تلق المعايير التي يصدرها كل مجلس القبول على المستوى الدولي ، بحيث تسعى العديد من الدول تبني هذه المعايير أو إتخاذها كمرجع أساسي لوضع معايير محلية ، ناهيك عن سعي الأطراف والهيئات المشرفة

[1] محمد الأمين حاج عاشور ، بن سالم بوسماحة ، **معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص محاسبة وجباية معمقة ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ، 2018، ص 12 .

[2] International Accounting Standars Committee.

[3] IFAC , puplication for web site : http://www.ifac.org/about.ifac/organization-overview/history,04/04/2020 at : 11:15.

عن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العديد من المعايير الدولية ، وكذا الحصول على المستجدات والتوضيحات التي تواكب التغيير في هذه المعايير . [1]

2- لجنة معايير التدقيق الدولية : لعل المألوف أن تجد معايير تضعها المنظمات المهنية لمزاولة أي مهنة كالطب و المحاماة مثلا حيث يعود المهنيون إليها بهدف تحديد مسؤولياتهم و علاقاتهم ببعضهم البعض ، وتعريف الجمهور بمعاييرهم المهنية لمعرفة طبيعة الخدمات المقدمة وحدودها ، والمسؤوليات المترتبة عنها إلا أن أهمية المعايير في التدقيق تفوق غيرها في أي مهنة من المهن نظرت لأهمية تقرير المدقق ودوره في الحياة الإقتصادية المعاصرة، إذ قد يزيد قراء هذا التقرير على مئات الآلاف بالنسبة إلى شركة واحدة ، يكثر فيها المساهمون ويتوزعون على رقعة جغرافية واسعة وهم ذوي مصلحة حقيقية في أرباحهم وثرواتهم المستثمرة في تلك الشركة المساهمة وكلهم ينتظرون تقرير المدقق في إن لم يكن هذا التقرير سليما ويستند إلى معايير راسخة ، تضررت مصالح الكثير من المساهمين وغيرهم من أطراف المجتمع المالي بينما تقتصر الأضرار في مهن أخرى عدد من المستفيدين من خدمات . [2]

لقد استرشدت اللجنة الدولية لمعايير التدقيق التي وضعت هذه المعايير عن تحديد الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية بالمعيار الدولي للتدقيق رقم 200 حيث نص الفقرة الثانية من هذا المعيار أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة ولكن بالرغم من رأي المدقق يعزز مصداقية البيانات المالية إلا أن مستخدم هذه البيانات لا يستطيع الإفتراض بأن هذا الرأي هو تأكيد للنمو المستقبلي للمؤسسة وأن الإدارة قد قامت بتسيير أمور المؤسسة بشكل كفؤ وفعال .

كما راعت اللجنة عند وضع المعايير مجموعة من الإعتبارات يمكن تلخيصها في الآتي :

- تختلف البيانات المالية التي تشمل عليها القوائم المالية من حيث الشكل أو المضمون في كثير من الدول وفقا لإختلاف الأنظمة واللوائح التي تحكم إعداد هاته القوائم وكذلك بسبب إختلاف الممارسات المهنية في إعدادها .
- تسعى اللجنة للحصول على أوسع قبول لمعايير التدقيق على الأنظمة المحلية المتمكنة في تدقيق القوائم المالية في دول معينة ، يجب على المنظمات المهنية أعضاء إتحاد المحاسبين الدولي العمل بموجب دستور الإتحاد عند حدوث أي إختلاف أو تعارض بين معايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية وذلك بتطبيق قواعد المعيار الدولي في الوقت والمدى الذي يكون فيه ذلك ممكنا .
- تطبيق معايير عند قيام المدقق بعملية فحص مستقل للقوائم المالية الصادرة عن أي مؤسسة لإبداء رأيه فيها سواء كانت تهدف إلى الربح أو غير هادفة إليه .
- أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية متى كان ذلك ملائما على الخدمات الأخرى التي يقدمها المدققون للعملاء .

---

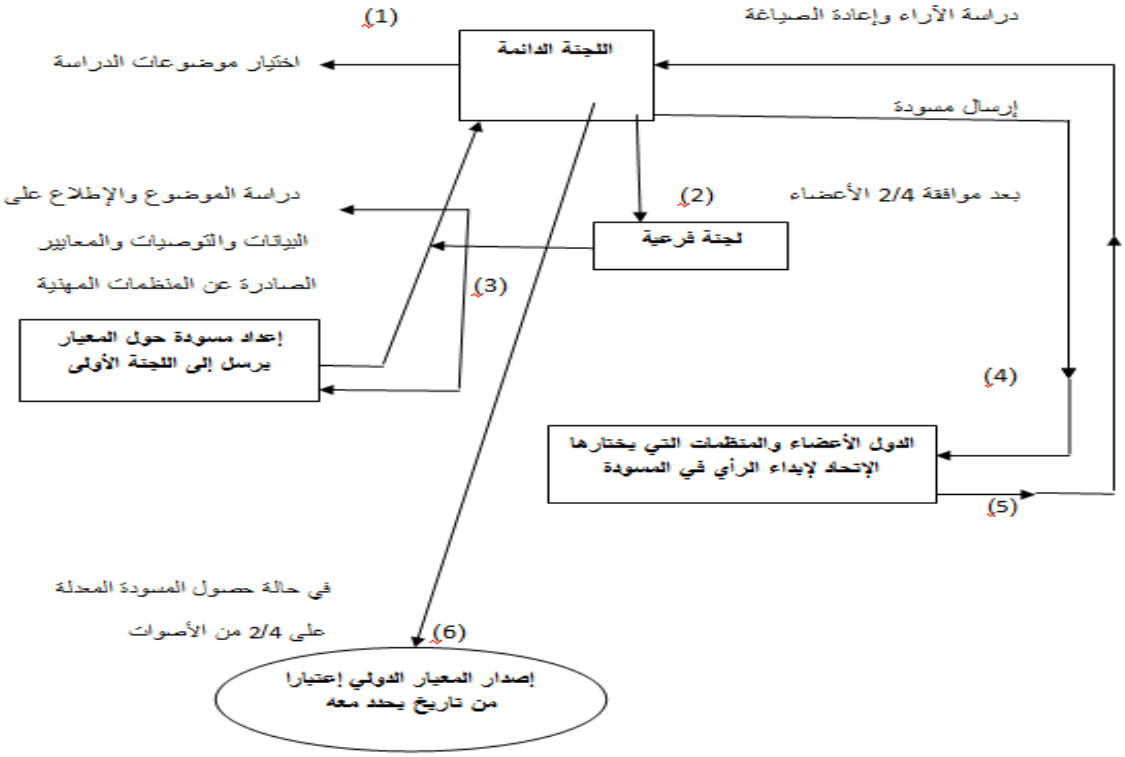
[1] بهلولي نور الهدى ، **أثر تدني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر** ، أطروحة دكتوراه ، علوم التسيير ، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 1 ، الجزائر ، 2017، ص 27 .

[2] محمد الأمين حاج عاشور ، بن سالم بوسماحة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 13 .

- إشترطت اللجنة موافقة ثلث أرباع أعضائها على أي معيار قبل إصداره .[1]

مما سبق نرى أن إصدار معايير التدقيق يعتبر خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة التدقيق في ظل العولمة ، الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية والباحثين في حقل مهنة التدقيق السعي الدائم نحو توفير نوع من التوافق والملائمة بينها وبين المعايير المحلية وكذلك العمل الدائم والمستمر على تحديثها وتطويرها بما تناسب والظروف الإقتصادية والإجتماعية المستجدة ، وإن الإعتماد على معايير التدقيق الدولية سيؤدي إلى الحصول على المعلومات المالية ذات مصداقية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الإستثمارية سواء كان على المستوى الدولي أو المحلي .

الشكل (3-1) يوضح الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي دراسة الآراء وإعادة الصياغة



المصدر : أسماء حداد ، **أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجعة الخارجية** ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2016، ص 43.

المطلب الثالث : واقع تدويل آليات التدقيق المحاسبي

إن الدافع الرئيسي وراء التحرك نحو تدويل التدقيق يتمثل في عولمة أنشطة العمال حيث أنه كلما كانت المنشأة متعددة الجنسيات كلما طلب من المدققين أن تكون خدماتهم ونصائحهم على نفس القدر من التكافؤ ، وعلى ما سيتم القيام بإبراز أسباب الطلب على التدقيق في البيئة الدولية وموقع من التدقيق من الإنهيارات المالية وأخيرا إبراز علاقة المدقق بالبيئة الدولية .

[1] http : //almohasb1.com/anocciting-stam.html. date 05/04/2020 at 20:15.

1- الطلب على التدقيق في البيئة الدولية : هناك عدة أسباب وراء دراسة التدقيق في إطار دولي:

- أسباب تاريخية : هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات لتطوير التدقيق ففي القرنين الرابع عشر والخامس عشر كانت مدن إيطاليا هي الرائدة في التجارة وكذلك في المحاسبة وبعدها أوربا ، وبعد ذلك دول العالم ، لعل إحدى النتائج المستمرة لتلك تتمثل في عدد الكلمات المحاسبية والمالية باللغة الإنجليزية التي هي من أصل إيطالي ، وكأمثلة عن ذلك البنك bank ، ورأس المال capital ، والنقدية cash وفي القرن التاسع عشر ، أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية وإلتحقت بها الولايات المتحدة الأمريكية لذلك أصبحت الإنجليزية لغة مقررة كلغة للمحاسبة عبر العالم .[1]

- الشركات متعددة الجنسيات : تم تعريف الشركات متعددة الجنسيات بشكل واسع على أنها تلك الشركات التي تنتج السلع أو الخدمات في دولتين أو اكثر ، ويمكن أن تعزي الزيادة الكبيرة في التجارة العالمية منذ الحرب العالمية الثانية إلى تطوير هذا النوع من الشركات .

فظهور الشركات العالمية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقة الدولية ، أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق ، فتزايدت أهمية المعلومات المالية التي يتم تدقيقها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية .

كما تلعب تلك الشركات دورا رئيسيا في تحويل التكنولوجيا المحاسبية من بلد إلى آخر فوجود تلك الشركات قد أضفى أبعادا جديدة في مجال المراجعة و التدقيق.[2]

- القابلية للمقارنة : ربما تعتبر المقارنة أكثر أسباب الدراسة الدولية للتدقيق فمثلا المحاسبيين الأمريكين الذين يرغبون في دراسة دور تشريع الشركات في التقرير المالي يمكن أن يتطلعوا ليس فقط للخبرات البريطانية والألمانية ولكن أيضا إلى الخبرات الهولندية حيث تزايدت تشريعات الشركات ليصبح لها تأثير رئيسي منذ عام 1970 .

- الأسباب الإقتصادية : إن دراسة الأسباب الاقتصادية للتدقيق تعتبر مفيدة لفهم حتمية التدقيق وإدراك المشاكل القانونية التي تواجه المدققين ، وعموما فإنه كلما أصبح المجتمع والعمال أكثر تعقيدا أصبح الطلب ضروريا لذلك ومن أهم الأسباب هي :

- تعقد عمليات التبادل .
- الطلب المتزايد في أسواق رأس المال وبورصات أوراق المالية .[3]

2- المدقق والبيئة الدولية :بإعتباره القائم على وظيفة التدقيق ، شملت المساعي لتحقيق التدقيق الدولي شخص المدقق من خلال محاولة تقليل التفاوت بينه وبين نظرائه من مختلف الدول ، إضافة إلى نوع القيود والعوائق الجغرافية بالعمل على

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005، ص ص 108 ، 115.

[2] حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2008، ص ص 154، 155.

[3] أمين السيد أحمد لطفي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 108 ، 115.

توحيد متطلبات التكوين وتحديد المتطلبات التي من الممكن أن تخول لأي مدقق العمل في أي بلد غير البلد محل إعتماده .[1]

سيتم محاولة إستعراض متطلبات محاولات الإتحاد الدولي للمحاسبيين لإحتواء التباين في المواقف الأخلاقية وإستعراض متطلبات التعليم والخبرة في بعض الدول .

*** دليل السلوك المهني الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبيين**

يعتبر الإتحاد الدولي للمحاسبيين أنه بسبب الإختلافات الدولية في الثقافة واللغة والنظم القانونية والإجتماعية فإن مهمة إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهني تعد أمرا مهما ورئيسيا .

حيث وضع الإتحاد الدولي للمحاسبين دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدل من عدة سنوات كان آخرها في عام 1998 بالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات الأمر الذي يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمرا لا مفر منه ويحتوي هذا الدليل على ما يلي :

- أهداف عامة للممارسة مهنة التدقيق ؛
- المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة .

حيث تتطلب الأهداف العامة لممارسة مهنة التدقيق أربعة إحتياجات هي :

- **المصداقية :** هناك حاجة في المجتمع للمعلومات ونظم المعلومات .
- **المهنية :** هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهنية .
- **جودة الخدمات :** يجب أن تكون الخدمات المقدمة في أعلى مستويات من الأداء .
- **الثقة :** يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمات من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط العمل .

ولتحقيق أهداف مهنة التدقيق يجب أن تتوفر المبادئ التالية :

- **النزاهة:** ويقصد أن يكون المدقق أمينا في أداء خدمته .
- **الموضوعية :** ينبغي على المدقق أن يكون عادلا لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الاخرين بتجاوز الموضوعية .
- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة :** ينبغي على المدقق أن يؤدي خدمته بكل عناية وكفاءة.
- **السرية :** وجوب الإحتفاظ بكامل الأسرار حول المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية .
- **السلوك المهني :** يجب على المدقق بأن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن رأي سلوك يسيء إليها .
- **المعايير الفنية :** يجب تنفيذ خدماته وهو حريص على متطلبات النزاهة والموضوعية وكذا الإستقلالية وكل المعايير الفنية والمهنية .[2]

---

[1] زهير بوشامة ، **دور معايير التدقيق الدولية ISA في حوكمة الشركات** ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، تخصص محاسبة ومالية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، 2014 ، ص 21.

[2] حسن أحمد دحدوح ، **مراجعة الحسابات المقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العلمية)** ، الجزء الأول ، ط1 ، دار الثقافة للنشر ، الأردن ، 2009 ، ص 86.

المطلب الرابع: مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية (ISA)

قبل الشروع في تحديد مفهوم لـ " معايير التدقيق الدولي " فيجب الإشارة أولا إلى مصطلح " التدقيق الدولي " ، ويعتبر هذا المصطلح حديثا نوعا ما ، إذ يشير إلى القواعد الدولية الخاصة بتدقيق القوائم المالية التي يتعين تطبيقها في أكثر من دولة واحدة لكل التنظيمات المحلية والدولية .[1]

ويحدث التدقيق الدولي بصفة عامة من خلال:

- التنسيق والتوفيق بين عمليات التدقيق دوليا ؛
- التعليم الدولي لمدققين في كل مجالات ونظم المحاسبة والتدقيق ؛
- تدويل تكنولوجيا التدقيق لتدعم عملية التدقيق ؛
- عملية وضع معايير التدقيق الدولية .[2]

إن عملية معايير التدقيق الدولية (ISA) جزء فقط من التدقيق الدولي ، وتعتبر من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) فهي عبارة عن " إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية ، والتي لا تتعارض بالمرة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ، ولا تحرم أي دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها ".[3]

كما أنها تمثل " معايير خاصة بالعمل الأكثر تكرارا للمدققين "[4]، حيث تتضمن هذه المعايير " كل المبادئ الأساسية و الإجراءات الجوهرية مع الإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات "[5] ، وبالتالي فهي إرشادات فنية و أخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في أنحاء العالم للإسترشاد بها و إتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة ، إذ تعتبر مجموعة من التوجيهات التي يجب على مدقق الحسابات أن يتبعها في أداء مهمته ، وكذا يمكن الإعتماد عليها للحكم على ذلك الأداء ، ورغم أنها غير إجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول لجأت إلى تبني أو تطبيق هذه المعايير نظرا للخصائص التي تتميز بها ، ويتمثل بعض هذه الخصائص فيما يلي:

- <u>التركيز على تفضيلات إجراءات العمل الميداني</u> : الأمر الذي يشكل بعض القيود على عمل مدقق الحسابات ويقلل التفاوت والإختلاف بين عمل المدقيقين ، مما يؤدي إلى توفير الموضوعية قدر الإمكان عند عملية التدقيق .
- <u>إستخدام لفظ " إرشادات "</u> : ولا شك أن هذه التسمية توفر قدر كاف من المرونة ، وبالتالي تترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في دول العالم للإسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها لتكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة .
- <u>العمومية والشمول :</u> تعتبر هذه المعاييرأكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة من تجمع دولي قوي يضم معظم دول العالم ، وبالتالي فهي تمثل الإطار

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 122.

[2] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 124.

[3] محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2002 ، ص 156.

[4] أمين السيد لطفي ، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007، ص ص 40 ، 41.

[5] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 38.

العام الذي ينظم مهمة التدقيق ويلغي قبولا عاما على النطاق الدولي ، كما تعتبر قواعد أساسية يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها .[1]

*** أهداف وعوائد معايير التدقيق الدولية (ISA) :** تهدف المعايير الدولية إلى توفير التوافق وإحداث تنسيق والإنسجام بين ممارسة المهنة عبر الدول ، حيث تطبيقها من شأنه أن يسهل من تدقيق القوائم المالية للشركات المتعددة الجنسيات ويعزز من الثقة في التعامل بأسواق رأس المال الدولية ، ولعل أهم الأهداف التي يمكن للمعايير الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبيين (IFAC) بصفة عامة ومعايير التدقيق بصفة خاصة أن تحققها هي :

- دولة معايير المحاسبة والتدقيق يمكن أن يتحقق إلى حد كبير من إحتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات .
- الإلتزام بقواعد الإفصاح الكاف والمناسب التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وقواعد التدقيق المناسبة التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية (ISA) سيوفر للقوائم المالية سمة الموثوقية.
- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير يوفر لهذه المعايير سمة المرونة ، والتي تجعلها قادرة على الإستجابة للإحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.
- إشتمال معايير التدقيق الدولية (ISA) على مجموعة من معايير التقارير غير خاضعة لأي مؤشرات سياسية أو إقتصادية أو إجتماعية يمكن مدقق الحسابات من إصدار تقرير له شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.
- إعداد القوائم المالية إستنادا على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وإعتماد مـ دقق الحسابات عند تدقيقها على معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية أكثر من دولة و الحصول على نتائج دقيقة وفعالة ما دامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول .
- وجود المعايير الدولية للتدقيق يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معايير محلية خصوصا في ضوء مواردها الإقتصادية من جهة وضعف منظامتها المهنية من جهة أخرى ، وما على الهيئات المهنية في الدول النامية سوى الإلتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي .
- وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) يؤدي إلى زيادة إطمئنان الدول الصناعية إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية ، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الإستثمارية في هذه الدول .
- تفيد معايير التدقيق مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) جنبا إلى جنب مستخدمي القوائم المالية خاصة منهم المستثمرون الذين يعتمدون عند إتخاذ قراراتهم على الإعتبارات الدولية أكثر من إعتمادهم على الظروف البيئية المحلية.[2]

---

[1] عيد حامد ميعوف الشمري ،**مرجع سبق ذكره** ، ص 35 .

نفس المرجع أعلاه ، ص ص 35، 37.[2]

نتيجة لجل الأهداف التي ترمي إليها معايير التدقيق الدولية فإنه يمكن لإتباع هذه المعايير تحقيق جملة من العوائد ، وقد حدد بعض المختصين سبعة عوائد لمعايير التدقيق الدولية ، والتي يعتقد أنها تنبع من نشرها ووضعها محل التطبيق والإلتزام ، وتتمثل هذه العوائد فيما يلي :

- إن وجود معايير التدقيق الدولية سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في دول أخرى ثقة مبررة برأي مدقق الحسابات ، ومن ثم الثقة في القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها ؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية سوف يفرض الحصول على العوائد الناتجة من وجود معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال تأكيد معايير التدقيق الدولية على التمسك و الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يوفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للإستثمارات ، ولا سيما في الدول التي هي في طريقها للتطور والتنمية ؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) سوف يجعل من السهولة لأي دولة في طريقها للنمو أن تنتج معايير محلية للتدقيق بالإستناد لتلك المعايير ؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية (ISA) يعتبر أكثر أهمية بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات والتي غالبا ما تتمركز شركاتها الأم في الدول المتطورة ولكن فروعها والشركات التابعة لها تنتشر بشكل واسع عبر دول العالم ، وهذا ما يجعلها تتسم بالكثير من الإختلافات سواء في الثقافة أو النظم الإقتصادية و السياسية ؛
- إن وجود معايير التدقيق الدولية سوف يساعد مستخدمو القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات على القيام بالمقارنات المالية الدولية .[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 280، 282.

خلاصة الفصل الأول :

في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من النقاط التي أدت إلى مجموعة من الإستنتاجات فظهور التدقيق كمفهوم كان عبر مراحل من التطور الإقتصادي عبر أزمنة مختلفة ولكن كان أبرزها عقب الثورة الصناعية وكذا جراء الإنفصال الجزئي ثم التام بين الملاك والإدارة والتي بلورت فيما بعد بإسم نظرية الوكالة الأمر الذي حتم ضرورة الإستعانة بطرف خارجي مستقل محترف وهذا بغرض الإدلاء برأي فني محايد غير متحيز .

فمفهوم التدقيق إنتقل في مضمونه من إكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى الإبداء بالرأي حول مدى إحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذا القوانين والقواعد وكذا مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية وكذا نتائج الكيان ،هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن تشابك المصالح الإقتصادية على الصعيد العالمي وكذا ظهور الشركات متعددة الجنسيات وبغية منح الأطراف الطالبة للتقارير ثقة أكبر في مخرجاتها وتعزيز جهود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي ، تم الإهتداء إلى توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق وتأسيس لجنة معايير التدقيق الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين والمعنية بإصدار معايير الدقيق وتطويرها تعديلها .

الفصل الثاني : مهنة التدقيق وإصدارات معايير التدقيق في الجزائر

ـــــــ الفصل الثاني : مهنة التدقيق وإصدارات معايير التدقيق في الجزائر

تمهيد :

لقد شهدت بيئة التدقيق في الجزائر العديد من التطورات تمثلت في سن مجموعة من التشريعات من حقبة إلى أخرى الرامية إلى تطوير المهنة ، وكذا تنظيم مكاتب التدقيق و وضع إطار مرجعي للمهنة هذا من جهة ، أما من جهة أخرى ففرضت التطورات الإقتصادية في العالم و ما يحصل أيضا من تبعات العولمة إلى ضرورة مواكبة هاته التطورات.

إن إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق ما هو إلا خطوة لتطوير المهنة و تبني المعايير الدولية بشكل غير مباشر و تدريجي ، و لكن في إطار محلي يناسب مهنة التدقيق في الجزائر ، حيث سعى القائمون في هذا المجال و كذا الجهات المعنية و على رأسها المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية إلى بداية إصدار جملة من المعايير مركزا على الجوانب المهمة و الأولى بالإصدار في إنتظار تتالي الإصدارات على المدى القريب و إحتمالية التعديل فيها من حين إلى آخر ، و إنطلاقا مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وهما :

المبحث الأول : تطور مهنة التدقيق في الجزائر.
المبحث الثاني : اصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA.

المبحث الأول : تطور مهنة التدقيق في الجزائر

إن لمهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من التشريعات والتي تعتبر الإطار المرجعي لممارسة مهنة التدقيق ، وهاته التشريعات تشهد تغيير من فترة إلى أخرى والذي ينعكس بدوره على تغيير تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي .

ويعتبر القانون 10-01 نقطة تغيير هامة في إعادة هيكلة الهيئات التي تشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي من جهة ، وكذا في تغيير بعض الأحكام التي يخضع لها المدقق ، وإذ أن هذا الأخير يخضع لمجموعة من الشروط العامة وأخرى شخصية لمزاولة المهنة ، وعليه أن يتبع مسار محدد في تنفيذ المهمة المكلف بها ، وفي الأخير هو ملزم بتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول مصداقية حسابات المؤسسة محل التدقيق .

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر

إن مهنة التدقيق في الجزائر عرفت تطورات كبيرة من خلال عدة تشريعات لتنظيمها وذلك من أجل مسايرة التطورات الإقتصادية على مستوى البلاد ، فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل:

1- المرحلة الأولى (الفترة ما بين 1969- 1980) : بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 حيث أشار إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الإقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها .

ثم جاء مرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي يحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلطة ، إلا أنهم يعينون من بين :

- المراقبين العامين للمالية ؛
- المراقبين الماليين ؛
- الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة إستثنائية .

حيث أوكلت لهم المهام التالية :

- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة ؛
- الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو لوزارة المالية ، فقد تميزت هذه المرحلة بوجود خلل في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث القائمين بها أو من حيث المهام الموكلة لهم ،ومن أبرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بها هو غياب قانون خاص بمهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية.[1]

2- المرحلة الثانية (الفترة ما بعد 1980 إلى 1988): بعد النزول المدوي لأسعار البترول إنكشفت عيوب وأساليب الإقتصاد الوطني وبدأ التفكير بجد في إعادة النظر

[1] عمر شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة** ، دكتوراه علوم إقتصادية ، سطيف 1، 2012، ص ص : 114 ، 115.

في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا ، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية تأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة ، ومن ثم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي ، و قد ترتبت على ذلك ضرورة إعادة الإعتبار لمهنة التدقيق ، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقب من طرف مجلس المحاسبة .[1]

حيث ألغى هذا القانون الأمر 69-107 كما ألغى المرسوم 70-173 ، وقد نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية .

إلا أن إلغاء هذه القوانين لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية المنظمة للمهنة فيما يتعلق بالعناصر التالية :

- شروط تعيين مدققي الحسابات ؛
- مهام واجبات هؤلاء المهنيين ؛
- مسؤولياتهم ، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات .

وبقي الحال إلى غاية صدور المادة 196 من قانون المالية سنة 1985 حيث نص على أنه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأس مالها الإجتماعي ، لكن لم تصدر نصوص متعلقة بكيفية تطبيقها وذلك بسبب العوامل التالية :

- الظروف الإقتصادية لتلك الفترة التي إستدعت إحتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات ، مما حجب مشكلة محافظة الحسابات وعدم الإهتمام بها ؛
- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الرقابة القانونية الذي كان أقل من 20 ، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة ؛
- غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب إهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي تلعبه في التحكم في إدارة وسياسة إعادة الهيكلة للقطاع العمومي .[2]

3- المرحلة الثالثة (الفترة ما بين 1988-1991): بموجب القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية والقانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الإقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات ، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة .

---

[1] سيد محمد ، بوعرار شمس الدين ، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق** ، ملتقى دولي ، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، يومي 11 و 12 ديسمبر 2012 ، ص 7.

[2] عمر شريقي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 116 ، 117.

ثم جاء القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية ، حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الإقتصادية ليست من إختصاص مجلس المحاسبة بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري .

4- المرحلة الرابعة (الفترة ما بين 1991- 2010) : بموجب القانون رقم 88-01 نتج عنه صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 ، حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و أوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من إختصاص مجلس المحاسبة .

وقد صدر القانون رقم 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 36-136 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بإعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها .[1]

ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الإلتحاق بمهنة التدقيق ، وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 وثم في سنة 2006 ، وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تم إضافتها تمنح الحق بالإلتحاق بالمهنة .

أما سنة 2010 ، تم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، كذلك يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم للمهنة وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/10/29.[2]

المطلب الثاني : الجهات المشرفة على التدقيق في الجزائر

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاث مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر ، وهي عبارة عن مجالس سنحاول ذكر كل مجلس منها .

1- المجلس الوطني للمحاسبة : نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 والذي يحدد الطبيعة الإستشارية له ، كما حدد إختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره .

- تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة : بوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من :

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة ؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي ؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني ؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة ؛

[1] سيد محمد ، بوعرار شمس الدين ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 4.

[2] عمر شريقي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 118 .

- رئيس المفتشية العامة للمالية ؛
- المدير العام للضرائب ؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية ؛
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر ؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة ؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظين الحسابات ؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم إختيارهم لكفاءاتهم في مجلس المحاسبة والمالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية .

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم إختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي .[1]

يعين أعضاء المجلس بقرار الوزير لمدة ستة سنوات بناءا على إقتراح من الوزراء و مسؤولي الهيئات .

تحدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين ، وفي حالة إنقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم إستخلافه حسب الأشكال نفسها ، ويستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة .[2]

كما يمكن للمجلس أن يتعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لا سيما في المجال المحاسبي و المالي و الإقتصادي و القانوني .[3]

- **صلاحية المجلس الوطني للمحاسبة :** تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي :
- يجمع كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق ؛
- يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير وإستعمال الأدوات ؛
- يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير وإستعمال الأدوات والممارسات المحاسبية ؛
- يقترح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات والتدقيقات ؛
- يبدأ رأيه ويقدم توصيات بشأن جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق ؛
- يساهم في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والتدقيق ؛
- يتابع تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي ؛

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 7 ، المؤرخ في 2 فبراير 2011 ،المرسوم التنفيذي رقم 11-24 ، المؤرخ في 27 يناير 2011، المادة 2 ، ص 4.

[2] **نفس المرجع أعلاه** ، المادة 3 ، ص 4.

[3] **نفس المرجع السابق** ، المادة 4 ، ص 5.

- ينظم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطاره .[1]

2- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين : بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته .

- تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين : يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين.[2]

الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا و أمينا عاما وأمينا للخزينة و يوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها ، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة .[3]

- صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين : يكلف المجلس على الخصوص بما يلي :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها ؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية ؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الـ ذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير ؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[4]

3- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات : بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/11/27 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته .

- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات : يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 7 ، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 ، **مرجع سبق ذكره** ،المادة : 11، ص 5.

[2] **نفس المرجع أعلاه** ، المادة 3 ، ص 8.

[3] **نفس المرجع السابق** ، المادة 11 ، ص 9.

[4] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 7 ، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 ،المؤرخ في 27 يناير 2011، المادة : 4 ، ص 8 .

ولـه نفـس قواعـد الأعضـاء إنتخـاب الأعضـاء والتمثيـل لـدى المجلـس الـوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .[1]

ثالثا : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجـب المرسـوم التنفيـذي رقـم 11-26 المـؤرخ فـي 2011/11/27 تحـدد تشـكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته.

ـ تشـكيلة المجلـس الـوطني للغرفـة الوطنيـة لمحـافظي الحسـابات : يتشـكل المجلـس مـن تسـعة (09) أعضـاء منتخبـين مـن الجمعيـة العامـة مـن بـين الأعضـاء المعتمـدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .

ـ صـلاحيات المجلـس الـوطني للغرفـة الوطنيـة لمحـافظي الحسـابات : تتشـابه بعـض صـلاحيات المجلـس الـوطني للغرفـة الوطنيـة لمحـافظي الحسـابات مـع صـلاحيات المجلس الـوطني للخبـراء المحاسـبين أمـا الصـلاحيات الأخـرى التـي تختلـف عنهـا تتمثـل فيما يلي :

ـ إدارة الأمـلاك المنقولـة وغيـر المنقولـة التابعـة للغرفـة الوطنيـة لمحـافظي الحسـابات وتسييرها؛

ـ تمثيـل الغرفـة الوطنيـة لمحـافظي الحسـابات لـدى الهيئـات العموميـة وجميـع السـلطات وكذا الغير ؛

ـ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .[2]

المطلب الثالث : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

1ـ لجنـة توحيـد الممارسـات المحاسـبية وإجـراءات العمـل : إن لجنـة توحيـد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل مكلفة بـ :

ـ وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية و إجراءات العمل ؛

ـ إعـداد المشـاريع المتفـق عليهـا فيمـا يتعلـق بأحكـام المحاسـبة الوطنيـة المطبقـة علـى كـل شخص طبيعي أو معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة ؛

ـ القيـام بكـل الدراسـات والتحلـيلات فـي إطـار التنميـة و إسـتعمال وسـائل المحاسـبة ومناهجها ؛

ـ إقتراح الإجراءات الموحدة للمحاسبة ؛

ـ دراسـة وإبـداء أراء وتوصـيات خاصـة بكـل مشـاريع النصـوص القانونيـة المتعلقـة بالمحاسبة ؛

ـ ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة ؛

ـ إعـداد المشـاريع المتفـق عليهـا بالتنسـيق مـع مختلـف المؤسسـات المعنيـة ، المتعلقـة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها .

2ـ لجنة مراقبة الجودة :إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة بـ :

ـ وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات ؛

ـ إبداء آراء و إقتراح مشاريع نصوص تشرعية في ميدان الجودة ؛

ـ ضمان جودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين ؛

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 7 ، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 ،المؤرخ في 27 يناير 2011، المادة 3 ، ص 11.

[2] **نفس المرجع أعلاه** ، المادة 4 ، ص 11.

- وضع المعايير الخاصة بكيفيات تنظيم المكاتب وإدارتها ؛
- وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب ؛
- ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الإستقلال وآداب المهنة ؛
- ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين أهل المهنة قصد ضمان مهمات تفقد الجودة ؛
- إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بنصح الزبائن ومخالطتهم.

3- اللجنة الخاصة : اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق .[1]

المبحث الثاني : إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA

سعت الجزائر لإصدار معايير تضبط مهنة التدقيق كغيرها من الدول فبعض الدول تبنت المعايير الدولية جملة واحدة ، والبعض الآخر ومنها الجزائر أصدرت معايير خاصة بها ولكن توافق المعايير الدولية ، ولقد أصدرت على أربع دفعات لكل دفعة أربعة معايير و المسؤول على هاته الإصدرات هو المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية .

المطلب الأول : الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

تم إصدارأربع معايير وفقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية وسنتناول كل معيار على حدا مبرزين مجال تطبيقه وأساسياته .

1- المعيار الجزائري للتدقيق "210" : إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

- مجال تطبيق م . ج. ت 210 :

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة وعند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة ، حول أحكام مهمة التدقيق .
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة .
- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المفتوحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة .
- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة [2].

- الأهداف : إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الإتفاق عليها :

- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة ؛

---

[1] أشرف بن صغير ، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA** ، مذكرة ماستر أكاديمي ، علوم تجارية ، تخصص محاسبة ومالية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2017 ، ص 46.

[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، ص 04 .

- بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة ، وعند الإقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة ، على أحكام مهمة التدقيق ؛
- يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام و الشروط المعروضة في رسالة المهمة ، يجب أن يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.[1]
- **محتوى رسالة المهمة** (أنظر الملحق 3-1) [2]: يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة التدقيق ويجب أن تتضمن :
- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق ، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق ؛
- مسؤوليات المدقق ؛
- مسؤوليات الإدارة ؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية ؛
- إشارة إلى الشكل و المضمون المقرر إستعماله في كل تقرير مقدم من المدقق ؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق ؛ [3]

2- المعيار الجزائري للتدقيق (م .ح.ت) 505 " التأكيدات الخارجية "

- **مجال التطبيق :** يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة .
- الهدف : هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية .

- الأداءات المطلوبة:

- التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير ، سواء أكان في شكل ورقي ، إلكتروني أو شكل آخر.
- طلب تأكيد مستعجل (تأكيد إيجابي) هو طلب من خلاله يكون " الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق ما إذا كان يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو معلومات مطلوبة .
- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) هو طلب من خلاله يكون " الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب . [4]

- إجراءات التأكيد الخارجية :

- يجب على المدقق ، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي ، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد ، الأمر الذي يتطلب لا سيما :

أ- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب ، كذلك رصيد الحسابات ، مكوناتها ، آجال الإتفاقيات ، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة من طرف آخر .

---

[1] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 04.

الملحق (1) : يحوي نماذج لرسالة مهمة محافظ الحسابات.[2]

[3] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 ، ص 05 .

[4] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر رقم 002 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 14.

ب - إختيار " الغير " المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي ، وفقا للمدقق ، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد .

ج - تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة .

د - مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها . [1]

3- المعيار الجزائري للتدقيق 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات " الأحداث اللاحقة "

- مجال التطبيق : يتطرق هذا المعيار إلى إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية .

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

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

يدل تاريخ تقرير المدقق ، قارئه ، على أن المدقق قد أخذ بعين الإعتبار أثر الأحداث و المعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير .

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث :

- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات ؛
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات .

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره :

- تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك ؛
- تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق ، ولا يمكن أن تكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية ؛
- تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة ؛
- تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة ، وكذا تقرير المدقق ، إن وجد ، الأطراف خارجية . [2]

- الأهداف :

أ- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره ، والتي تتطلب

---

[1] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 14.

[2] ا **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 ، ص 20.

إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها ، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
ب- المعالجة الملائمة الأحداث التي علم بها تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ .[1]

4- المعيار الجزائري للتدقيق 580 : التصريحات الكتابية

- مجال تطبيقه :

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة (أنظر الملحق 2-2) [2] في إطار مراجعة الكشوف المالية .

- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار .

- التصريحات الكتابية كعنصر مقنع :

- التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية ، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا .

-بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها ، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة و أثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المدقق والمتعلقة بآداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكيدات الخاصة .[3]

- الأهداف : أهداف المدقق هي :

أ- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق .

ب- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية ، إذا إعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى .

ت- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق .[4]

المطلب الثاني : الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

تم إصدار 4 معايير وفقا للمقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن المجلس الوطني التابع لوزارة المالية ، و هاته المعايير كالتالي : م.ج.ت 300، م.ج.ت 500، م.ج.ت 510 ، م.ج.ت 700 وسنتناول كل معيار على حدا محاولين إبراز مجال تطبيقه وكذا أساسياته.

1- المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

- مجال التطبيق :

---

[1] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 20.

[2] **الملحق (2)** يحوي نموذج رسالة الإدارة (رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية) .

[3] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص25.

[4] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 25.

- يهدف المعيار م.ج.ت 300 إلتزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ؛
- يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة ؛
- تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الإعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية .[1]

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

كما أن التخطيط الملائم يساعد في :

- إختيار أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ، ذوي المستوى المناسب من القدرات والكفاءات لمواجهة المخاطر المتوقعة ، مع التوجيه الصحيح للمهام ؛
- التسيير و الإشراف على أعضاء الفريق المكلف بالمهمة ومراجعة أعمالهم ؛
- تنسيق الأعمال المنجزة من طرف مدققي العناصر المشكلة للمجمع و الخبراء ، إن أمكن ذلك ؛
- التعرف العام للإطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان و كيفية مطابقة هذا الأخير له ؛
- تحديد الإعتبارية ؛
- مشاركة الخبراء ؛
- إنجاز إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.[2]

- **تخطيط مهمة التدقيق :** يمثل تخطيط مهمة التدقيق في توقع :
- المنهج العام للأعمال ؛
- إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق ؛
- طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم ؛
- طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة ، بما في ذلك إحتمال اللجوء إلى خبراء؛
- تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الكيانات في إطار دمجها ، إن أمكن ذلك .

- **الهدف الذي يرمي إليه المدقق وتنظيم المهمة :** يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية ، في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها .[3]

2- المعيار الجزائري للتدقيق 500 " العناصر المقنعة ":

- مجال التطبيق :

---

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر 150 ، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية ، ص 24.

[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 150 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 24.

[3] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 25.

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

تعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق :

- جوانب معينة للتدقيق (م.ج.ت 315 [1] ، م.ج.ت 501 [2]) ؛
- عناصر مقنعة يتم جمعها لعلاقتها بمواضيع معينة (م.ج.ت 570[3]) ؛
- إجراءات خاصة لجمع العناصر المقنعة (م.ج.ت 520 [4])؛
- تقدير مدى كفاية وملائمة العناصر المقنعة المجمعة (م.ج.ت 200 [5] ، م.ج.ت 300 [6]).

- **الهدف :** يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد إستخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه .[7]

2- المعيار الجزائري للتدقيق 510 " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية"

- مجال تطبيق المعيار :

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية ؛
- تتضمن الأرصدة الإفتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية ، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات ، مثل : الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة : الإحتمالات والإلتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية ؛
- مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها : لم تكن موضوع تدقيق ؛ أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق " السالف " تضاف إلى الواجبات ، المطلوبة في هذا المعيار تلك المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية 300 و710 [8]) [9]

- الهدف من المعيار : يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية ، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن :

- قد تم عند الإفتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي إختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية ؛

---

[1] م.ج.ت 315: التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة وتقييمها ، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه .
[2] م.ج.ت 501: العناصر المقنعة ، إعتبارات خاصة.
[3] م.ج.ت 570: إستمرارية الإستغلال .
[4] م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية.
[5] م.ج.ت 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق .
[6] م.ج.ت 300: رد المدقق على المخاطر المقيمة.
[7] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 150 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 07.
[8] م.ج.ت 710 : المعطيات المقارنة ، الأرقام الموافقة والكشوف المالية المقارنة .
[9] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 150 ، **مرجع سبق ذكره**، ص36.

- الطرق المحاسبية الملائمة والتي إنعكست في الأرصدة الإفتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية ؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق .[1]

4- المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية "

- **مقدمة :** يعالج المعيار م.ج.ت 700 ما يلي :
- إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية ؛
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل ؛
- الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية ، في كل جوانبها المهمة ، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.
- **الأهداف :** تتمثل أهداف المدقق فيما يلي :
- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة ؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي .[2]
- **الواجبات المطلوبة :**

<u>- تأسيس الرأي حول الكشوف المالية</u> : يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن :

- يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق ؛
- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة ، أن الكشوف المالية في مجملها ، لا تحتوي على إختلالات معتبرة .

<u>- شكل الرأي :</u>

- إذا إستخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية ، في جميع جوانبها المهمة ، وفقا للمرجع المحاسبي المطبق ، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل ؛
- يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 705 [3] عندما :

* يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة ، تتضمن الكشوف المالية في مجملها إختلالات معتبرة ؛
* ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له بإستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن إختلالات معتبرة .[4]

<u>- نموذج تقرير المدقق</u> :[5] (أنظر الملحق رقم 2-3).

---

[1] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 36.
[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 150 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 49.
[3] م.ج.ت 705: التعديلات المحدثة على الرأي المعبرة عنه في تقرير المدقق المستقل .
[4] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 150 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 49.
[5] **ملحق رقم (3)** :يحوي نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق .

المطلب الثالث : الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

تم إصدار 4 معايير وفقا للمقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية ، ويتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق : 520، 570، 610، 620 وسنبرز كل معيار على حذا مبينين أساسياته .

1- المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الإجراءات التحليلية "

- مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار :

* إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ؛

* إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات التي تتم في نهاية التدقيق .

- تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لإعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر (والتي يعالجها المعيار 315) بتحديد العمليات أو الأحداث الغير إعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.

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

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

- الأهداف : يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة و الموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية ، عليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.[1]

2- المعيار الجزائري للتدقيق 570 " إستمرارية الإستغلال "

- مجال التطبيق : يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية .

- فرضية إستمرارية الإستغلال :

- حسب فرضية إستمرارية الإستغلال ، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع ؛

- يتم إعداد الكشوف المالية للإستخدام العام على أساس هذه الفرضية ، بإستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه ، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر؛

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ،المقرر 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق ، ص 06.

- عند تأكيد تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على إعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته ؛
- إستخدام الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال ينطبق أيضا على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري .

يمكن للمخاطر المرتبطة بإستمرارية الإستغلال ، وهذا دون أن تقتصر عليها فقط ، أن تنجم عن حالات تمارس فيها كيانات القطاع العمومي أنشطة ربحية ، أو في حالات قد يكون فيها دعم الدولة منخفض أو منعدم ، أو كذلك حالات الخوصصة.[1]

- **الأهداف :** أهداف المدقق هي ما يلي :
- جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية إستمرارية الإستغلال ؛
- إستخلاص النتائج حول وجود " عدم يقين " معتبر أولا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله ؛ وذلك إنطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها؛
- تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق .[2]

3- المعيار الجزائري للتدقيق 610 " إستخدام أعمال المدقيقين الداخليين "

- مجال تطبيق المعيار :
- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت 315 ، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته ؛
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء .

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

- الأهداف : إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الإستفادة منها لإحتياجات التدقيق ، فإن أهدافه هي :
- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين ؛

[1] **نفس المرجع اعلاه** ، ص10.
[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 23 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 11.

- في حالة إستخدامها ، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الـ داخليين لإحتياجات التدقيق .[1]

4- المعيار الجزائري للتدقيق 620"إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"

- مجال التطبيق :

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

- لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما :

* يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو ، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق ، والتي تمت معالجتها في المعيار 220. [2]

* يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق ، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة) ، التي تمت معالجتها في المعيار 500.

- الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق ، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة .

- مسؤولية المدقق في رأي التدقيق : يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه ، ولا يخففها إستخدامه لأعمال خبير عينه .

مع ذلك ، إذا خلص المدقق الذي إستخدم أعمال خبير عينه ، وإتبع هذا المعيار ، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لإحتياجات التدقيق ، يمكنه تقبل نتائج و خلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة .[3]

- الأهداف : أهداف المدقق هي كالآتي :

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الإستعانة بالخبير الذي ستعينه ؛

- تحديد إذا قرر إستخدام أعمال الخبير الـذي عينه ، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات التدقيق .[4]

المطلب الرابع : الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

تم إصدار 4 معايير وفقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية ، وهي كالتالي : م.ج.ت 230 ، م.ج.ت 501 ، م.ج.ت 530 ، م.ج.ت 540 وسنتناول كل معيار على حدا مبرزين أساسياته .

1- المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق "

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 150 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 17.

[2] م.ج.ت 220 : مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية.

[3] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 150 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 23.

[4] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 150 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 23 .

- مجال التطبيق :

- يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية ؛

- لا تبطل واجبات التدقيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى ، تطبيق هذا المعيار .

من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية .[1]

- طبيعة وفائدة توثيق التدقيق :

- يعني مصطلح التوثيق ، الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو إحتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق ، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة ، العناصر المقنعة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق .

قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات قابلة للقراءة وواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف .

- تسمح وثائق التدقيق بـ :

* دعم إستنتاج المدقق بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار 200 ؛

* تأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة .

- تفيد وثائق التدقيق لغايات كثيرة أخرى ، منها :

* مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه ؛

* مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على توجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بمراجعة الأعمال وفقا للمعيار م.ج.ت 220 .

* تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم ؛

* حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية ؛

* السماح بتنفيذ مراجعات المراقبة النوعية للمهمة والتفتيشات وفقا للمعيار م.ج.م.ن.1 [2] ؛

* تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم ؛

* حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية ؛

* السماح بالقيام بتفتيشات خارجية ، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة .[3]

- الأهداف : أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي :

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره ؛

- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة ؛

---

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، ص 5 .

[2] **م.ج.م.ن 1:** المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة .

[3] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 77 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 5.

- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية ؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية و التفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار (م.ج.م.ن.1) أو النصوص القانونية والتنظيمية .[1]

3- المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة – إعتبارات خاصة "

- **مجال تطبيق المعيار :** يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 300 و500 ، وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية ، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية .
- **الهدف :** يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص :
- وجود مخزونات وحالتها ؛
- إكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ؛
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع ، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق .[2]
- **الواجبات المطلوبة :**

<u>- المخزونات :</u>

* إذا كانت المخزونات دالة بالنظر إلى الكشوف المالية ، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة حول وجودها وحالتها ؛
*عندما يتم الجرد المادي للمخزونات في تاريخ غير تاريخ الإقفال ، يجب على المدقق بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة ، ووضع إجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغيرات في المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح ؛
* إذا تعذر على المدقق ، لظروف غير متوقعة ، حضور عملية الجرد المادي للمخزونات ، وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر ، وأن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات بين التاريخين؛
* إذا كان حضور الجرد المادي للمخزونات غير عملي ، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها ، وإذا لم يكن ذلك ممكن ، على المدقق أن يعبر برأي معدل في تقريره وفقا للمعيار 705 ؛
* إذا كانت المخزونات الخاضعة لرقابة مراجعة " الغير " ذات دلالة بالنظر إلى الكشوف المالية ، على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يتعلق بوجود هذه المخزونات و حالتها .

<u>- القضايا والمنازعات :</u>

[1] **نفس المرجع أعلاه** ، ص 6.
[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 77 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 12.

* على المدقق تحديد ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا و المنازعات التي تلزم الكيان ، والتي قد تولد خطر إختلالات معتبرة ؛
* إذا خلص المدقق بعد تقييمه إلى وجود إختلالات معتبرة إضافة إلى قضايا ومنازعات تم تحديها يجب على المدقق التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للكيان ؛
* على المدقق التعبير عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار 705، في حال إجتمعت الشروط التالية :
أ- ترفض الإدارة السماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للكيان .
ب- تعذر على المدقق الحصول على المقنعة الكافية والملائمة أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة .
- المعلومات القطاعية : يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع وفقا للمعيار المحاسبين المطبق بـ :
* إستيعاب الطرق المستخدمة من قبل الإدارة لإعداد المعلومات القطاعية .
* وضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق أخرى ملائمة للظروف .[1]

3- المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق "

- مجال التطبيق :

- يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق إستخدام السبر في التدقيق بإنجاز إجراءات التدقيق ؛
- يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد و إختيار عينة ما ، ووضع فحوص لإجراءات الإختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر؛
- يتمم المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه ؛
- يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الوسائل والتي يعد السبر في التدقيق جزءا منها ، وهذا قصد إختيار العناصر التي سيتم إختبارها .
- **الأهداف :** يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة .

- مفاهيم :

- السبر :

* السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لإستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي إستخرجت منه؛

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 77 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 13، 14 .

*خطر أخذ العينات هو ذلك الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي غير ملائم ، على سبيل المثال في الحالات التالية :
أ- إختيار الإجراءات ، إستنتاج أن الرقابات أكثر فعالية مما هي عليه في الواقع والعكس ؛
ب- مراجعة التفاصيل و إستنتاج أنه لا توجد إختلالات معتبرة مع أنها موجودة في الواقع والعكس؛
* يعد السبر إحصائيا إذا توفرت في الخاصيتين التاليتين :
أ- الإختيار العشوائي للعناصر المكونة للعينة ؛
ب- إستخدام نظرية الإحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينة .
* تعتبر كل طريقة في السبر لا تجمع هاتين الخاصيتين طريقة سبر غير إحصائية [1].

- إختيار الطريقة يقع ضمن حكم المهني :
* يتمثل التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل واحد منها وحدات لأخذ العينة لديها خصائص مماثلة ؛
* الإختلال المقبول هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم ؛
* الإنحراف هو الإختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي .[2]

4- المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها "

- **مجال التطبيق :** يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية ، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية ، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة ، وتحديدا ، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبيق المعايير 315 ، 330 [3] ، ومعايير أخرى ، التقديرات المحاسبية .

- **طبيعة التقديرات المحاسبية :**
- لا يمكن قياس بعض بنود الكشوف المالية بدقة ، بل يمكن تقديرها فقط ؛
- يطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية ؛
- تؤثر درجة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية بدورها في مخاطر الإختلالات المعتبرة ، بما فيها إمكانية ممارسة تحيز غير معتمد أو متعمد من طرف الإدارة ؛
- تفرض بعض التقديرات المحاسبية عدم يقين مرتبط بتقييم بعض التقديرات المحاسبية خاصة عندما تستند هذه الأخيرة إلى فرضيات هامة ؛
- يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق ؛

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 77 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 17.
[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 77 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 18.
[3] **م.ج.ت 330**: رد المدقق على المخاطر المقيمة .

- الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو أكثر أو بالأحداث أو بالظروف التي دفعت إلى الحاجة لتقديرات محاسبية ؛
- بالنسبة للتقديرات المحاسبية الأخرى ، بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية ، فإن هدف التقييم مختلف إذ يتعلق الأمر بالتعبير عن القيمة الحالية لمعاملة ما أو لبند في الكشوف المالية ، إستنادا إلى ظروف لوحظت في تاريخ التقييم ؛
- وجود إختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي وبين ذلك المسجل مبدئيا أو الوارد في الكشوف المالية ، لا يعكس بالضرورة خللا في هذه الأخيرة ، كما هو الحال خاصة بالنسبة للتقديرات المحاسبية في القيمة الحقيقية حيث أن كل إنجاز يتأثر بالضرورة بأحداث أو ظروف لاحقة طرأت بعد تاريخ أداء التقييم من أجل إحتياجات الكشوف المالية .[1]

- الأهداف :

- الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من ان :

*التقديرات المحاسبية ، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة ، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة ؛

* المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق .[2]

[1] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 77 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص 23 ،24 .
[2] **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، المقرر 77 ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 24.

خلاصة الفصل الثاني :

لقد لقيت معايير التدقيق المحاسبي في السنوات الأخيرة إهتماما كبيرا من طرف الهيئات الدولية من أجل إصدارها والعمل على تحسينها حتى تستجيب لتطلعات الأطراف ذوي المصلحة .

أما على الصعيد الوطني فقد شهدت الجزائر إهتماما أيضا في هذا المجال من خلال إصدار جملة من معايير التدقيق تمثلت في أربعة إصدارات لكل إصدار أربعة معايير في إنتظار معايير أخرى والتي يرجى من خلالها أن تكون موجه أساسي للمدقق في القيام بمهامه ومصدرا للرجوع إليه من أجل إصدار حكم مبرر حول سلامة القوائم المالية ، وبالتالي يكون تقرير التدقيق وثيقة قانونية ومصدرا لمعلومات محتملة تهم المستعملين ، وهي أداة للاتصال بين المدقق المالي والأطراف ذوي المصلحة وعلى رأسهم المساهمين ، حول سلامة القوائم المالية.

الفصل الثالث :

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بهدف تحديد الأثر الذي يمكن أن ينجم من تبني معايير التدقيق الجزائرية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي تم إجراء دراسة استقصائية لعينة من أساتذة الجامعة كذلك محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفتهم ممارسين مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، وذلك من خلال تصميم استبيان وتوجيهه لوحدات عينة الدراسة لتحديد رأيهم حول مدى مسايرة معايير التدقيق الجزائرية (NAA) مع تطورات معايير التدقيق الدولية وأثر اعتمادها على بيئة مكاتب التدقيق في الجزائر ، وكذا تحديد أثر العمل بهذه المعايير في الرفع من مستوى ممارسة المهنة في الجزائر.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة، والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها حيت تتمحور الدراسة في وجهة نظر المهنيين و أصحاب الاختصاص في التدقيق حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرضا للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة وأهم مصادر البيانات.

ـ مجتمع وعينة الدراسة

*** مجتمع الدراسة :** يتمثل مجتمع الدراسة في عينة من أساتذة الجامعة أصحاب الاختصاص ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبة ومدققين عاملين في الجزائر (باعتبارهم الطرف المسؤول عن تقديم خدمة التدقيق للمؤسسات بهدف الحكم على موضوع الدراسة).

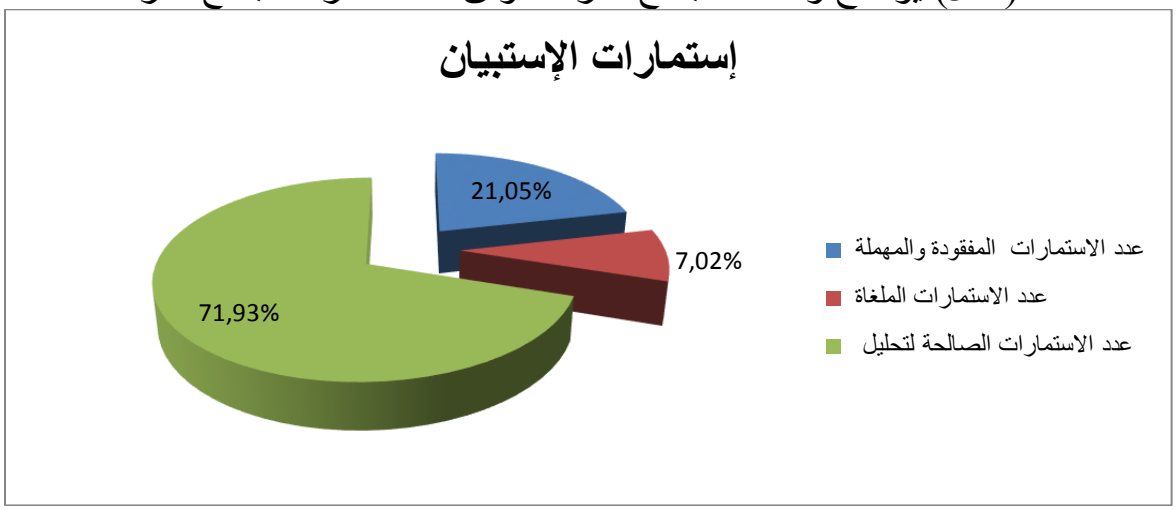
*** عينة الدراسة :** تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان حيث كان عدد الاستمارات الموزعة (57) استمارة كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام مباشرة، وبعد عملية التبويب والتنظيم تم استرجاع (41) استمارة من مجموع الاستمارات، وبعد معاينتها تم إلغاء (16) استمارة نظرا لعدم استلامها أو نقص في الإيجابات.

جدول (2-3) يوضح وصف مجتمع الدراسة وفق العدد لأفراد مجتمع الدراسة

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المِئوية %
عدد استمارات الموزعة	57	% 100
عدد الاستمارات المفقودة والمهملة	12	% 21.05
عدد الاستمارات الملغاة	04	% 7.02
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	**41**	**%** 71.93

المصدر: من إعداد الطلبة

شكل (4-3) يوضح وصف مجتمع الدراسة وفق العدد لأفراد مجتمع الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

- إستبانة الدراسة :

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسة التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع والمتمثلة في آراء وجهات نظر أساتذة الجامعة أصحاب الاختصاص ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبة ومدققين حول مشكلة الدراسة ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون فقدتم تصميمها على مرحلتين:

*** مرحلة التصميم الأولي**

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة انطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة، فتم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعة ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الإنهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق وذلك بغية التحكيم والتأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي نحاول من خلالها الوصول إلى الأهداف المنشودة.

*** مرحلة التصميم النهائي**

وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والملاحظات في المرحلة السابقة ومن ثم التصميم النهائي وتوزيعه مستعينين في ذلك على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- الاستعانة ببعض الزملاء الأكاديميين وأصحاب المهنة.

أما عن طريق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من خلال ما يلي:

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

إن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي كونها مرتبطة بمهام المدقق وغالبا يكون محافظ الحسابات لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها من خلال إستبيان تم إعدادها لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي(SPSS).

- هيكل الإستبيان

يتضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصى منهم وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها اطار أكاديمي، كما بينا جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي المحض.

كما إحتوى الاستبيان على (5) صفحات تتضمن (36) سؤالا مقسمة إلى جزئيين:

- الجزء الأول: يبين البيانات الشخصية والعملية عن أفراد المجتمع
- الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور بحسب نوع كل مسؤولية:

المحور الأول: يتضمن (12) أسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى المتضمنة تطور مهنة التدقيق دوليا وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

المحور الثاني: يحتوى على (12) سؤال خاص بالفرضية الثانية حول التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

المحور الثالث: يحتوى على (12) سؤال خاص بالفرضية الثالثة حول العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

المطلب الثاني: الأدوات والإجراءات المتبعة

نحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصـــائية والبرنامج المســـتخدم في معالجة البيانات.

- الأدوات الإحصائية والقياسات المستخدمة في الدراسة

*** تحكيم الاستبيان**

قبل نشر الاستبيان تم عرضه لعملية التحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين من جامعة الوادي بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما تعلق ب:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية من أجل الوقوف على مشكلة التصميم و المنهجية.

وفي الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

*** إختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ**

لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على الأسئلة المتعلقة بكل متغير على حدى، فقد تم استخدام معامل الفا كرومباخ بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (1.0) ولكل منها دلالة.

نتائج إختبار الثبات:

عندما قمنا بتطبيق ألفا كرمباخ من أجل اختبار الصـــدق والثبات في إجابات عينة الدراسـة الإسـتطلاعية المكونة من (30) فرد تحصـلنا على ألفا كرمباخ (0.831) وهذا يدل على أن الارتباط بين أن الإيجابيات مقبولة إحصائيا.

جدول (3-3) يوضح ثبات الاستبانة

عدد العبارات	ألفا كرومباخ	الصدق
36	0.831	0.911

المصدر : من إعداد الطلبة بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

من خلال إجراء اختبارات الثبات (36) ســؤالا من الاســتبيان كانت نســبة معامل الفا كرومباخ (0.831)، مما يدل أن حالة توزيع اســتبيان جديد في نفس الظروف فإن 83.1 % من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ثبات عالي نوعا ما للأداة المستعملة في الدراسة، مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضا يبين ارتباط الإجابات جيد ومقبول

*** البرنامج والأدوات المستخدمة في معالجة الاستبيان:**

بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على برنامج المجدول(EXCEL) لســنة 2010، لغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بدوره بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، كذلك استخدمنا أسلوب البرنامج الإحصائي للعوم الاجتماعية (SPSS) وبناء على الأساليب السابقة اعتمدنا على التحليل الإحصائي الوصفي، ولتحقيق أهداف الدراسة والتحليل للبيانات التي تم جمعها استخدمنا مجموعة الأساليب الإحصائية التالية:

- حســاب المتوســطات الحســابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاســتبيان وكذا المحور؛
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد العينة محل الدراســة عن متوسطاتها الحسابية؛
- إستخراج التكرارات لكل عبارة؛
- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛
- الإحصاء الاستدلالي.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية

يشمل المبحث على مطلبين المطلب الأول يتمثل في عرض نتائج الدراسة ومناقشتها، أما المطلب الثاني ســنحاول من خلاله تحليل وتفســير نتائج الدراســة واختبار الفرضــيات ومناقشتها.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المتبعة

نحاول من خلال هذا المطلب القيام بعرض النتائج المتوصــل إليها باســتخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

ـ وصف خصائص عينة الدراسة

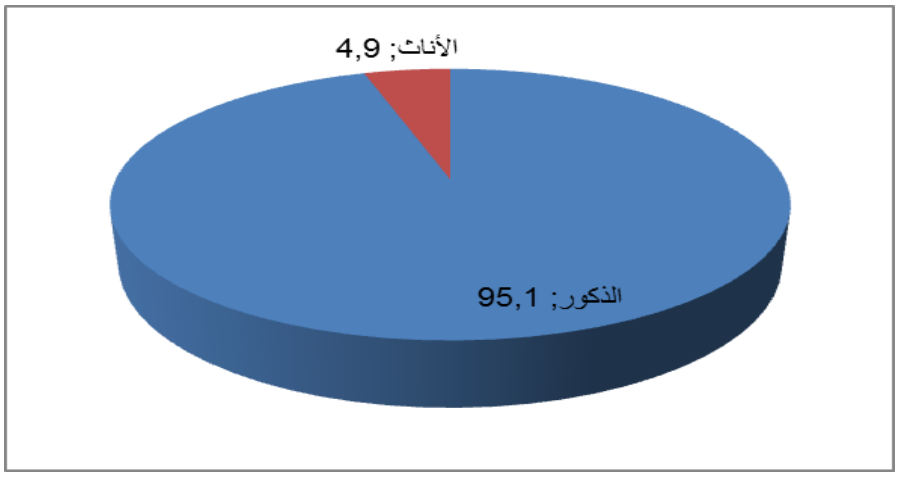
*** عرض نتائج الشـخصـية :** تضـمنت المتغيرات الديموغرافية للدراسـة كلا من: ،الجنس، الخبرة المهنية، السـن، الشـهادة العلمية، التخصـص، المهنة حيث تم الحصـول على النتائج التالية :

جدول (3-4) يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	39	% 95.1
أنثى	2	4.9%
المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

شكل (3-5) يوضح توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس



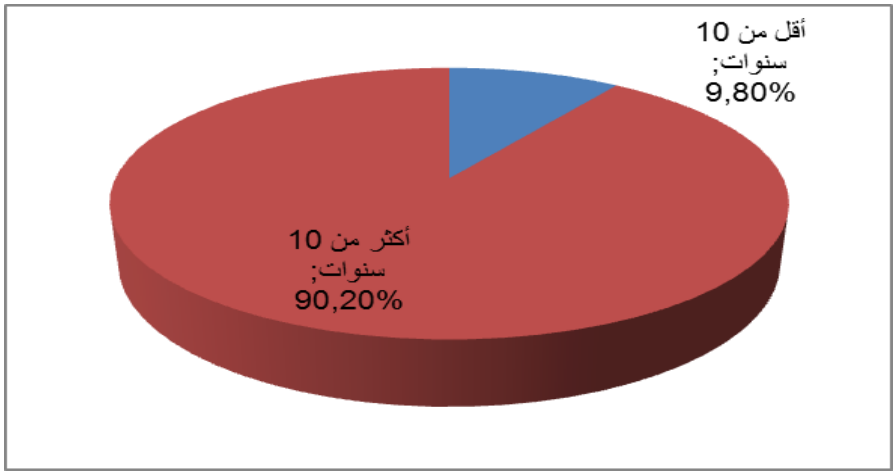
من الجدول رقم (3-5) والشـكل رقم (3-5) نجد أن الذكور هم الجنس الغالب في بحيث بلغت نسـبتهم 95.1% من أفراد مجتمع الدراسـة ، بينما النسـبة المتبقية والمقدرة بـ4.9%من أفراد العينة هم من فئة الإناث وبالتالي فإن النسبة الأعظم من أفراد عينة الدراسة هم من الذكور.

جدول (3-5) يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 10سنوات	4	% 9.8
أكثر من 10 سنوات	37	90.2%
المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

شكل (3-6) يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة المهنية



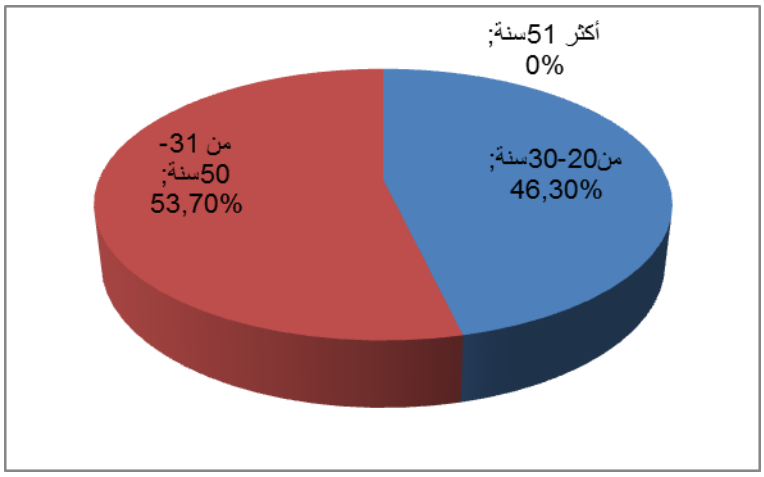
من الجدول رقم (3-6) والشكل رقم (3-6) نجد أن فئة أكثر من 10 سنوات في الخبرة المهنية هي الفئة الغالبة بنسبة 90.2% وفي المرتبة الثانية فئة أقل من 10سنوات بنسبة 9.8%.

جدول (3-6) يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الالسن

السن	التكرار	النسبة المئوية
من20-30سنة	19	46.3%
من 31-50سنة	22	53.7%
أكثر 51سنة	0	0%
المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

شكل (7-3) توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب السن



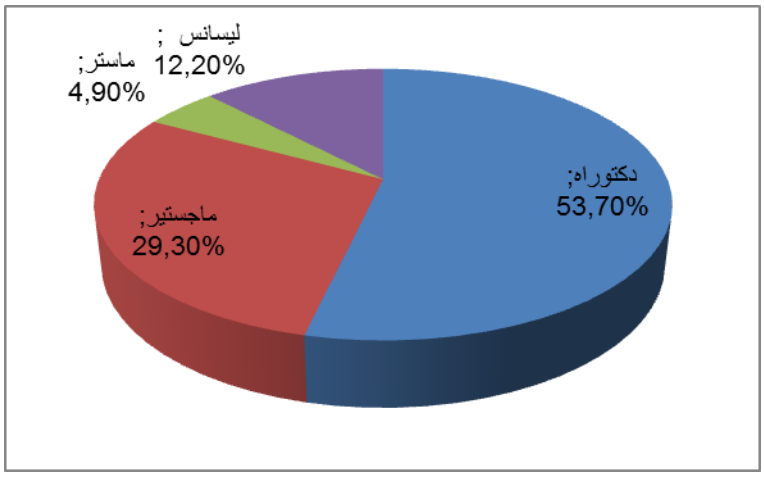
من الجدول رقم(7-3) والشـــكل رقم(7-3) نجد أن الفئة الغالبة هي من 31-50ســنة بنســبة 53.7% وفي المرتبة الثانية من20-30ســنة بنســبة 46.3%، أما فئة أكثر 51سنة منعدمة.

جدول (7-3) يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة العلمية

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	22	53.7%
ماجستير	12	29.3%
ماستر	2	4.9%
ليسانس	5	12.2%
المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

شكل (3-8) يوضح توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة العلمية



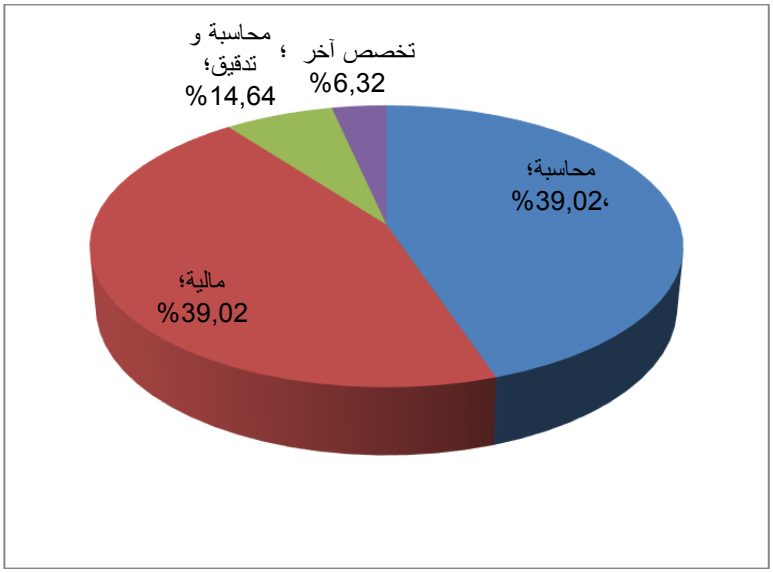
من الجدول رقم (3-8) والشكل رقم (3-8) نجد أن الفئة الغالبة هي من ذوي شهادة الدكتوراه بنسبة 53.7% وفي المرتبة الثانية أصحاب شهادة ماجستير بنسبة 29.3%،ثم المرتبة الثالثة شهادة ليسانس بنسبة 12.2%، وفي المرتبة الأخيرة تخصص ماستر بنسبة4.9% .

جدول (3-8) يوضح توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	16	%39.02
مالية	16	%39.02
محاسبة و تدقيق	6	%14.64
تخصص آخر	3	%7.32
المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

شكل (3-9) يوضح توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص



من الجدول رقم (3-9) والشكل رقم (3-9) نجد أن الفئتين الغالبتين هي من تخصصي محاسبة ومالية بنسبة39.02 % لكل واحد منهما وفي المرتبة الثانية أصحاب تخصص محاسبة و تدقيق بنسبة 14.64% وفي المرتبة الاخيرة التخصصات الأخرى بنسبة 6.32%

- تحليل محاور الاستبيان:

والغرض من تحليل نحاور الاستبيان هو الإجابة على الأسئلة المتعلقة بواقع كل من التطورات الدولية لمهنة التدقيق، التطورات الوطنية في الجزائر لمهنة التدقيق، تأثير العمل بمعايير التدقيق الجزائرية بالجزائر ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

*** الإجابة على أسئلة المحور الأول:**

" إلى أي مدى تطبق التطورات الدولية لمهنة التدقيق"

جدول (3-9) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء التطورات الدولية لمهنة التدقيق

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
1	تطور مهنة التدقيق في العالم في اتجاه إيجابي	3.75	0.83	موافق
2	من أسباب تطور المهنة معايير التدقيق الدولية	3.68	0.68	موافق

3	تطور المهنة عالميا سرع بظهور معايير التدقيق الدولية ISA	3.73	0.89	موافق
4	بعد ظهور معايير التدقيق الدولية ISA هناك أثر إيجابي ملموس في المهنة	3.80	0.92	موافق
5	تطوير المهنة دوليا ساهم في تطويرها في الجزائر	3.24	1.22	محايد
6	من شأن معايير التدقيق الدولية ISA أن تحسن من أداء المهنيين	3.95	0.77	موافق
7	لتطوير معايير التدقيق الدولية ISA أثر سلبي على جودة المعلومة المحاسبية	2.53	1.12	غير موافق
8	حدوث الأزمات العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق	3.36	1.06	محايد
9	تعمل معايير التدقيق الدولية ISA على زيادة جودة المعلومة المحاسبية	3.70	0.81	موافق
10	تفعيل دور معايير التدقيق الدولية ISA من شأنه تطوير المهنة	3.92	0.72	موافق
11	تطوير المهنة يسهم في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق	4.04	0.73	موافق
12	المعايير الدولية للتدقيق من شأنها زيادة وعي الدول من خلال تبني معايير التدقيق الدولية ISA	3.85	0.76	موافق
	التطورات الدولية لمهنة التدقيق	3.63	0.41	موافق

يتكون بعد التطورات الدولية لمهنة التدقيق من 12عبارة حيث نجد: تباين المتوسط الحسابي للفقرات بين المتوسطات التي تقع في الفئة من1.8إلى أقل من 2.6 وهي تقابل المقياس "غير موافق" والمتوسطات الحسابية الواقعة في الفئة المحصورة بين 2.6 إلى أقل من 3.4 وهي تقابل المقياس "محايد"والمتوسطات الحسابية الواقعة في الفئة المحصورة بين 3.4 إلى أقل من 4.2 وهي تقابل المقياس "موافق" .

أمـــا بالنســـبة للبعـــد " التطـــورات الدوليـــة لمهنـــة التـــدقيق " فقـــد قـــدر متوســـطه الحســـابي 3.63 وهـــو يقـــع فـــي الفئـــة المحصـــورة بـــين 3.4إلـــى أقـــل4.2 مـــن وهـــي تقابـــل المقياس "موافق".

*** الإجابة على أسئلة المحور الثاني:**

" إلى أي مدى تطبق التطورات الوطنية في الجزائر لمهنة التدقيق"

جدول (10-3) يوضح يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء التطورات الوطنية لمهنة التدقيق

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
1	تطوير مهنة التدقيق بتطوير النصـــوص القـــانونيـــة والنصـــوص التشـــريعيـــة المنظمة للمهنة في الجزائر	3.63	0.69	موافق
2	تطـويـر المـهنـة مـرهون بتطوير المؤسـسـات المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر	3.87	0.87	موافق
3	تـغـيـيـر الـقـانـون 91-08 بـالـقـانـون 10-01 جـاء لمواكبة التطورات الدولية	3.56	0.83	موافق
4	صـــدور القـانون 10-01 كـان لضـــرورة تـطـويـر الـهيئـات المـهنيـة وبـعـث المزيد من الاستقلالية لهم	3.60	0.86	موافق
5	تعد التشـــريعات والقوانين المنظمـة لمهنـة التـدقيق في الجزائر غير كافية لممارسة جيدة للمهنة	3.75	0.88	موافق
6	لا تـوافق عـلـى أن تـطـويـر مهنـة التـدقيق في الجزائر يواكب تطوير المهنة عالميا	3.46	1.12	موافق
7	عـدم تبني الجزائر للمعـايير الدولية للتدقيق من شـــأنه أن يقلـل من تطوير المهنـة في الجزائر	3.92	0.93	موافق
8	ضـــعف مهنـة التـدقيق في الجزائر ســـببـه عـدم تبني	3.73	0.89	موافق

	الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق			
9	تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يكون بمواكبة معايير التدقيق الدولية ISA	3.87	0.81	موافق
10	ضعف المواكبة لمعايير التدقيق الدولية ISA لضعف نشاط الهيئات المهنية في الجزائر	3.82	0.91	موافق
11	محتوى معايير التقرير المنصوص عليها وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين رأي سليم حول القوائم المالية	3.53	0.59	موافق
12	يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير جزائرية للتدقيق	3.53	1.26	موافق
	التطورات الوطنية في الجزائر لمهنة التدقيق	3.69	0.44	موافق

يتكون بعد **التطورات الوطنية في الجزائر لمهنة التدقيق** من 12عبارة وباستخدام البرنامج الإحصائي تحصلنا على النتائج التالية: بلغت المتوسط الحسابي للفقرات بين المتوسطات التي تقع في الفئة من. 3.4إلى أقل من 4.2وهي تقابل المقياس " موافق" .

أما بالنسبة للبعد " التطورات **الوطنية في الجزائر** لمهنة التدقيق " فقد قدر متوسطه الحسابي 3.69 وهو يقع في الفئة المحصورة بين 3.4إلى أقل4.2 من وهي تقابل المقياس "موافق".

*** الإجابة على أسئلة المحور الثالث:**

" إلى أي مدى يطبق تأثير العمل بمعايير التدقيق الجزائرية بالجزائر"

جدول (11-3) يوضح يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء تأثير العمل بمعايير التدقيق الجزائرية بالجزائر

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
1	لا يساهم في رفع الكفاءة المهنية للمدققين بالجزائر	2.95	1.13	محايد

2	يسمح للمدقق من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية	3.82	0.80	موافق
3	لا يضمن التخطيط السليم لعملية التدقيق التي سينتهجها مدقق الحسابات	3.12	1.07	محايد
4	يتحمل المدقق مسؤولية الرقابة على جودة القوائم المالية	3.58	0.97	موافق
5	مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق	3.46	0.80	موافق
6	تمكين المدقق من تقييم مدى كفاية أدلة التدقيق المتحصل عليها	3.70	0.81	موافق
7	عدم تحمل مدقق الحسابات مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش	3.34	1.25	محايد
8	يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات اللازمة للتمكن من الاستفادة من عمل المدققين الآخرين	3.60	1.04	موافق
9	يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره	3.87	0.71	موافق
10	يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يفصح عنه	3.70	1.07	موافق
11	توفر لمدقق الحسابات طبيعة الإجراءات التي يتخذها عند تدقيق القوائم المالية الملخصة	3.53	0.59	موافق
12	يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية	3.53	1.26	موافق
	تأثير العمل بمعايير التدقيق الجزائرية بالجزائر	3.57	0.38	موافق

يتكـون بعـد تـأثير العمـل بمعـايير التـدقيق الجزائريـة بـالجزائر مـن 12عبـارة حيـث نجـد: تبـاين المتوسـط الحسـابي للفقـرات بـين المتوسـطات التـي تقـع فـي الفئـة المحصـورة بـين 2.6 إلـى أقـل مـن 3.4 وهـي تقابـل المقيـاس "محايد"والمتوسـطات الحسـابية الواقعـة فـي الفئـة المحصـورة بـين 3.4 إلـى أقـل مـن 4.2 وهـي تقابـل المقيـاس "موافق"

أمـا بالنسـبة للبعـد " **تـأثير العمـل بمعـايير التـدقيق الجزائريـة بـالجزائر** " فقـد قـدر متوسـطه الحسـابي 3.57 وهـو يقـع فـي الفئـة المحصـورة بـين 3.4إلـى أقـل4.2 مـن وهي تقابل المقياس "موافق".

المطلب الثاني: إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

- **إختبار فرضـية الأولى:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصـائية عند مسـتوى المعنوية ($\propto \leq 0.05$) بين تطور مهنة التدقيق دوليا وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

0H: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصـائية عند مسـتوى المعنوية ($\propto \leq 0.05$) بين تطور مهنة التدقيق دوليا وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

1 H: يوجد أثر ذو دلالة إحصـائية عند مسـتوى المعنوية ($\propto \leq 0.05$) بين تطور مهنة التدقيق دوليا وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

و من أجل اختبار الفرضية الأولى قمنا باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط للتحقق من مدى تأثير تطور مهنة التدقيق دوليا وتطوير ممارسـة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

جدول رقم (3- 12): يوضح تحليل نتائج الانحدار للفرضية الأولى

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية		المعنوية الجزئية(معاملات الانحدار)					القدرة التفسيرية	
			قيمةf	SIG		B	T	Sig	R	R2
لانحدار	120.324	120.324	6.358	0.016	Constan	27.626	4.539	0.000	0.374	0.140
لخطأ	738.066	18.925			تطور مهنة التدقيق دوليا	0.350	2.522	0.016		
لكلي	858.390									

من خلال الجدول رقم(12-3) والنتائج المتحصـل عليها من خلال قيمة فيشـر (6.358) يتضـح أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصـائية عند مستوى معنوية ($\propto \leq 0.05$) لتطور مهنة التدقيق دوليا على تطوير ممارسـة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية لان قيمة sig(0.016) أقل من مستوى معنوية 0.05.

ويلاحظ كذلك أن قيمة(t) المحسوبة بلغت (4.539)وهي قيمة دالة إحصـائية بمستوى قدر ب0.000 وهي أقل من مسـتوى الدلالة (0.05) كما أظهرت النتائج عن وجود ارتباط قوي لتطور مهنة التدقيق دوليا على تطوير ممارسـة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية قدر ب(**37.4%**) وبالنظر لقيمة معامل التحديد**R20.140** أي أن نسـبة التغيرات التي تحدث في المتغير المسـتقل (تطور مهنة التدقيق دوليا)تفسـر ما نسـبته(**14%**) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع(تطوير ممارسـة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق

الجزائرية) وبنسبة (**86**%)الأخرى ومنه نقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود **أثر ذو** دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\propto \geq 0.05$) بين تطور مهنة التدقيق دوليا وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

* **إختبار فرضية الثانية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\propto \geq 0.05$) بين التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

0H: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\propto \geq 0.05$) بين التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية .

1 H: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\propto \geq 0.05$) بين التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

و من أجل إختبار الفرضية الأولى قمنا باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط للتحقق من مدى تأثير التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر على تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

الجدول (13-3) يوضح تحليل نتائج الانحدار للفرضية الثانية

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية		المعنوية الجزئية(معاملات الانحدار)				القدرة التفسيرية	
			قيمةf	SIG		B	T	Sig	R	R2
الانحدار	214.207	214.207	12.968	0.001	Constan	27.524	6.385	0.000	0.500	0.250
الخطأ	644.183	16.518			التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر	0.848	3.601	0.000		
الكلي	858.390									

من خلال الجدول رقم(13-3) والنتائج المتحصل عليها من خلال قيمة فيشر (12.968) يتضح أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\propto \geq 0.05$)بين التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر على تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية لان قيمة (0.001)sig أقل من مستوى معنوية 0.05**.**

ويلاحظ كذلك أن قيمة(t) المحسوبة بلغت (6.385) وهي قيمة دالة إحصائية بمستوى قدر ب0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما أظهرت النتائج عن وجود ارتباط لتغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر و تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية لان قيمته قدرت ب(**50**%) وبالنظر لقيمة معامل التحديد **0.250**= **R2**أي أن نسبة التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر) تفسر ما نسبته (**25**%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع

(تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية) وبنسبة (**75**%) الأخرى ومنه نقبل الفرضية البديلة التي تقر بوجود **أثر ذو** دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05≥ ∝)بين التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

***إختبار فرضية الثالثة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (05.0 ≥ ∝) بين العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

0H: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05≥ ∝) بين العمل وإعتماد معايير التدقيق الجزائرية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية .

1 H: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05≥ ∝) بين العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية**.**

و من أجل اختبار الفرضية الأولى قمنا باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط للتحقق من مدى العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية**.**

الجدول (14-3) يوضح تحليل نتائج الانحدار للفرضية الثالثة

المصدر	مجموع المربعات	متوسط المربعات	معنوية الكلية		المعنوية الجزئية(معاملات الانحدار)				القدرة التفسيرية	
			قيمةf	SIG		B	T	Sig	R	R2
الانحدار	274.005	274.005	18.286	0.000	Constan	22.951	4.868	0.000	0.391	0.565
الخطأ	14.984	584.385			العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية	0.761	4.276	0.000		
الكلي		858.390								

من خلال الجدول رقم(14-3) والنتائج المتحصل عليها من خلال قيمة فيشر (18.286) يتضح أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05≥ ∝) العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية لان قيمة (0.000)sig أقل من مستوى معنوية 0.05**.**

ويلاحظ كذلك أن قيمة(t) المحسوبة بلغت (4.868) وهي قيمة دالة إحصائية بمستوى قدر ب0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) كما أظهرت النتائج عن وجود ارتباط بين العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية و تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية لان قيمته قدرت ب(**39.1**%) وبالنظر لقيمة معامل التحديد**0.565 R2 0** =أي أن نسبة التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية)تفسر ما نسبته(**56.5**%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع(تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية) وبنسبة (**43.5**%) الأخرى ومنه نقبل

الفرضـية البديلة التي تقر بوجود **أثر ذو** دلالة إحصـائية عند مسـتوى المعنوية ($\propto \geq 0.05$) بين العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية.

خلاصة الفصل الثالث:

نســـتخلص في مجمل ما جاء به الفصـــل التطبيقي من نتائج اختبارات المتغيرات المختلفة من عينات الدراسة، أنه **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05≥ ∝) بين تطور مهنة التدقيق دوليا وتطوير ممارســـة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية** نظرا لتباين مســـتويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومســـتويات تطور المهنة عالميا أجبرت الجزائر على اللحاق بالركب العالمي عبر إصـــدار معايير تدقيق جزائرية وهذا على دفعات وفترات مختلفة.

كذلك ســـجلنا وجود أثر ذو دلالة إحصـــائية عند مســـتوى المعنوية (0.05≥ ∝) بين التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية من خلال اســقاط ما تنص عليه التشــريعات الحالية المنظمة للمهنة في الجزائر على ما تتضمنه معايير التدقيق الدولية.

كذلك ســـجلنا يوجد أثر ذو دلالة إحصـــائية عند مســـتوى المعنوية (05.0 ≥ ∝) بين العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية وتطوير ممارســـة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية من خلال إصـــدار معايير تدقيق جزائرية، تســـتند إلى المعايير الدولية للتدقيق بما يتلاءم مع المناخ الاقتصـــادي وحتى البيئة المهنية الجزائرية في ســـبيل تحســـين جودة عمل المدققين في مكاتب التدقيق الجزائرية.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراستنا لأثر إعتماد معايير التدقيق الجزائرية على مهنة التدقيق في الجزائر ، كان الهدف من هذه الدراسة هو معرفة مدى تأثير معايير التدقيق الجزائرية على البيئة المحاسبية الجزائرية وكذا مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية ، وإنطلاقا من مجموعة الفرضيات الساسية بإستخدام الأساليب المشار إليها في المقدمة ومع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والتدقيق ، فإن الجزائر ملزمة بإصدار معايير تدقيق جزائرية تواكب المعايير الدولية وتتوافق مع بيئة التدقيق المحلية .

وقد توصلنا إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة وهس : وجود تأثير لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA على مهنة التدقيق في الجزائر .

-.النتائج النظرية :

في حدود الدراسة النظرية والمتعلقة بالإطار العام بمعايير التدقيق الدولية وتحليلها، وكذا المتعلقة بالإصلاحات التي تشهدها التشريعات التي تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، تم الوصول إلى النتائج التالية:

-التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تنسجم مع معايير التدقيق الدولية ولا تختلف عليها؛

-غياب تشريعات جديدة توضح إجراءات ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بدلا من المقرر 94 SPM/103/الذي يستند إلى القانون 91-08 و الذي حل محله القانون 01-10.

-غياب تشريعات حالية تساعد المدقق الاستفادة من عمل الاستفادة من عمل مدقق آخر غيره سواء كان مدقق خارجي أو داخلي أو مدقق خبير؛

-غياب تشريعات حالية تساعد المدقق في عملية تدقيق القوائم المالية لأهداف خاصة، أو عملية تدقيق قائمة مالية منفردة أو عنصر مالي منفرد، أو تدقيق القوائم المالية الملخصة.

-النتائج التطبيقية :

من خلال التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان تم اثبات الفرضيات الاولى، الثانية والثالثة ومن ثم الوصول إلى النتائج التالية :

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطور مهنة التدقيق دوليا وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

-وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين التغيرات والتطورات التشريعية في مهنة التدقيق بالجزائر وتطوير ممارسة مهنة التدقيق

-يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين العمل واعتماد معايير التدقيق الجزائرية وتطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

-التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تعمل على ضمان ممارسة جيدة للمهنة في مكاتب التدقيق

-لا يلجأ مدقق الحسابات بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية؛نظرا لتبني معايير للتدقيق جزائرية

*** آفاق الدراسة:**

-يمكن لتطوير معايير التدقيق الجزائرية أن يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر إلى المستوى الدولي، حيث أن العمل بهذه المعايير من شأنه أن :

يعزز من المبادئ و المسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛

يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية؛

يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة؛

يمُكن مدقق الحسابات بالجزائر من الاستفادة من عمل مدققين آخرين؛

يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر من تقديم تقرير كاف وملائم؛

يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق في الحالات الخاصة.

" اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال و جهك وعظيم سلطانك"

وصل الله على سيدنا محمد و على آله وصحبه أجمعين.

قائمة المراجع

الكتب :

1- أحمد جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث : الإطار الدولي، ط1 ، دار صفاء ، عمان ، 2009.
2- إشتوي إدريس عبد السلام ، المراجعة معايير **و إجراءات** ، دار النهضة العربية ، بيروت، لبنان ، ط 4 ، 1996 .
3- الدهراوي آمال الدين مصطفى ، السرايا محمد السيد ، **المحاسبة والمراجعة** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 .
4- الصحن عبد الفتاح محمد ، راشد رجب السيد ، درويش محمد ناجي، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ،مصر ، 2000 .
5- أمين السيد أحمد لطفي ، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005 .
6- أمين السيد لطفي ، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007.
7- توماس وليام ، وهنكي إمرسون ، تعريب ومراجعة حجاج أحمد حامد وسعيد آمال الدين ، **المراجعة بين التنظير والتطبيق** ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، 1989 .
8- حاتم محمد الشيشيني ، **أساسيات المراجعة : مدخل معاصر** ، المكتبة العصرية، القاهرة ، مصر ، 2007 .
9- حسن أحمد دحدوح ، **مراجعة الحسابات المقدمة (الإطار النظري و الإجراءات العلمية)** ، الجزء الأول ، ط1 ، دار الثقافة للنشر ، الأردن ، 2009 .
10- حسين القاضي ، حسين دحدوح ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، 1999 .
11- خالد أمين عبد الله ، **تدقيق الحسابات** ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، القاهرة ، مصر ، 2014 .
12- خالد عبدالله ، **علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعلمية** ، دار وائل ، عمان ، الأردن، 2000 .
13- زاهرة توفيق ، **مراجعة الحسابات وَ التدقيق** ، ط1 ، دار الراية ، الأردن ، 2009 .
14- طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)** ، الدارالجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 .
15- عوض لبيب فتح الله الديب ، شحاتة السيد شحاتة ، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية ، مصر ، 2013 .
16- عيد حامد ميعوف الشمري ، **معايير المراجعة الدولية و إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية** ، معهد الإدارة العامة ، السعودية ، 1994 .
17- غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية** ، ط2 ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن ، 2009 .
18- محمد التهامي ، طواهر مسعود صديقي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 .

19- محمد السيد سرايا ، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2007 .
20- محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2000.
21- محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية وَ آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية** ، الدار الجامعية ، مصر ، 2002 .
22- محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب نصر علي ، **المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير الدولية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2002 .
23- محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ط1 ، 2009 .
24- محمود السيد الناغي ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة** ، تحليل وإطار للتطبيق ، ط1 ، مصر ، 2000 .
25- محمود قاسم تشوش ، **نظم المعلومات في المراجعة وَ المراجعة المهنية ، دور الحاسب في الإدارة والتشغيل** ، دار الجبل ، بيروت ، لبنان ، 1998 .
26- منصور حامد محمود ، محمد أبو العلا الطحان ، محمد هشام الحموي ، **أساسيات المراجعة** ، جامعة التعليم المفتوح ، القاهرة ، مصر ، 1994 .
27- هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية وَ العلمية** ، ط3 ، دار وائل ، عمان ، 2006 .

المذكرات :

28- أسماء حداد ، **أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجعة الخارجية**، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2016 .
29- أشرف بن صغير ، **دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA** ، مذكرة ماستر أكاديمي ، علوم تجارية ، تخصص محاسبة ومالية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2017 .
30- بعزيز فريال ، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل الأداء المالي** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة ومراقبة وتدقيق ، جامعة 20 أوت ، سكيكدة ، 2015 .
31- بهلولي نور الهدى ، **أثر تدني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر** ، أطروحة دكتوراه ، علوم التسيير ، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 1 ، الجزائر ، 2017 .
32- حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2008 .

33- زهير بوشامة ، **دور معايير التدقيق الدولية ISA في حوكمة الشركات** ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، 2014 .
34- زينب براهيمي ، **أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الإقتصادية** ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2019 .
35- عامر حاج دحو ، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية** ، أطروحة دكتوراه ، علوم التسيير ، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق ، جامعة أدرار ، الجزائر ، سنه 2018.
36- عمر شريقي ، **التنظيم المهني للمراجعة** ، دكتوراه علوم إقتصادية ، سطيف 1، 2012 .
37- غراب يوسف ، **معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات،** مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الم استر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2015 .
38- كمال محمد سعيد كامل نونو ، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غز ة** ، رسالة ماجستير ، فلسطين ، 2009 .
39- مدات جمال ، **الرقابة والمراجعة في المؤسسة** ، رسالة ماجستير،علوم التسيير، تخصص مالية ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، سنه 2002 .
40- محمد الأمين حاج عاشور ، بن سالم بوسماحة ، **معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص محاسبة وجباية معمقة ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ، 2018 .
41- محمد أمين مازوم ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر 3 ، 2011 .

الملتقيات :

42- أحمد قايد نور الدين ، مداخلة بعنوان : تأهيل مهنة **التدقيق في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية وَ المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، يومي 20 – 21 نوفمبر 2013 ، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط .
43- سيد محمد ، بوعرار شمس الدين ، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق** ، ملتقى دولي ، جامعة سعد دحلب، البليدة ، يومي 11 و 12 ديسمبر 2012.

جرائد ومجلات :

44- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، المؤرخة في 1972/04/25 .
45- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 7 ، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 ،المؤرخ في 27 يناير 2011.

46- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 7 ، المرسوم التنفيذي رقم 1126 ،المؤرخ في 27 يناير 2011 .
47- **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد 7 ، المؤرخ في 2 فبراير 2011 ،المرسوم التنفيذي رقم 11-24 ، المؤرخ في 27 يناير 2011 .
48- **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المديرية العامة للمحاسبة ، المجلس الوطني للمحاسبة ، مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط المهنة المحاسبية ، منشورات الساحل ، الجزائر ، 2002.

49- **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .
50- **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر 150 ، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية .
51- **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المجلس الوطني للمحاسبة ، المقرر 23، المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق ، ص 06 .
52- **الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، وزارة المالية ، المديرية العامة للمحاسبة ، المجلس الوطني للمحاسبة ، مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط المهنة المحاسبية ، منشورات الساحل ، الجزائر ، 2002 .

المراجع باللغة الأجنبية :

53- Lioneh olline , et gérand valine **, audite et contrôle interne** , 4 édition , Dauoz , paris, 1992.

المواقع الإلكترونية :

54- IFAC , puplication for web site: http://www.ifac.org/about.ifac/ organization-overview/history,04/04/2020 at : 11:15.

الملاحق

ملحق رقم 01

نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية)

مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:
رقم الاعتماد:
رقم التسجيل في الجدول:
العنوان:
الهاتف/الفاكس:
المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن ،ن+1 ،ن+2.

1.هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

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

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

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

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

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

2.مسؤولية محافظ الحسابات

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

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور آنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

3.مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للكيان

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

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،

- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

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

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

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

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

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم : (على سبيل المثال)

- الاستدعاءات المرسلة وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،

- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،

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

4.مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي:.....

فيفري:.....

الخ:.....

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

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

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(***تحديد الهوية ،المؤهلات المهنية و المركز***).

عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي.

5.رسالة التأكيد

تجنبا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق).

6.الأتعاب

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

وفقا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

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

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

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

محافظ الحسابات
الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة:

ملحق رقم 02

VI - الملحق

نموذج رسالة الإدارة

(رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)

مثال: مهمة محافظة الحسابات

كل النقاط المذكورة في هذا النموذج موافقة، و بشكل مستقل عن.المعلومات المتضمنة في م.ج.ت 580 بغض النظر عن التصريحات الكتابية التي قد يعتبرها محافظ الحسابات ضرورية.

علاوة على ذلك، فإنه يجب تكييف هذه الرسالة في إطار التدقيقات الأخرى غير تلك القانونية.

(ترجع إلى محافظ الحسابات على ورق برأسية الشركة)

السّيد.....

محافظ حسابات

(العنوان)

توجّه إليكم هذه الرسالة تطبيقا لمعاييركم و ممارساتكم المهنية في إطار تدقيقكم القانوني للكشوف المالية المقدمة من طرف الهيئة المخولة بتاريخ.....مع.....

- صافي الميزانية.....دج

- النتيجة الصافية للسنة.....دج

- مبلغ التكاليف و النتائج، الصافية من الضرائب، المسجل في حساب ترحيل من حديد .....دج

و الذي يهدف إلى إبداء رأي حول مصداقية و انتظام و الصورة المطابقة للكشوف المالية.

باعتبارنا مسؤولين عن المؤسسة.....، عن إعداد الكشوف المالية مع وضع نظام المراقبة الداخلية و بعد أن قمنا بطلب المعلومات التي اعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية، و نؤكد لكم، فيما يلي، و بنية صادقة و على قدر علمنا، المعلومات و التأكيدات التي قدمت لكم في إطار مهمتكم:

- تم إعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية و النتيجة، بشكل منتظم و نزيه و طبقا للمعايير الجزائرية للمحاسبة.

- قمنا بتصور و وضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي و كشف الأخطاء و الغش.

- لم تنتهي إلى علمنا أية نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثروا بشكل معتبر على الكشوف المالية.

- لا توجد أية اختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها.

- إلى يومنا هذا، لم ينته إلى علمنا أي من الأحداث ، غير تلك التي تم أخذها بعين الاعتبار، وقع منذ تاريخ إقفال الحسابات و الذي قد يتطلب إحداث تعديلات في الحسابات أو أي علامة في الملحق.

- لم ينته إلى علمنا، إلى تاريخ اليوم، أي حدث أو أية صفقة يمكن لهما أن يؤثرا بشكل معتبر على الكشوف المالية أو، برغم خلوهما من أي أثر على هذه الكشوف، من شأنهما أن يكونا لهما أثر ايجابي أو سلبي معتبرين على الوضعية المالية المستقبلية لمؤسستنا،

- قمنا بإعلامكم بحالات الغش المعتبرة المرتكبة أو تلك موضع الشك، و التي يجب أخذ نتائجها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية،

- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع و في حدود علمنا به،

- كل العمليات و/أو النتائج المالية لأي عقد/اتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، هي مدونة فعلا و ينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية،

- خلال السنة، قامت المؤسسة:

(أ) إبرام اتفاقيات نظامية مع الإداريين:

-.....

-.....

(ب) لم تبرم أية اتفاقية.

- خلال السنة، لم تمنح المؤسسة أي قرض، كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إداريها.

- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة الجبائية أو هيئات الضمان الاجتماعي.

- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الاستغلال.

- الخ.....

(أي مسائل أخرى قد يعتبرها المدقق ضرورية)

المسيرين أو رئيس مجلس الإدارة.

ملحق رقم 03

ملحق: نموذج تقرير المدقق حول الكشوف المالية المُعدة وفق المرجع المحاسبي المطبق

المدقق المستقل:.....

المرسل إليه المناسب:.....

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما في ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حساب النتائج، بيان التغييرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة و الملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

يعدّ المسيرون الاجتماعيون مسئولين عن الإعداد و العرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي و المالي، و كذلك على المراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الاختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء .

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية عُلى أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

تستوجب منّا هذه المعايير الالتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط و أداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ لإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ و المعلومات الواردة في الكشوف المالية.

اختيار الإجراءات الموضوعة نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر أن تتضمّن الكشوف المالية اختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ المدقق بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان و المتعلقة بإعداد و عرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، و ليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان.

يتمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدّة من طرف الإدارة و عرض مجمل الكشوف المالية.

نعتبر العناصر المقنعة المجمّعة كافية و ملائمة لتأسيس رأينا.

الرأي حول الكشوف المالية المعدّة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح و المطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن200، منتظمة و تعرض بصدق، و في جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوفية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن200، و كذلك النجاعة المالية و سيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ، وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول التزامات قانونية و تنظيمية أخرى

[محتوى و شكل هذا الجزء من تقرير المدقق، يتغير حسب طبيعة الالتزامات الخاصة به]

[هوية و توقيع المدقق]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المدقق]

ملحق رقم 04

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليـــم العالي والبحث العلمي

جامعـــة الشهيد حمه لخضر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية تخصص:محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

موضوع المذكرة:أثر إعتماد معايير التدقيق الجزائرية (NAA) على تطوير مهنة التدقيق – دراسة ميدانية.

الهدف من الاستمارة : حصولنا على المعلومات اللازمة للإجابة على فرضيات المذكرة عن طريق مساهمتكم في إعداد دراستنا الاستقصائية

لذا يرجى من السادة و السيدات المدققين (محافظي حسابات والخبراء المحاسبين أساتذة) وضع علامة X في الإجابة التي ترونها مناسبة

نحن شاكرين حسن تعاونكم معنا

من إعداد الطلبة:

قريـــــــــــرح عبـد الله

نصـــــــــــري لطفـــــي

بوصبيع العايش علاء الدين

تحت إشراف:

الدكتور: ســـــردوك فـــاتـــح

الدكتورة : عابي خليدة

معلومات عامة:

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐ السن: سنة ☐

الخبرة المهنية: سنوات ☐

الشهادة العلمية: دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ماستر ☐ ليسانس ☐

التخصص: محاسبة ☐ مالية ☐ محاسبة و تدقيق ☐ تخصص آخر ☐

المهنة: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ مدقق آخر ☐

المحور الأول: حول التطورات الدولية لمهنة التدقيق

من فضلك حدد درجـــة موافقتك على أهمية أثر كل عنصر من العناصر في الجدول التالي حول التطورات الدولية لمهنة التدقيق من حيث تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- تطور مهنة التدقيق في العالم في اتجاه إيجابي					
2- من أسباب تطور المهنة معايير التدقيق الدولية					
3- تطور المهنة عالميا سرع بظهور معايير التدقيق الدولية ISA					
4- بعد ظهور معايير التدقيق الدولية ISA هناك أثر إيجابي ملموس في المهنة					

5- تطوير المهنة دوليا ساهم في تطويرها في الجزائر					
6- من شأن معايير التدقيق الدولية ISA أن تحسن من أداء المهنيين					
7- لتطوير معايير التدقيق الدولية ISA أثر سلبي على جودة المعلومة المحاسبية					
8- حدوث الأزمات العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق					
9- تعمل معايير التدقيق الدولية ISA على زيادة جودة المعلومة المحاسبية					
10- تفعيل دور معايير التدقيق الدولية ISA من شأنه تطوير المهنة					
11- تطوير المهنة يسهم في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق					
12- المعايير الدولية للتدقيق من شأنها زيادة وعي الدول من خلال تبني معايير التدقيق الدولية ISA					

المحور الثاني: حول التطورات الوطنية في الجزائر لمهنة التدقيق

من فضلك حدد درجـــة موافقتك على أهمية أثر كل عنصر من العناصر في الجدول التالي حول التطورات الوطنية في الجزائر لمهنة التدقيق من حيث تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- تطوير مهنة التدقيق بتطوير النصوص القانونية والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر					
2- تطوير المهنة مرهون بتطوير المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر					
3- تغيير القانون 91-08 بالقانون 10-01 جاء لمواكبة التطورات الدولية					
4- صدور القانون 10-01 كان لضرورة تطوير الهيئات المهنية وبعث المزيد من الاستقلالية لهم					
5- تعد التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر غير كافية لممارسة جيدة للمهنة					
6- لا توافق على أن تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يواكب تطوير المهنة عالميا					
7- عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من شأنه أن يقلل من تطوير المهنة في الجزائر					
8- ضعف مهنة التدقيق في الجزائر سببه عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق					
9- تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يكون بمواكبة معايير التدقيق الدولية ISA					

10- ضعف المواكبة لمعايير التدقيق الدولية ISA لضعف نشاط الهيئات المهنية في الجزائر					
11- محتوى معايير التقرير المنصوص عليها وفقا للقرار المؤرخ في 24 جوان 2013 لا يكفي لتكوين رأي سليم حول القوائم المالية					
12- يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية في ظل غياب معايير جزائرية للتدقيق					

المحور الثالث: حول تأثير العمل بمعايير التدقيق الجزائرية بالجزائر

من فضلك حدد درجـــة موافقتك على أهمية أثر كل عنصر من العناصر في الجدول التالي حول تأثير العمل بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) بالجزائر من حيث تطوير ممارسة مهنة التدقيق في مكاتب التدقيق الجزائرية

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- لا يساهم في رفع الكفاءة المهنية للمدققين بالجزائر					
2- يسمح للمدقق من فهم المؤسسة محل التدقيق وبيئتها وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية					
3- لا يضمن التخطيط السليم لعملية التدقيق التي سينتهجها مدقق الحسابات					

4- يتحمل المدقق مسؤولية الرقابة على جودة القوائم المالية					
5- مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق					
6- تمكين المدقق من تقييم مدى كفاية أدلة التدقيق المتحصل عليها					
7- عدم تحمل مدقق الحسابات مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش					
8- يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات اللازمة للتمكن من الاستفادة من عمل المدققين الآخرين					
9- يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره					
10- يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره لشد انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر لم يفصح عنه					
11- توفر لمدقق الحسابات طبيعة الإجراءات التي يتخذها عند تدقيق القوائم المالية الملخصة					
12- يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي ملائم حول القوائم المالية					

ملحق رقم 05

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.831	36

Statistics

		الجنس	المهنية الخبرة	السن	العلمية الشهادة	التخصص	المهنة
N	Valid	41	41	41	41	41	41
	Missing	0	0	0	0	0	0
Sum		43.00	78.00	63.00	72.00	78.00	125.00

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	39	95.1	95.1	95.1
	انثى	2	4.9	4.9	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

المهنية الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات10 من أقل	4	9.8	9.8	9.8
	سنوات 10 من اكثر	37	90.2	90.2	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة30-20 من	19	46.3	46.3	46.3
	سنة50-31من	22	53.7	53.7	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

العلمية الشهادة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	دكتوراه	22	53.7	53.7	53.7
	ماجستير	12	29.3	29.3	82.9
	ماستر	2	4.9	4.9	87.8
	ليسانس	5	12.2	12.2	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	16	39.0	39.0	39.0
	مالية	16	39.0	39.0	78.0
	تدقيق و محاسبة	6	14.6	14.6	92.7
	آخر تخصص	3	7.3	7.3	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	جامعي أستاذ	5	12.2	12.2	12.2
	محاسب خبير	5	12.2	12.2	24.4
	حسابات محافظ	14	34.1	34.1	58.5
	آخر مدقق	17	41.5	41.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

Statistics

		1-تطور مهنة التدقيق في العالم في اتجاه إيجابي	2-من أسباب تطور المهنة معايير التدقيق الدولية	3-تطور المهنة عالميا سرع بظهور معايير التدقيق الدولية ISA	4-بعد ظهور معايير التدقيق الدولية ISA هناك أثر إيجابي ملموس في المهنة	5-تطوير المهنة دوليا في ساهم تطويرها في الجزائر	6-من شأن معايير التدقيق الدولية ISA أن تحسن أداء من المهنيين	7-لتطوير معايير التدقيق الدولية ISA أثر سلبي على جودة المعلومة المحاسبية	8-حدوث الأزمات العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق	9-تعمل معايير التدقيق الدولية ISA على زيادة جودة المعلومة المحاسبية	10-تفعيل دور معايير التدقيق الدولية ISA شأنه من تطوير المهنة	11-تطوير المهنة يسهم في اعتماد المعايير الدولية للتدقيق	12-المعايير الدولية للتدقيق من شأنها زيادة وعي الدول من خلال تبني معايير التدقيق الدولية ISA	التطورات الدولية لمهنة التدقيق
N	Valid	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.7561	3.6829	3.7317	3.8049	3.2439	3.9512	2.5366	3.3659	3.7073	3.9268	4.0488	3.8537	3.6341
Std. Deviation		.83007	.68699	.89511	.92789	1.22026	.77302	1.12021	1.06668	.81375	.72077	.73997	.76030	.41327

1- تطور مهنة التدقيق في العالم في اتجاه إيجابي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	4.9	4.9	4.9
	2.00	1	2.4	2.4	7.3
	3.00	5	12.2	12.2	19.5
	4.00	30	73.2	73.2	92.7
	5.00	3	7.3	7.3	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

2-من أسباب تطور المهنة معايير التدقيق الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	1	2.4	2.4	2.4
	3.00	15	36.6	36.6	39.0
	4.00	21	51.2	51.2	90.2
	5.00	4	9.8	9.8	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

3- تطور المهنة عالميا سرع بظهور معايير التدقيق الدولية ISA

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	4.9	4.9	4.9
	3.00	11	26.8	26.8	31.7
	4.00	22	53.7	53.7	85.4
	5.00	6	14.6	14.6	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

4- بعد ظهور معايير التدقيق الدولية ISA هناك أثر إيجابي ملموس في المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	4.9	4.9	4.9
	3.00	10	24.4	24.4	29.3
	4.00	21	51.2	51.2	80.5
	5.00	8	19.5	19.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

5- تطوير المهنة في ساهم دوليا في تطويرها الجزائر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	5	12.2	12.2	12.2
	2.00	6	14.6	14.6	26.8
	3.00	9	22.0	22.0	48.8
	4.00	16	39.0	39.0	87.8
	5.00	5	12.2	12.2	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

المهنيين أداء من تحسن أن ISA الدولية التدقيق معايير شأن من-6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	2.4	2.4	2.4
	3.00	7	17.1	17.1	19.5
	4.00	25	61.0	61.0	80.5
	5.00	8	19.5	19.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

المحاسبية المعلومة جودة على سلبي أثر ISA الدولية التدقيق معايير لتطوير -7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	8	19.5	19.5	19.5
	2.00	13	31.7	31.7	51.2
	3.00	12	29.3	29.3	80.5
	4.00	6	14.6	14.6	95.1
	5.00	2	4.9	4.9	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

التدقيق مهنة تأثير لضعف كان العالمية الأزمات حدوث-8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	4.9	4.9	4.9
	2.00	8	19.5	19.5	24.4
	3.00	8	19.5	19.5	43.9
	4.00	19	46.3	46.3	90.2
	5.00	4	9.8	9.8	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

المحاسبية المعلومة جودة زيادة على ISA الدولية التدقيق معايير تعمل-9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	2.00	4	9.8	9.8	9.8
	3.00	9	22.0	22.0	31.7
	4.00	23	56.1	56.1	87.8
	5.00	5	12.2	12.2	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

المهنة تطوير شأنه من ISA الدولية التدقيق معايير دور تفعيل-10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	1	2.4	2.4	2.4
	3.00	9	22.0	22.0	24.4
	4.00	23	56.1	56.1	80.5
	5.00	8	19.5	19.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

للتدقيق الدولية المعايير اعتماد في يسهم المهنة تطوير -11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3.00	10	24.4	24.4	24.4
	4.00	19	46.3	46.3	70.7
	5.00	12	29.3	29.3	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

ISA الدولية التدقيق معايير تبني خلال من الدول وعي زيادة شأنها من للتدقيق الدولية المعايير -12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	2	4.9	4.9	4.9
	3.00	9	22.0	22.0	26.8
	4.00	23	56.1	56.1	82.9
	5.00	7	17.1	17.1	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

التدقيق لمهنة الدولية التطورات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	2.33	1	2.4	2.4	2.4
	2.83	1	2.4	2.4	4.9
	3.00	2	4.9	4.9	9.8
	3.08	1	2.4	2.4	12.2
	3.25	1	2.4	2.4	14.6
	3.33	2	4.9	4.9	19.5
	3.42	1	2.4	2.4	22.0
	3.50	8	19.5	19.5	41.5
	3.58	1	2.4	2.4	43.9
	3.67	6	14.6	14.6	58.5
	3.75	3	7.3	7.3	65.9
	3.83	2	4.9	4.9	70.7
	3.92	4	9.8	9.8	80.5
	4.00	2	4.9	4.9	85.4
	4.08	2	4.9	4.9	90.2
	4.17	3	7.3	7.3	97.6
	4.58	1	2.4	2.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

Statistics

		1-تطوير مهنة التدقيق بتطوير النصوص القانونية والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر	2-تطوير المهنة مرهون بتطوير المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر	3-تغيير القانون 91-08 بالقانون 10-01 جاء لمواكبة التطورات الدولية	4-صدور القانون 10-01 كان لضرورة تطوير الهيئات المهنيةو بعث من المزيد الاستقلال لهم ية	5-تعد التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر غير كافية لممارسة جيدة للمهنة	6-لا توافق أن على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يواكب تطوير المهنة عالميا	7-عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من أن شأنه من يقلل تطوير المهنة في الجزائر	8-ضعف مهنة التدقيق في الجزائر سببه عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق	9-تطوير مهنة التدقيق في الجزائر يكون بمواكبة معايير التدقيق الدولية ISA	10-ضعف المواكبة لمعايير التدقيق الدولية ISA لضعف نشاط الهيئات المهنية في الجزائر	11-محتوى معايير التقرير المنصوص عليها وفقا للقرار المؤرخ 24 في جوان 2013 يكفي لا لتكوين رأي سليم حول القوائم المالية	12-يلجأ مدقق الحسابات الجزائر في معايير إلى التدقيق الدوليةفي غياب ظل معاييرجزا للتدقيق ئرية	التطورات الوطنية في الجزائر لمهنة التدقيق
N	Valid	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41

Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.6341	3.8780	3.5610	3.6098	3.7561	3.4634	3.9268	3.7317	3.8780	3.8293	3.5366	3.5366	3.6951
Std. Deviation	.69843	.87164	.83812	.86250	.88827	1.12021	.93248	.89511	.81225	.91931	.59572	1.26684	.44861

1- تطوير التدقيق مهنة تطوير القانونية النصوص بتطوير والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	5	12.2	12.2	12.2
	3.00	5	12.2	12.2	24.4
	4.00	31	75.6	75.6	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

2- تطوير مرهون المهنة تطوير المؤسسات بتطوير المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	4	9.8	9.8	9.8
	3.00	6	14.6	14.6	24.4
	4.00	22	53.7	53.7	78.0
	5.00	9	22.0	22.0	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

3- تغيير القانون 08-91 بالقانون 01-10 جاء لمواكبة التطورات الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	3	7.3	7.3	7.3
	3.00	18	43.9	43.9	51.2
	4.00	14	34.1	34.1	85.4
	5.00	6	14.6	14.6	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

4- لهم الاستقلالية من المزيد المهنيةوبعث الهيئات تطوير لضرورة كان 10-01 القانون صدور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	5	12.2	12.2	12.2
	3.00	11	26.8	26.8	39.0
	4.00	20	48.8	48.8	87.8
	5.00	5	12.2	12.2	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

5- للمهنة جيدة لممارسة كافية غير الجزائر في التدقيق لمهنة المنظمة والقوانين التشريعات تعد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	2.4	2.4	2.4
	2.00	2	4.9	4.9	7.3
	3.00	10	24.4	24.4	31.7
	4.00	21	51.2	51.2	82.9
	5.00	7	17.1	17.1	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

6- عالميا المهنة تطوير يواكب الجزائر في التدقيق مهنة تطوير أن على توافق لا

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	3	7.3	7.3	7.3
	2.00	3	7.3	7.3	14.6
	3.00	15	36.6	36.6	51.2
	4.00	12	29.3	29.3	80.5
	5.00	8	19.5	19.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

7- الجزائر في المهنة تطوير من يقلل أن شأنه من للتدقيق الدولية للمعايير الجزائر تبني عدم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	2.4	2.4	2.4
	2.00	3	7.3	7.3	9.8
	3.00	4	9.8	9.8	19.5
	4.00	23	56.1	56.1	75.6
	5.00	10	24.4	24.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

8- للتدقيق الدولية للمعايير الجزائر تبني عدم سببه الجزائر في التدقيق مهنة ضعف

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	5	12.2	12.2	12.2
	3.00	8	19.5	19.5	31.7
	4.00	21	51.2	51.2	82.9
	5.00	7	17.1	17.1	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

9- ISA الدولية التدقيق معايير بمواكبة يكون الجزائر في التدقيق مهنة تطوير

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	2	4.9	4.9	4.9
	3.00	10	24.4	24.4	29.3
	4.00	20	48.8	48.8	78.0
	5.00	9	22.0	22.0	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

10- الجزائر في المهنية الهيئات نشاط لضعف ISA الدولية التدقيق لمعايير المواكبة ضعف

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	4	9.8	9.8	9.8
	3.00	9	22.0	22.0	31.7
	4.00	18	43.9	43.9	75.6
	5.00	10	24.4	24.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

11- رأي لتكوين يكفي لا 2013 جوان 24 في المؤرخ للقرار وفقا عليها المنصوص التقرير معايير محتوى المالية القوائم حول سليم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	1	2.4	2.4	2.4
	3.00	18	43.9	43.9	46.3
	4.00	21	51.2	51.2	97.6
	5.00	1	2.4	2.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

12- للتدقيق معاييرجزائرية غياب ظل الدوليةفي التدقيق معايير إلى الجزائر في الحسابات مدقق يلجأ

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	9.8	9.8	9.8
	2.00	5	12.2	12.2	22.0
	3.00	7	17.1	17.1	39.0
	4.00	15	36.6	36.6	75.6
	5.00	10	24.4	24.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

التدقيق لمهنة الجزائر في الوطنية التطورات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.33	1	2.4	2.4	2.4
	3.00	1	2.4	2.4	4.9
	3.08	1	2.4	2.4	7.3
	3.17	2	4.9	4.9	12.2
	3.25	3	7.3	7.3	19.5
	3.33	2	4.9	4.9	24.4
	3.42	3	7.3	7.3	31.7
	3.50	1	2.4	2.4	34.1
	3.58	3	7.3	7.3	41.5
	3.67	4	9.8	9.8	51.2
	3.75	1	2.4	2.4	53.7
	3.83	6	14.6	14.6	68.3
	3.92	3	7.3	7.3	75.6
	4.08	1	2.4	2.4	78.0
	4.17	2	4.9	4.9	82.9
	4.25	1	2.4	2.4	85.4
	4.33	6	14.6	14.6	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

Statistics

		1- لا يساهم رفع في الكفاءة المهنية للمدققين بالجزائر	2- يسمح للمدقق فهم من المؤسسة محل التدقيق وبيئتها وكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية	3- لا يضمن التخطيط السليم لعملية التدقيق التي سينتهجها مدقق الحسابات	4- يتحمل المدقق مسؤولية الرقابة على جودة القوائم المالية	5- مراعاة الأهمية النسبية عند التخطيط لإجراءات التدقيق	6- تمكين المدقق من تقييم مدى كفاية أدلة التدقيق المتحصل عليها	7- عدم تحمل مدقق الحسابات مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية خاصة منها الناجمة عن الغش	8- يحدد لمدقق الحسابات الاعتبارات اللازمة للتمكن من الاستفادة عمل من المدققين الآخرين	9- يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره	10- يلزم مدقق الحسابات على إضافة فقرات في تقريره انتباه لشد مستخدم القوائم المالية أمر إلى يفصح لم عنه	11- محتوى معايير التقرير المنصوص عليها وفقا للقرار المؤرخ 24 في جوان 2013 يكفي لا لتكوين رأي سليم حول القوائم المالية	12- يلجأ مدقق الحسابات الجزائر في معايير إلى التدقيق الدوليةفي غياب ظل معاييرجزائرية للتدقيق	تأثير العمل بمعايير التدقيق الجزائرية بالجزائر
N	Valid	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41	41
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.9512	3.8293	3.1220	3.5854	3.4634	3.7073	3.3415	3.6098	3.8780	3.7073	3.5366	3.5366	3.57320
Std. Deviation		1.13911	.80319	1.07692	.97405	.80925	.81375	1.25717	1.04590	.71397	1.07805	.59572	1.26684	.38604

بالجزائر للمدققين المهنية الكفاءة رفع في يساهم لا -1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	9.8	9.8	9.8
	2.00	13	31.7	31.7	41.5
	3.00	7	17.1	17.1	58.5
	4.00	15	36.6	36.6	95.1
	5.00	2	4.9	4.9	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

الداخلية الرقابة عناصر من عنصر وكل وبيئتها التدقيق محل المؤسسة فهم من للمدقق يسمح -2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	2	4.9	4.9	4.9
	3.00	11	26.8	26.8	31.7
	4.00	20	48.8	48.8	80.5
	5.00	8	19.5	19.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

3- الحسابات مدقق سينتهجها التي التدقيق لعملية السليم التخطيط يضمن لا

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	9.8	9.8	9.8
	2.00	8	19.5	19.5	29.3
	3.00	9	22.0	22.0	51.2
	4.00	19	46.3	46.3	97.6
	5.00	1	2.4	2.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

4- المالية القوائم جودة على الرقابة مسؤولية المدقق يتحمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	2.4	2.4	2.4
	2.00	6	14.6	14.6	17.1
	3.00	7	17.1	17.1	34.1
	4.00	22	53.7	53.7	87.8
	5.00	5	12.2	12.2	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

5- التدقيق لإجراءات التخطيط عند النسبية الأهمية مراعاة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	2.4	2.4	2.4
	2.00	3	7.3	7.3	9.8
	3.00	15	36.6	36.6	46.3
	4.00	20	48.8	48.8	95.1
	5.00	2	4.9	4.9	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

عليها المتحصل التدقيق أدلة كفاية مدى تقييم من المدقق تمكين-6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	3	7.3	7.3	7.3
	3.00	12	29.3	29.3	36.6
	4.00	20	48.8	48.8	85.4
	5.00	6	14.6	14.6	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

الغش عن الناجمة منها خاصة الجوهرية الأخطاء عن الكشف مسؤولية الحسابات مدقق تحمل عدم -7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	3	7.3	7.3	7.3
	2.00	10	24.4	24.4	31.7
	3.00	6	14.6	14.6	46.3
	4.00	14	34.1	34.1	80.5
	5.00	8	19.5	19.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

الآخرين المدققين عمل من الاستفادة من للتمكن اللازمة الاعتبارات الحسابات لمدقق يحدد-8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	3	7.3	7.3	7.3
	2.00	2	4.9	4.9	12.2
	3.00	9	22.0	22.0	34.1
	4.00	21	51.2	51.2	85.4
	5.00	6	14.6	14.6	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

تقريره في توفرها الواجب الدنيا العناصر الحسابات لمدقق يحدد-9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	2	4.9	4.9	4.9
	3.00	7	17.1	17.1	22.0
	4.00	26	63.4	63.4	85.4

	5.00	6	14.6	14.6	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

10- يفصح لم أمر إلى المالية القوائم مستخدمي انتباه لشد تقريره في فقرات إضافة على الحسابات مدقق يلزم عنه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	4.9	4.9	4.9
	2.00	4	9.8	9.8	14.6
	3.00	7	17.1	17.1	31.7
	4.00	19	46.3	46.3	78.0
	5.00	9	22.0	22.0	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

11- رأي لتكوين يكفي لا 2013 جوان 24 في المؤرخ للقرار وفقا عليها المنصوص التقرير معايير محتوى المالية القوائم حول سليم

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	1	2.4	2.4	2.4
	3.00	18	43.9	43.9	46.3
	4.00	21	51.2	51.2	97.6
	5.00	1	2.4	2.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

12- للتدقيق معاييرجزائرية غياب ظل الدوليةفي التدقيق معايير إلى الجزائر في الحسابات مدقق يلجأ

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	4	9.8	9.8	9.8
	2.00	5	12.2	12.2	22.0
	3.00	7	17.1	17.1	39.0
	4.00	15	36.6	36.6	75.6
	5.00	10	24.4	24.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

بالجزائر الجزائرية التدقيق بمعايير العمل تأثير

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.58	1	2.4	2.4	2.4
	2.75	1	2.4	2.4	4.9
	3.08	2	4.9	4.9	9.8
	3.17	1	2.4	2.4	12.2
	3.25	3	7.3	7.3	19.5
	3.33	3	7.3	7.3	26.8
	3.42	3	7.3	7.3	34.1
	3.50	3	7.3	7.3	41.5
	3.58	7	17.1	17.1	58.5
	3.67	5	12.2	12.2	70.7
	3.75	4	9.8	9.8	80.5
	3.83	1	2.4	2.4	82.9
	3.92	3	7.3	7.3	90.2
	4.08	1	2.4	2.4	92.7
	4.17	1	2.4	2.4	95.1
	4.50	1	2.4	2.4	97.6
	4.58	1	2.4	2.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	42.8780	4.63247	41
دوليا التدقيق مهنة تطور	43.6098	4.95922	41

Correlations

		مهنة ممارسة وتطوير مكاتب في التدقيق الجزائرية التدقيق	التدقيق مهنة تطور دوليا
Pearson Correlation	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	1.000	.374
	دوليا التدقيق مهنة تطور	.374	1.000
Sig. (1-tailed)	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	.	.008
	دوليا التدقيق مهنة تطور	.008	.

N	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	41	41
	دوليا التدقيق مهنة تطور	41	41

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	التدقيق مهنة تطور دوليا[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.374[a]	.140	.118	4.35026

a. Predictors: (Constant), دوليا التدقيق مهنة تطور

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	120.324	1	120.324	6.358	.016[b]
	Residual	738.066	39	18.925		
	Total	858.390	40			

a. Dependent Variable: الجزائرية التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير

b. Predictors: (Constant), دوليا التدقيق مهنة تطور

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	27.626	6.087		4.539	.000
	دوليا التدقيق مهنة تطور	.350	.139	.374	2.522	.016

a. Dependent Variable: الجزائرية التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	42.8780	4.63247	41
في التشريعية والتطورات التغيرات بالجزائر التدقيق مهنة	18.0976	2.72768	41

Correlations

		مهنة ممارسة وتطوير مكاتب في التدقيق الجزائرية التدقيق	والتطورات التغيرات مهنة في التشريعية بالجزائر التدقيق
Pearson Correlation	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	1.000	.500
	مهنة في التشريعية والتطورات التغيرات بالجزائر التدقيق	.500	1.000
Sig. (1-tailed)	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	.	.000
	مهنة في التشريعية والتطورات التغيرات بالجزائر التدقيق	.000	.
N	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	41	41
	مهنة في التشريعية والتطورات التغيرات بالجزائر التدقيق	41	41

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	والتطورات التغيرات مهنة في التشريعية بالجزائر التدقيق[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.500[a]	.250	.230	4.06418

a. Predictors: (Constant), بالجزائر التدقيق مهنة في التشريعية والتطورات التغيرات

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	214.207	1	214.207	12.968	.001[b]
	Residual	644.183	39	16.518		
	Total	858.390	40			

a. Dependent Variable: الجزائرية التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير

b. Predictors: (Constant), بالجزائر التدقيق مهنة في التشريعية والتطورات التغيرات

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	27.524	4.311		6.385	.000
	مهنة في التشريعية والتطورات التغيرات بالجزائر التدقيق	.848	.236	.500	3.601	.001

a. Dependent Variable: الجزائرية التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	42.8780	4.63247	41
الجزائرية التدقيق معايير واعتماد العمل	26.2439	3.44079	41

Correlations

		مهنة ممارسة وتطوير مكاتب في التدقيق الجزائرية التدقيق	معايير واعتماد العمل الجزائرية التدقيق
Pearson Correlation	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	1.000	.565
	الجزائرية التدقيق معايير واعتماد العمل	.565	1.000
Sig. (1-tailed)	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	.	.000
	الجزائرية التدقيق معايير واعتماد العمل	.000	.
N	مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية التدقيق	41	41
	الجزائرية التدقيق معايير واعتماد العمل	41	41

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	معايير واعتماد العمل الجزائرية التدقيق[b]	.	Enter

a. Dependent Variable: التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير الجزائرية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.565[a]	.319	.302	3.87095

a. Predictors: (Constant), الجزائرية التدقيق معايير واعتماد العمل

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	274.005	1	274.005	18.286	.000[b]
	Residual	584.385	39	14.984		
	Total	858.390	40			

a. Dependent Variable: الجزائرية التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير

b. Predictors: (Constant), الجزائرية التدقيق معايير واعتماد العمل

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	22.915	4.707		4.868	.000
	الجزائرية التدقيق معايير واعتماد العمل	.761	.178	.565	4.276	.000

a. Dependent Variable: الجزائرية التدقيق مكاتب في التدقيق مهنة ممارسة وتطوير

ملخص الدراسة:

ركزت هذه الدراسة على تحديد أثر إعتماد معايير التدقيق الجزائرية (NAA) على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر ، وذلك من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق بصفة عامة وكذا معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى الدخول إلى صلب الموضوع وذلك بسرد معايير التدقيق الجزائرية ، وتحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية وكذا مواكبتها لتلبية المتطلبات المحاسبية الراهنة ، ولقد تمت بداية الإصلاحات بإصدار قانون 10- 01 المتعلقة بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد سنة 2010 ، ولمعرفة مدى إمكانية تطوير المهنة وذلك بالعمل بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) تم إجراء دراسة إستقصائية لعينة تشمل 41 من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات بالإضافة إلى أساتذة جامعيين في الإختصاص .

وقد بينت هاته الدراسة بأن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر تعمل على ضمان ممارسة حسنة للمهنة في مكاتب التدقيق ولكن ليس بالشكل المرجو من أهل الإختصاص ، كما أظهرت نتائج النموذج الإحصائي أن تبني معايير التدقيق الدولية كفيل بتطوير مهنة التدقيق في الجزائر .

Study summary

This studyfocused on determining the impact of adopting Algerian auditing standards (AAS) on the development of the audit profession in Algeria, by addressing the conceptualframework of auditing standards in general, as well as international auditing standards, in addition to entering the core of the topic by listing the Algerian auditing standards, and determining the importance of applying International auditing standards as well as keepingthem up to meet the currentaccountingrequirements. The reformsstartedwith the issuance of Law 10-01 related to the profession of accountant, accountant and certifiedaccountantin 2010, and to know the extent of the possibility of developing the profession by workingwith the Algerian auditing standards (NAA), a surveywasconducted for a sample of 41 Of accountants and account-keepers experts, in addition to universityprofessors.

This studyshowedthat the currentlegislationthatregulates the accounting profession in Algeriaisworking to ensure a good practice of the profession in auditing offices, but not in the mannerdesired by specialists. The results of the statistical model alsoshowedthatadopting international auditing standards is a guarantee for the development of the auditing profession in Algeria.