



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : محاسبة وتدقيق

بعنوان :

دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين
جودة تقارير المراجعة الخارجية
* دراسة ميدانية *

إشراف الدكتور:
بالقاسم بن خليفة

إعداد الطلبة :
صفاة شيجاني
صفاة محمودي
ياسين غنابزية

أعضاء لجنة المناقشة

د. وليد مرغني	أستاذ محاضر صنف أ	رئيس اللجنة
د. بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر صنف أ	المشرف
د. يحيى لخضر	أستاذ مساعد صنف أ	المناقش

السنة الجامعية : 2020-2019



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمزة لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : محاسبة وتدقيق

بعنوان :

دور معايير التدقيق الجزائية في تحسين
جودة تقارير المراجعة الخارجية
* دراسة ميدانية *

إشراف الدكتور:
بالقاسم بن خليفة

إعداد الطلبة :
صفاء شيجاني
صفاء محمودي
ياسين غنازية

أعضاء لجنة المناقشة

د. وليد مرغني	أستاذ محاضر صنف أ	رئيس اللجنة
د. بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر صنف أ	المشرف
د. يحيي لخضر	أستاذ مساعد صنف أ	المناقش

السنة الجامعية : 2020-2019

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى :

- ✎ والدي الذي علمني الصبر والتحدي، علمني القوة والنجاح، وحرّم نفسه ليعطيني ؛
- ✎ والدي التي علمتني الطيبة والحنان، علمتني الكرم والإحسان، وحرمت نفسها لتعطيني ؛
- ✎ أقول لهما أنتما من وهبني الأمل وزرع بداخلي شغف الإطلاع وحب العلم.
- ✎ زوجتي التي لم تبخل علي بشيء، تمسك بيدي إذا تعثرت، وتفتخر بي إذا نجحت ؛
- ✎ أقول لها أنت من أضاء الطريق أمامي وجعلني أصمد أمام الصعاب.
- ✎ أبنائي الأعزاء روضة الجنان والمنتصر بالله تحملوا معي عناء إكمال المشوار الدراسي ؛
- ✎ أقول لما أتنم سر بسمتي وكم أتمنى أن أراكم متألقين ناجحين في هذه الحياة.
- ✎ أساتذتي الذين ساهموا في تربيتي وتعليمي وقدموا لي الإهتمام والنصح والمساعدة ؛
- ✎ إلى زملائي في العمل الذين ساعدوني في إكمال دراستي هذه، وخاصة قدع محمد زهرو؛
- ✎ أقول لهم أنني أكن لكم كل الإحترام والتقدير

غنازية ياسين

الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما ؛

وإلى كل أفراد العائلة الكريمة وإلى كل الأصدقاء ؛

وإلى كل من قاسمت معهم جهد هذا العمل ؛

وإلى كل من كان سببا في نجاحي والمضي قدما ؛

إلى كل من يقدر العلم ويسعى في طلبه.



محمودي صفاء

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل ، أما بعد من دواعي الفخر والإعتزاز أن أهدي ثمرة

جهدي المتواضع هذا إلى :

ﷺ من تعجز كلماتي وتنحني هامتي لعظيم عطائها، شمس حياتي التي لا تغيب ، إلى من جعل الله

الجنة تحت أقدامها وأقترن رضاها برضى الرحمن وإرتبطت طاعتها بطاعة الخالق،

إليك يا أمي أطال الله في عمرك ؛

ﷺ وإلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة وكان يمدني بالقوة

أبي حفظه الله وأطال في عمره ؛

ﷺ إلى سندي في الحياة إخوتي (مروة وبسمة ، حسام الدين ، أحمد زياد) حفظهم الله وكذلك إلى

باقي أفراد عائلتي، وكل الزملاء والأصدقاء.



شبحاني صفاء

شكر و عرفان

أولا وقبل كل شيء نشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لي إنجاز هذا العمل، فله الحمد أولا وآخرا، فهو القائل (لئن شكرتم لأزيدنكم).

ونتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور بالقاسم بن خليفة، الذي مدنا بالكثير من النصائح والتوجيهات القيمة ولم يبخل علينا، وكذلك تواضعه في المعاملة. كما نتقدم كذلك بالشكر والتقدير المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكورة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر إستفادة من الدراسة.

كما لا يفوت أن نرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الدكتور مفيد عبد اللاوي والدكتور عيسى زين والدكتور نصر ضو على كل التوجيهات والمساعدات التي قدموها لنا. ونتقدم بالشكر لجميع زملائنا في الدفعة وإلى كل من قدم لنا يد العون في إنجاز هذه المذكرة سواء من قريب أو بعيد.

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية، حيث إحتوت هذه الدراسة على الإطار النظري الذي تم التطرق فيه إلى عموميات حول التدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر، معايير التدقيق الجزائرية، وذلك بالإعتماد على مجموعة من الكتب، والأطروحات والرسائل، المراسيم، والمقالات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي، كما تم الإعتماد في الدراسة الميدانية على الإستبيان الذي وزع بطريقة مباشرة وغير مباشرة على أفراد مجتمع الدراسة، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وأساتذة أكاديميين. ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن جودة التقرير لها العديد من العوامل المؤثرة فيها، وأن الإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية أثناء إعداد تقرير المراجع الخارجي له أثر إيجابي في تحسين جودة التقرير.

الكلمات المفتاحية : المراجعة الخارجية، المراجع الخارجي، تقرير المراجع الخارجي، جودة تقارير المراجعة الخارجية، معايير التدقيق الجزائرية.

Abstract :

This study aims to highlight the role played by the Algerian auditing standards in improving the quality of the external audit report, as this study contained the theoretical frame work in which the generalities about the audit and the auditor in Algeria, the Algerian auditing standards, were examined by relying on a set of books and theses Letters, decrees, articles.

To achieve the objectives of the study, the historical and descriptive analytical method were used. In the field study also relied, a questionnaire was distributed directly and indirectly to the members of the study community, account auditors, and accounting experts, and his professors are academics.

Among the most important results reached is that the quality of the report has many factors affecting it, and that reliance on Algerian auditing standards during the preparation of the report of the external auditor has a positive impact in improving the quality of the report.

Key words : external auditor , external auditor , report of the external auditor , quality of external audit reports , Algerian auditing standards.

الصفحة	العنوان
III-V	الإهداء
VI	الشكر والتقدير
VII	الملخص
VIII-X	فهرس المحتويات
XI	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال
XIV	قائمة الملاحق
XIII	قائمة المختصرات والرموز
أ- هـ	المقدمة
46-06	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر
07	تمهيد
08	المبحث الأول : عموميات حول التدقيق
08	المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه
12	المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق
15	المطلب الثالث : مبادئ وفروض التدقيق
17	المطلب الرابع : معايير التدقيق
23	المطلب الخامس : أنواع التدقيق
27	المبحث الثاني : الإطار العام لمحافظ الحسابات في الجزائر
27	المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
33	المطلب الثاني : تعريف محافظ الحسابات
33	المطلب الثالث : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
34	المطلب الرابع : حقوق وواجبات محافظ الحسابات
36	المطلب الخامس : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
43	المطلب السادس : تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات
44	المطلب السابع : أتعاب محافظ الحسابات
46	خلاصة الفصل
97-47	الفصل الثاني : قراءة في معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية
48	تمهيد
49	المبحث الأول : الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية
49	المطلب الأول : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر
59	المطلب الثاني : الهيئة المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية
60	المطلب الثالث : أسباب إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

61	المطلب الرابع : أهمية معايير التدقيق الجزائرية
62	المبحث الثاني : معايير التدقيق الجزائرية
62	المطلب الأول : الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية
72	المطلب الثاني : الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية
76	المطلب الثالث : الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية
79	المطلب الرابع : الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية
82	المطلب الخامس : متطلبات تفعيل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية
83	المبحث الثالث : ماهية تقرير المدقق الخارجي
83	المطلب الأول : تعريف تقرير المدقق الخارجي
84	المطلب الثاني : محتوى تقرير المراجعة الخارجية
88	المطلب الثالث : الخصائص المتعلقة بتقرير المراجعة الخارجية
88	المطلب الرابع : أنواع تقرير المراجعة الخارجية
94	المبحث الرابع : مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية
94	المطلب الأول : مساهمة المعيار 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق " والمعيار 505 " التأكيدات الخارجية "
94	المطلب الثاني : مساهمة المعيار 560 " إحداث تقع بعد اقفال الحسابات (أحداث لاحقة) "
95	المطلب الثالث : مساهمة المعيار 580 " التصريحات الكتابية " والمعيار 501 " العناصر المقنعة – إعتبارات خاصة "
95	المطلب الرابع : مساهمة المعيار 520 " الإجراءات التحليلية " والمعيار 530 " السير في التدقيق "
96	المطلب الخامس : مساهمة المعيار 540 " تقرير التقديرات المحاسبية " والمعيار 620 " إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "
96	المطلب السادس : مساهمة المعيار 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين " والمعيار 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية "
97	خلاصة الفصل
117-98	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية
99	تمهيد
100	المبحث الأول : الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
100	المطلب الأول : طرق الدراسة
101	المطلب الثاني : عرض الاستبيان
103	المطلب الثالث : إجراءات الدراسة
106	المبحث الثاني : تحليل الاستبيان وعرض النتائج
106	المطلب الأول : التحليل الوصفي لخصائص العينة
109	المطلب الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية

فهرس المحتويات

117	خلاصة الفصل
119	الخاتمة
122	قائمة المراجع
132	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
(1-1)	مراحل تطور أهداف التدقيق	13
(2-1)	مقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	25
(1-2)	الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية	71
(2-2)	الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية	76
(3-2)	الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية	78
(4-2)	الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية	81
(1-3)	الإحصائية الخاصة بالإستبيان	100
(2-3)	أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية	102
(3-3)	تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي	103
(4-3)	نتائج معامل ثبات ألفا كرونباخ للمحاور الثلاثة	104
(5-3)	نتائج معامل ألفا كرونباخ للإستبيان	105
(6-3)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	105
(7-3)	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة	106
(8-3)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	106
(9-3)	حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول	107
(10-3)	حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني	110
(11-3)	حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث	113
(12-3)	نتائج اختبار (T-test) للمحور الأول	115
(13-3)	نتائج اختبار (T-test) للمحور الثاني	115
(14-3)	نتائج اختبار (T-test) للمحور الثالث	116

قائمة الأشكال

الرقم	عناوين الأشكال	الصفحة
(1-1)	معايير التدقيق المتعارف عليها	23
(2-1)	مسؤوليات المدقق الخارجي	42
(1-2)	العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي	58
(2-2)	نموذج تقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق	86
(3-2)	أنواع تقارير المراجع الخارجي	92

قائمة الملاحق

الصفحة	عناوين الملاحق	الرقم
135-132	الإستبيان	1
135	لجنة تحكيم الإستبيان	2
142-136	مخرجات SPSS (المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، نتائج إختبار T-TEST)	3

قائمة المختصرات والرموز

المختصر	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	معنى المصطلح باللغة العربية
GAAS	Generally Accepted Stander	معايير التدقيق المتعارف عليها
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
CNC	Conseil National de Comptabilite	المجلس الوطني للمحاسبة
ISA	International Standers Accounting	معايير التدقيق الدولية
NAA	Normes d'audit Algeriennes	معايير التدقيق الجزائرية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
SPSS	Staristical Package for Social Sciences	الجزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية

مقدمة عامة

من المعروف إقتصاديا أن مهنة المراجعة تهدف إلى التحقق من صحة النشاط الحقيقي للكيانات الإقتصادية وتوصيل تلك المعلومات إلى الملاك المستثمرين بالدرجة الأولى لمعرفة وضعية شركاتهم المالية وإمداد مسيري هذه الشركات لمساعدتهم في إتخاذ القرار بشأن إدارة هذه الكيانات، إضافة إلى إستهداف المستثمرين المحتملين ناهيك عن أطراف أخرى تستفيد من هذه المعلومات، وفي سياق ممارسة هذه المهنة يجب على المراجع إحترام وإتباع منهجية وتنفيذ إجراءات منظمة من خلال جمع وتقييم الأدلة بشكل موضوعي قصد إبداء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ومن أجل الوصول إلى أعلى درجات الثقة في تلك القوائم، والوصول إلى جودة في عملية التدقيق، سعت العديد من الهيئات المهنية والمنظمات الدولية وعلى رأسهم الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ممثلا بلجنة التدقيق الدولية (IPAC)، وغيرها من اللجان المنبثقة عنه إلى إصدار جملة من المعايير والإرشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بالمراجعة أو بوضع إجراءات المراجعة التي تعمل على توحيد الممارسات الدولية في مجال مهنة التدقيق المحاسبي، والتي من خلال تطبيقها يمكن الوصول إلى الجودة في التدقيق وجودة مخرجات عملية التدقيق.

وباعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية، ورغبتها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات المالية كالحاسبة والمراجعة أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، لذا قامت بإصلاحات تجسدت في تشريع نظام محاسبي يتوافق مع البيئة العالمية، وكذا بإصلاح مهنة التدقيق من خلال إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك بإصدار عدة مقررات تتضمن مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية خاصة بمهنة المراجعة، والتي يعتمد فيها المراجع لتوجيهه لأداء مهمته على الوجهة القانونية الصحيحة التي رسمها له القانون، والتي تتبلور على شكل تقرير.

1- الإشكالية الرئيسية :

إن إتساع دائرة مستخدمي تقرير المراجع الخارجي حتى إلى الأطراف الخارجية، يحتم عليه ذلك العمل على إصدار تقرير يتسم بالجودة وذلك من خلال إعماده على معايير التدقيق الجزائرية، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية ؟.

2- الأسئلة الفرعية :

ومن أجل معالجة أكثر دقة للموضوع وتفصيل للإشكالية أعلاه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- كيف نظم المشرع الجزائري مهنة محافظة الحسابات ؟؛
- ما الحاجة من إستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات ؟؛
- ما هي التغيرات التي طرأت على تقرير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؟؛
- ماهي أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية ؟.

3- الفرضيات :

- حددت القوانين والتنظيمات الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر في مختلف جوانبه المتعلقة بالمهنة ؛
- الحاجة من إستخدام معايير التدقيق الجزائرية أنما مرجع يسترشد به محافظ الحسابات والإطار العام المنظم للمهنة ؛
- وجود تغيرات إيجابية في نوعية التقارير الصادرة على محافظي الحسابات نتيجة تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية ؛
- من الممكن أن تفسير مضمون بعض المعايير من أهم الصعوبات التي تواجه المدقق الخارجي.

4- أهمية الدراسة :

تمثل أهمية هذه الدراسة في الدور الفعال الذي يؤديه المراجع الخارجي في تقديم وإبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة وجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية في التقرير الذي يقوم بإعداده من أجل تلبية إحتياجات أصحاب المصالح، وبالإسقاط على حالة الجزائر فتساعد معايير التدقيق الجزائرية على تحديد الجودة المطلوبة من المراجعين الخارجيين في أداء مهامهم قبل إصدار تقرير من أجل تقليل التفاوتات بين تقارير المراجعين الآخرين.

5- أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التعرف على الإصلاحات التي يشهدها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بعد صدور القانون 01-10 ؛
- التعرف على مفاهيم التدقيق الخارجي والوقوف على جديد ما جاءت به معايير التدقيق الجزائرية وأسباب إصدارها ؛
- معرفة محتوى ومضمون تقرير المراجع الخارجي ؛
- إلقاء الضوء على الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية ؛
- فحص مدى إدراك المراجع الخارجي لمتطلبات معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتقريره ؛
- معرفة أثر معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المدقق الخارجي.

6- مبررات إختيار الموضوع :

لعل إختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية وأخرى ذاتية أهمها :

أ- الأسباب الموضوعية :

- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع حادثة إعتقاد معايير التدقيق الجزائرية ؛
- تحقيق هدف علمي وهو إضافة إسهام معرفي جديد في هذا المجال ؛
- مكانة المراجع الخارجي نتيجة للدور الذي يلعبه في مجال حماية حقوق أصحاب المصالح.

ب- الأسباب الذاتية :

- الإهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وإرتباطه بتخصصنا ؛
- الرغبة في إلقاء الضوء على آخر المستجدات في مهنة التدقيق في الجزائر تتمثل في المعايير التدقيق الجزائرية وإنعكاساتها على تقرير المراجعة.

7- حدود الدراسة :

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج المطلوبة فإن الدراسة إرتبطت بحدود مكانية وزمانية.

1- الحدود الزمانية : إرتبطت دراستنا هذه بمجال زمني ممتد من بداية ظهور مهنة التدقيق سنة 2000 قبل الميلاد إلى غاية 2016 تطور مهنة التدقيق في الجزائر، ثم من سنة 2016 إلى غاية فترة صدور آخر معايير التدقيق الجزائرية لحد الساعة، هذا فيما يخص الجانب النظري.

2- الحدود المكانية : تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان، والذي مس عينة من ذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة والمراجعة على مستوى بعض ولايات الوطن (الوادي، بسكرة، ورقلة، باتنة، غرداية، الجزائر، سطيف، خنشلة، قالمه)، بهدف التأكد من مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية.

8- منهجية البحث والأدوات المستخدمة :

أ- منهجية البحث : بناء على طبيعة الإشكالات المطروح وإختبار الفرضيات المتبناة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه إستخدمنا مناهج عدة، حيث تم إستخدام المنهج التاريخي من أجل الوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدتها مراجعة الحسابات وتطور معاييرها، إضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي الذي أتى على جانب كبير من البحث وذلك عند دراسة مهنة المراجع الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية وأبرز ما جاءت به التشريعات الصادرة لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر كونه يتناسب والغرض التي تسعى إليها الدراسة.

أما في ما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت في شكل إستبيان تم إعداده وتصميمه وتوزيعه لغرض الدراسة، فقد تم تفريغ وتحليل الإستبيان من خلال إستخدام المنهج التحليلي لتفسير البيانات.

ب- الأدوات المستخدمة : في الجانب النظري إعتمدنا مجموعة من الكتب، وأطروحات دكتوراه ورسائل ماجستير، إضافة إلى عدد كبير من المقالات والمداخلات المتعلقة بالموضوع.

أما الجانب التطبيقي فقد قمنا بإعداد إستبيان تم توزيعه ليساعد للوصول إلى التحقق من إثبات صحة الفرضيات أو نفيها.

9- الدراسات السابقة :

1- دراسة بن الصديق محمد، "واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014-2015.

تمثل إشكالية الدراسة في هل تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والمعايير الدولية للمراجعة ؟.

يهدف الباحث إلى دراسة واقع مهنة المراجعة الخارجية وفقا لما جاء به التشريع الجزائري، ومعرفة مدى توافقها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، والقيام بدراسة تطبيق هاته المعايير على مهنة المراجعة الخارجية، عن طريق إجراء دراسة ميدانية تشمل مجموعة من المراجعين الجزائريين.

توصل الباحث إلى أن إعداد تقرير المراجعة في الجزائر لم يرق بعد إلى المعايير الدولية، رغم وجود توافق في بعض النقاط خاصة في ما يتعلق بأنواع التقرير، وتوصل كذلك للنقائص التالية في ما يخص التشريع الجزائري على أنه لم يتم اعتماد معايير مصنفة تصنيفا دقيقا مثلما جاءت به المعايير الدولية للمراجعة، وتم إهمال التفاصيل المتعلقة بمعايير إعداد التقرير الخاص من ناحية الشكل والمضمون.

2- دراسة رشيدة خالدي، " دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر "، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2015-2016.

تهدف هذه الدراسة لمحاولة الباحثة معرفة دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضيق من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية الجزائرية، ومعرفة علاقة الإصلاحات التي مست مهنة المراجعة الخارجية بمعايير المراجعة الدولية، وعلى هذا الأساس تكمن مشكلة هذه الدراسة في التأخر في الإصدار الكامل لمعايير المراجعة المحلية في الجزائر، وغياب التحديد الواضح لملامح فجوة التوقعات في الجزائر، ومدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في التقليل من هذه الفجوة، حيث إكتسبت هذه الدراسة أهميتها لحاجة المستخدمين القوائم المالية لتوعية تجعلهم أدرى بمسؤوليات مراجعي الحسابات، وكذا بيان جهود المنظمات المهنية في السعي لزيادة الإهتمام بتلبية توقعات مستخدمي تلك القوائم.

3- دراسة بلقاضي بلقاسم، بوعبيدة محمد، " إنعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر"، مجلة المدير، المدرسة العليا للإدارة والتجارة الدولية، القليعة، الجزائر، العدد 07، ديسمبر 2018.

يهدف الباحثين في هاته الورقة البحثية إلى دراسة مقارنة قواعد وأحكام النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر السارية المفعول مع محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تتمحور الإشكالية الأساسية للدراسة حول التغيرات التي مست الجانب التنظيمي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل صدور المعايير التدقيق الجزائرية ؟.

من أهم النتائج التي توصل إليها الباحثين أن المعايير التدقيق الجزائرية تعتبر تفعيل وتدعيم للقانون 10-01 والتي تسمح بالتماشي مع المتطلبات الدولية للمهنة، وأيضا توصل الباحثين أن معايير التدقيق الجزائرية تعالج بعض الجوانب التي لم تتعرض إليها النصوص التشريعية المنظمة لممارسة المهنة والتي تتمثل أساسا في الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية، التصريحات الكتابية، العناصر المقنعة، الأرصدة الإفتتاحية، الإجراءات التحليلية، استخدام أعمال المدققين، وأعمال خبير معين من طرف المدقق.

للمساهمة الباحثين : تعتبر هذه الدراسة إضافة علمية جديدة بإعتبار أن الدراسات التي تناولت معايير التدقيق الجزائرية قليلة وهذا يعود لحداثة إصدار المعايير الجزائرية، كذلك تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتناولها لجميع معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى غاية وقتنا الحالي، وتوضيح بدقة مدى مساهمتها في تحسين جودة تقارير محافظ الحسابات.

10- صعوبات البحث :

لعل أهم الصعوبات التي واجهت السير الحسن للبحث :

- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية نتيجة لحداثة إصدارها ؛

- صعوبة توزيع الإستبيان، وعدم تجاوب العديد من أفراد مجتمع الدراسة خاصة المهنيين منهم ؛
- الظرف الذي يعيشه ووطننا العزيز من تفشي وباء كوفيد 19، قيدنا من القيام بدراسة حالة في ظروف جيدة، مما أجبرنا على القيام بإستبيان للوصول إلى الهدف الذي أنشئت من أجله لدراسة.

11- هيكل الدراسة :

سيتم تناول هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة إشمملت على النتائج التي تم التوصل إليها، ومجموعة من التوصيات التي تبدو ضرورية.

- **الفصل الأول :** الإطار النظري للتدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر، قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، تطرقنا في المبحث الأول فيه إلى عموميات حول التدقيق أما المبحث الثاني فكان بعنوان الإطار العام لمحافظ الحسابات في الجزائر.

- **الفصل الثاني :** فكان تحت عنوان قراءة في معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية فقد قسم إلى أربعة مباحث، تناول المبحث الأول إلى الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية، والمبحث الثاني معايير التدقيق الجزائرية، والمبحث الثالث حول تقرير المدقق الخارجي، والمبحث الرابع مساهمة هاته المعايير في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية.

- **الفصل الثالث :** خصص للدراسة الميدانية وأرأينا فيها عرض إستبيان يقدم على عينة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وأكاديميين للوقوف على مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية، وتم تحليل هذا الإستبيان باستخدام برنامج SPSS 21، وشملت الدراسة الميدانية بدورها على مبحثين، المبحث الأول يضم الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية والمبحث الثاني قمنا بمعالجة بيانات الإستبيان وتحليل النتائج.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق

ومحافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد :

مما لا شك فيه أن بروز مهنة التدقيق في صورته الحديثة كان نتيجة لتطور الشركات والمؤسسات من حيث إتساع حجم نشاطها وتعدد أشكالها، مما تطلب الأمر الإهتمام أكثر بالمهنة لترقى إلى مستوى تطلعات أطراف وجهات مختلفة لها مصالح سواء بشكل مباشر كالملاك والمساهمين لحماية ممتلكاتهم أو بشكل غير مباشر كالبنوك أو مصالح الضرائب ضمانا لحقوقهم. فمهنة التدقيق تتمثل في العمل الإنتقادي لما قام به المحاسب، إذ يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، وتخضع مهنة التدقيق إلى الإلتزام بتطبيق معايير متعارف عليها لتحقيق الهدف الرئيسي وهو إبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، ويضطلع بهذه المهنة في الجزائر مهنيون مستقلون يتمتعون بالخبرة في مجال المحاسبة يسمون بمحافظي الحسابات.

إنطلاقا مما سبق ولتفصيل أكثر سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي :

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق.

المبحث الثاني : الإطار العام لمحافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق

تأثرت مهنة التدقيق بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد إتخاذها. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم الأساسية للتدقيق وذلك من خلال التطور التاريخي والتعريف، الأهداف، الأهمية، المبادئ، الفروض، المعايير والأنواع.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

الفرع الأول : التطور التاريخي للتدقيق

"يعتبر تطور المحاسبة عبر التاريخ عبارة عن المرآة العاكسة لتطور الحضارة، فكلما تقدمت الحضارات وجدت المحاسبة مكانة مهمة فيها وتطورت أساليبها وطرق تطبيقها، وأصبحت أهميتها والحاجة إلى معلوماتها مهمة وواضحة، ومن هنا نشأت الحاجة إلى ضرورة إيجاد طريقة للتأكد من سلامة ومصداقية المعلومات التي تقدمها السجلات، وبالتالي كان تطور المراجعة مرتبطا بتطور المحاسبة التي تعتمد عليها في إتخاذ قراراتها المختلفة"¹.

أولا : الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م

"ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية، قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات"²، "حيث تدل الوثائق التاريخية على أنه تم إستخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين، اليونانيين والإغريقين الذين إشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم، فقد إستخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، حيث أن كلمة تدقيق (Audire) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Auditing) ومعناها يستمع"³.

كما ظهرت لأول مرة كنظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف إختلاس الأموال في المملكة البريطانية في بداية القرن الثالث عشر، بمن يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات، حيث أشتراط تعيين مراجعين خارجيين للتدقيق في كشوفات تحصيل الإيرادات بالمملكة وإيصال التقارير للسلطة العليا.

¹ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية - دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL بالمسيلة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2004: ص 23.

² أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2017/2018: ص 3.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004: ص 20.

ثانيا : الفترة من 1500م حتى 1850م

"لا تختلف هذه الفترة كثيرا عن الفترة السابقة لها إذ لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة وإقتصار على إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، التزوير في الدفاتر المحاسبية، وكانت مهمة مراقب الحسابات مقتصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء والتلاعبات وإكتشافها"¹، "غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بإنفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

كما شهدت هذه الفترة إستعمال وتطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى وإن لم يكن بشكل متطور كما هو عليه الحال مؤخرا، وظهور شبه رقابة داخلية عن المشاريع"².

ثالثا : الفترة من 1850م حتى 1905م

"شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل. أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي :

- إكتشاف الغش والخطأ ؛

- إكتشاف ومنع الأخطاء الفنية ؛

- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية"³.

"وما ميز هذه الفترة ما قرره القضاء الإنجليزي في بعض أحكامه الصادرة سنة 1897 أن الهدف الرئيسي للتدقيق ليس إكتشاف الأخطاء والغش الملاحظ في دفاتر المحاسبة ولا يستجوب على مراقب الحسابات أن يتحول إلى جاسوسا أو شرطي سري أو يقوم بعمله وهو متبني فكرة الشك في كل ما يقدم له، يرجع السبب في إصدار هذا القرار إلى كبر حجم المؤسسات وتفرع عملياتها، وظهور الشخصية المعنوية في الفكر المحاسبي، وصعوبة إجراء التدقيق التفصيلي الذي زاد من مسؤولية مراقب الحسابات ليس فقط أمام عميله، ولكن حتى أمام الغير، نظرا للاهتمام المتزايد بفحص حركة الأموال"⁴.

رابعا : الفترة من 1905م إلى 1960م⁵

" أصبح الهدف الرئيسي في هذه الفترة هو التأكد من صحة وعدالة المركز المالي أصبح إكتشاف ومنع الخطأ هدفا ثانويا مع تأكيد أهمية الإعراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغيير أسلوب التدقيق من التدقيق التفصيلي إلى إستخدام العينات أهمية الربط بين حجم العينة وكيفية إختيارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية".

¹ أسيا هيري، مرجع سابق: ص3.

² بوبكر عمروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة - دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011: ص4.

³ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2011: ص3.

⁴ محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الطبعة 2، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1996: ص16.

⁵ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء 1، دار هومة، الجزائر، 2018: ص18.

خامسا : ما بعد سنة 1960م إلى يومنا هذا

"تأكد في هذه المرحلة مايلي :

- الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية ؛
- زاد الإهتمام على نظام الرقابة الداخلية ؛
- زاد الإهتمام بالأساليب العلمية مثل إستخدام الأسلوب الرياضي والتحليل المالي وخرائط التدفق والعينات الإحصائية وبحوث العمليات ؛
- زيادة الأزمات المالية خاصة مع مطلع الثمانينات من القرن الماضي، والتي ساهمت في زيادة الإهتمام بحوكمة الشركات، حيث إعتبرت التدقيق من بين آليات تطبيقه ؛
- الإهتمام بجودة التدقيق والرقابة عليها ¹.

"حيث ساهمت في تطوير مهنة التدقيق كمهنة حرة بظهور منظمات مهنية ومعاهد علمية متخصصة، حيث ظهرت أول منظمة مهنية في مجال التدقيق في فينيسيا بإيطاليا في عام 1581 إضافة الى مدرسة التي نشأت في عام 1739. وفي عام 1854 كان لبريطانيا فضل السبق في إنشاء أول جمعية للمحاسبين القانونيين، ثم صدور قانون الشركات في بريطانيا في 1862، والذي ينص على حماية أموال الملاك ما أدى بقفزة نوعية للتدقيق، الشيء الذي أدى إنتشاره حيث ظهر في فرنسا سنة 1881، وأيضا في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، واليوم لا يوجد بلد يخلو من التدقيق، نظرا للحاجة الماسة إليه في ظل الأزمات والفضائح المالية، وتعدد الشركات وإختلاف السياسات المالية"².

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

ل للوصول إلى المفهوم الصحيح للتدقيق لابد من الإشارة إلى أن مصطلح المراجعة والتدقيق والرقابة، في الكتب والبحوث العلمية تحمل نفس المعنى، مع الملاحظة أنه توجد فروق واضحة بينها فالمراجعة تعني إعادة النظر في الشيء إستناد إلى مرجعه، والتدقيق يعني إحكام البحث والتأكد من إجراءات معينة، أما الرقابة فهي تعني الرصد والإشراف على شيء ما وهي تشمل كلا من المراجعة والتدقيق ، وبالنسبة للجزائر يطلق عليها محافظة الحسابات، مندوب حسابات، مدقق الحسابات.

"يجدر الإشارة بأن التدقيق بمعناه اللفظي (Audit) مشتق من الكلمة اللاتنية (Audire) ومعناها يستمع، لأن الحسابات سابقا كانت تتلى على المدققين"³، أما من الناحية المهنية فقد تعددت الآراء وإختلفت لتحديد مفهوم واضح وشامل للتدقيق :

فقد عرفت على أنها " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقادا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة إعتمادا على قوة نظام الرقابة المالية"⁴.

¹ عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق: ص18.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة 3، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006: ص17.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الجزء 1، الطبعة 1، دار الصفاء، الأردن، 2009: ص30.

⁴ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الطبعة 1، دار الوراق للنشر، الأردن، 2014: ص25.

كما عرفت على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"¹.

وعرفت المراجعة على أنها "فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة صافي المركز المالي، وعمل إنتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية"².

يعتبر التعريف الحديث للمراجعة هو التعريف الصادر عن لجنة مفاهيم المراجعة، والمنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية حيث عرفت المراجعة بأنها "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهمتين بذلك التحقيق"³. من مجمل التعاريف السابقة لمراجعة الحسابات يمكن إستخلاص ثلاثة عناصر أساسية تركز عليها مراجعة الحسابات وهي⁴:

■ **الفحص** : ويقصد به فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المنشأة، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

■ **التحقيق** : يقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المنشأة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة، وبصورة صحيحة وصادقة.

ويظهر أن كلا من وظيفتي الفحص والتحقيق هما وظيفتين مترابطتين ومتكاملتين، يهدفان إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه حول ما إذا كانت عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة المنشأة ومركزها المالي.

■ **التقرير (إبداء الرأي)** : يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير، والذي هو عبارة عن عملية بلورة لرأي مراجع الحسابات في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية وتمثيلها العادل لوضعية المنشأة، وهذا إستناداً إلى نتائج الفحص والتحقيق من طرف المراجع، فالتقرير الذي يعده المراجع يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، سواء الأطراف داخل المنشأة أو الأطراف الخارجية، كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، الطبعة 1، دار وائل النشر والتوزيع، الأردن، 2000: ص13.

² يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000: ص7.

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002: ص6.

⁴ فاتح سردوك، مرجع سابق، ص28.

المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق

إن للمراجعة الخارجية أهمية وأهداف كثيرة تخدم أطراف متعددة وذلك لتلبية إحتياجاتها الواسعة، ومن خلال هذا العنصر سنتطرق إلى أهداف المراجعة الخارجية وكذا أهميتها.

الفرع الأول : أهداف التدقيق

"إنطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته الشركة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى"¹، "حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهدافا عملية، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع الثلاثة"² :

أولا : الأهداف التقليدية

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الإعتماد عليها ؛
- الحصول على رأي في محاييد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات ؛
- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش ؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه ؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

ثانيا : الأهداف الحديثة

- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة ؛
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها ؛
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط ؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع ؛
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق.

ثالثا : الأهداف العملية

- وهي مساقات ذهنية لشخص المدقق أثناء تنفيذه لعملية الفحص في أي نوع من أنواع التدقيق والمتمثلة فيما يلي³ :
- **الوجود والتحقق** : وذلك بالتأكد من أن جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية موجودة فعلا ؛
- **الشمولية** : وهي تعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون إستثناءات، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات، (وهي من الخصائص الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية) ؛

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006: ص16.

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998: ص11.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق: ص35.

- الملكية والمديونية : ويتم ذلك بالتأكد من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى ؛
- التقييم : أي التأكد من كون أن كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل الإهلاك ؛
- العرض والإفصاح : حيث تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومة معبرة وذات مصداقية تعطي صورة وافية لوضعية المؤسسة ؛
- إبداء رأي فني : وهو الهدف الأساسي لمدقق الحسابات أي إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المحددة للمركز المالي ونتيجة الأعمال، والتوقع بإمكانية استمرار نشاط المنشأة وآفاق نشاطها من نقصان أو زيادة مستقبليا.
- الرقابة والمتابعة : "مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة ؛
- القضاء على الإسراف : من خلال تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة"¹.

والجدول التالي يوضح مراحل تطور أهداف التدقيق :

جدول رقم (1-1) : مراحل تطور أهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	إكتشاف الغش والإختلاس	تفصيلي	عدم الإعتراف بها
1850-1905	إكتشاف الغش والخطأ والإختلاس	بالتفصيل وظهور بعض لإختبارات	عدم الإعتراف بها
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الخطأ والغش	بالتفصيل مراجعة إختبارية	درجة إهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الخطأ والغش	مراجعة إختبارية	بداية الإهتمام بها
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي وإكتشاف الخطأ والغش	مراجعة إختبارية	إهتمام قوي وجوهري
1960 إلى يومنا هذا	مراقبة الخطط، تقييم النتائج، تحقيق الرفاهية الإجتماعية وغيرها	مراجعة إختبارية	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

من إعداد الطلبة بناء على :

- * منصور بن أعمار، حولي محمد، مداخله بعنوان معايير المراجعة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، 13-14 ديسمبر 2011، جامعة البليدة، ص4.
- * غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006، ص18.

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006: ص18.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت طرفا داخليا أو خارجيا، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، فرغم تعارض مصالح مستخدمي القوائم المالية وعدم قدرتهم على التحقق من مصداقية المعلومات بأنفسهم، فإن ذلك يزيد من أهمية التدقيق الخارجي نتيجة العوائد الناتجة منه والتي يستفيد منها مختلف مستعمليه، فالأهمية الأساسية للتدقيق تتمثل في القيمة المضافة من المعلومات التي تعمل على تعزيز الثقة وزيادة مصداقية وجودة تقارير التدقيق التي تكون بمثابة دليل يعتمد عليه في إتخاذ قرارات بناءة ومدروسة ذات نتائج مستقبلية باهرة، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد :

أولاً- إدارة المؤسسة : يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة وتقييم الأداء، ومن هذا الافتراض فعلى المنشأة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة والمتمثلة في مدقق حسابات المستقل (الخارجي)، وبالتالي فإن إستقلال مدقق الحسابات وحياده يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والإعتماد عليها.

كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة المنشأة من حيث إلتزامها بالأهداف المسطرة، ويتيح لمجلس الإدارة إتخاذ القرار بإعادة إنتخابهم أو إستبدالهم¹.

ثانيا- المساهمين : بالنسبة للمساهمين يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان إستخدام الموارد المتاحة إستخداما أمثلا وبكفاءة عالية، فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين، هذا التقرير يتضمن رأيا سليما حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية، إذن فالتدقيق الخارجي يساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل الشركة².

ثالثا- إدارة الضرائب : تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي وإحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة، فإذا كانت المعلومات غير صحيحة والنتائج غير مبينة بشكل سليم، وكانت إدارة الشركة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها، مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي، بالإضافة إلى إطمئنانها على صحة الوعاء الضريبي، وكذا مراقبة التصريحات.

رابعا- الموردون : يسمح التدقيق بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا إتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بإلتزاماتها في آجال إستحقاقها، فإن المورد سيوسع نطاق التعامل مع الشركة، وتكون درجة الثقة أكبر، أما إذا تبين العكس فإن المورد سيكون أكثر حذرا في تعامله مع الشركة³.

¹ يوسف محمد الجربوع، مرجع سابق: ص7.

² عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق: ص43.

³ مرجع سابق: ص44.

خامسا- العاملون : يفيد التدقيق الخارجي العاملين أو المستخدمين من عدة جوانب فهو يقدم لهم المعلومة المتعلقة بإستقرار وربحية المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى فمجرد علمهم بأن عملهم سوف يخضع إلى تدقيق ومراقبة من طرف خارج عن المؤسسة، فإن ذلك يدفعهم إلى الحرص وتقديم العناية التامة لما يقومون به من عمل، وسيكون التدقيق الخارجي سببا في تقليل من الأخطاء أو منعها من الحدوث أصلا، ومن جهة أخرى إذا إكتشف المدقق الخارجي وجود أخطاء جوهرية ونبه الإدارة بذلك ولم تقم بتصحيح تلك الأخطاء الجوهرية، فإنه يلزم على المدقق أن يبين ذلك في تقريره ويوضح في رأيه أن المعلومات المقدمة، من طرف المؤسسة لا يمكن أن يعتمد عليها¹.

المطلب الثالث : مبادئ وفروض التدقيق

يدعم الممارسة العملية لمراجعة الحسابات أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

الفرع الأول : مبادئ التدقيق

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم عملية التدقيق، ومراجعة الحسابات تقوم على عدة مبادئ وهذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية المراجعة وهي :

أولا - مبادئ مرتبطة بركن الفحص والتحقيق.

ثانيا - مبادئ مرتبطة بركن التقرير.

أولا : المبادئ المرتبطة بركن الفحص والتحقيق

1- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : يقصد بهذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث الشركة وآثارها الفعلية والمحتملة على الشركة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، ومعرفة تحديد إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى².

2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري : ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف الشركة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة الشركة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير³.

3- مبدأ الموضوعية في الفحص : يتضمن هذا المبدأ الإقلال إلى حد ما من عنصر التقدير الشخصي، من خلال الإستناد على القدر الكافي من الأدلة من جهة، والإستعانة بالخبرات المتخصصة من جهة ثانية، وإستخدام الأساليب الكمية في مجال المراجعة من جهة ثالثة⁴.

4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في الشركة بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية، نظرا لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مدقق الحسابات عن أحداث المنشأة، هذه

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005: ص.23-24.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق: ص.51.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع نفسه.

⁴ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة 1، الدار الجامعية، ليبيا: ص.311.

الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للشركة والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والخوف والإتصال والمشاركة¹.

ثانيا : المبادئ المرتبطة بركن التقرير²

1- مبدأ كفاية الإتصال : يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.

يعتبر مبدأ الإتصال من أهم مبادئ ركن التقرير نظرا لأن تقارير مراجع الحسابات تعتبر الإتصال الوحيد بين مراجع الحسابات والمساهمين.

2- مبدأ الإفصاح : يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف المنشأة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها.

ينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والدفاتر والسجلات.

3- مبدأ الإنصاف : ويقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة المدقق عند صياغته لتقريره المعاملة العادلة (البعيدة عن التحيز) لجميع الأطراف المستفيدة من التقرير، سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية.

4- مبدأ السببية : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشتمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يقوم به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية.

الفرع الثاني : فروض التدقيق

يعرف الفرض على أنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبّر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

كعلم مستقل ومهنة حرة تستند مراجعة الحسابات إلى عدة فروض تدعم جانبيها النظري والميداني، ومن أهم هذه الفروض ما يلي³ :

أولاً- فرض عدم التأكد : يرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية :

- عدم التكامل في إستخدام البيانات المحاسبية ؛
- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند إتخاذ القرارات ؛
- غياب نظام جيد للإتصال في الهيكل التنظيمي ؛
- يجسد فرض عدم التأكد الحاجة إلى ضرورة وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية من أجل إزالة حالة عدم التأكد.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق: ص52.

² نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص.311-312.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2000: ص20.

ثانيا- فرض إستقلال المراجع : حسب هذا الفرض فإن مراجع الحسابات عبارة عن الحكم الذي يعتمد على رأيه الفني المحايد فيما كلف به من مهام، ويعتمد فرض إستقلال مراجع الحسابات على نوعين من المقومات وهما :

1- المقومات الذاتية : وهي التي تتعلق بشخصية مراجع الحسابات وتكوينه العلمي والعملية.

2- المقومات الموضوعية : وهي عبارة عن مجمل التشريعات التي تصدرها الهيئة المهنية من أحكام وقوانين وضمانات.

وهذا الفرض يجسد حق مراجع الحسابات في الإطلاع على مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية والحصول على مختلف البيانات اللازمة من المنشأة المعنية بالمراجعة، وكذلك يفسر هذا الفرض حق مراجع الحسابات في إبداء الرأي المعارض في التقرير.

ثالثا- فرض توفر تأهيل خاص للمراجع : يفسر هذا الفرض ضرورة توفر قدر علمي لدى مراجع الحسابات لأداء عمله، ذلك لأن المراجع يستخدم حكمه الشخصي عند أدائه لمهامه، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في المراجعة قد يتعرض لعدة مشاكل محاسبية و/أو ضريبية و/أو فنية.

رابعا- فرض وجود نظام كاف وسليم للرقابة الداخلية : ضمانا لحسن سير العمل داخل المنشأة تم وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى إختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان سير السياسات الإدارية وفقا للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المنشأة من أي إختلاس أو سرقة أو سوء إستخدام وهذا عن طريق الضبط الداخلي، ومن وسائله تقسيم العمل وتحديد الإختصاصات والمسؤوليات.

خامسا- فرض المصدقية والعدالة في تقرير المراجع : حسب هذا الفرض وبإعتبار مراجع الحسابات محل الثقة من جميع الأفراد الذين لهم مصلحة في داخل المنشأة أو خارجها، فإن التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه في توزيع الأرباح وقبول الإقرار الضريبي.

المطلب الرابع : معايير التدقيق

تعتبر معايير التدقيق مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المدقق وأعضاء فريق عمله ونوعية العمل الذي يقومون به من خلال مجموعة من السياسات والطرق الموحدة، والتي يتعين على كل مدقق الإلتزام بها خلال مباشرته لعملية تدقيق الحسابات والتي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بهذا العمل وقد وافق المعهد الدولي للمحاسبين الأمريكيين على عدة معايير المتعارف عليها بإعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق والتي كانت بدايتها في سنة 1939 بعد إصداره لتسعة معايير للتدقيق أضاف إليها معياراً عاشراً في سنة 1945 تحت إسم معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS)¹.

¹ علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016/2017: ص.40-41.

الفرع الأول : المعايير الشخصية (العامة)

سميت بالمعايير الشخصية لإهتمامها بشخص المراجع لما يلعبه من دور محوري في تشكيل منتج عملية المراجعة، فالمراجع شخص مهني وفني لا بد أن تتوفر فيه مجموعة من المقومات الشخصية نوجزها في العناصر التالية :

أولا : الكفاءة المهنية (التأهيل العلمي والعملية)

هي جملة من المعارف والخبرات في الميادين التي لها علاقة بالمراجعة، يتحصل عليها المراجع بالتكوين الأكاديمي والميداني وتتوج بالحصول على شهادات علمية¹.

وهنا يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمراجع يتطلب : تأهيلا علميا، تأهيلا مهنيا، والتعليم المستمر، فمن ناحية التأهيل العلمي يجب أن يتحصل المراجع على الشهادة العلمية في مجالي المحاسبة والمراجعة ومجالات أخرى مثل : مبادئ العلوم السلوكية والحاسبات الآلية وبحوث العمليات والإحصاء وغيرها من المؤهلات التي ترفع من مستواه العلمي².

أما التأهيل المهني وهو تدريب المراجع تدريباً مهنياً وفنياً كافياً حتى يتمرس على المشاكل والمتطلبات العملية للمهنة في كل المجالات التي لها علاقة بعمله مثل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية والمالية.

أما التعليم المستمر فهو عملية التحديث للمعارف العلمية والمهنية للمراجع من خلال متابعته المستمرة لكل المستجدات المهنية والفكرية المحلية والدولية كالتشريعات المنظمة للمهنة والطلب المستحدث على خدمات المراجعة وهذا بهدف رفع الأداء لدى المدقق.

ثانيا : إستقلال (حياد) المدقق

"تنبع أهمية الإستقلال من خلال الثقة التي تعطى لرأي المدقق حول القوائم المالية التي تعتمد إلى حد كبير على مدى إستقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني، حيث يعتبر الإستقلال أحد مبادئ وحجر الزاوية لمهنة التدقيق"³، "ويعتبر من أهم المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية المراجعة أي أن رأي المدقق لا أهمية له إذا كان المراجع غير مستقل عن عميله"⁴. وقد حددت بعض الكتابات مفهوم الإستقلال في مجالين⁵ :

- الإستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها ومعنى ذلك أن المدقق الخارجي لن يكون من المساهمين أو الشركاء في المؤسسة التي يراجع حساباتها أو أن يكون من بين العاملين بها.
- الإستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى إستقلال المدقق مهنياً من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، الطبعة 2، الديوان الوطني للطباعة والنشر، الجزائر، 2005: ص38.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000: ص29.

³ وردة بلعيد، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013/2014: ص32.

⁴ بطرس ميالة، العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، مجلة الإقتصاد والمجتمع، جامعة دمشق، العدد 6، 2010: ص128.

⁵ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006: ص40.

ويرى البعض أنّ إستقلال المراجع من خلال التركيز على ثلاث جوانب¹ :

1- الإستقلال عند وضع برنامج المراجعة : إنّ هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في إستبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم تحديده من طرف المدقق في برنامجه.

2- الإستقلال عند القيام بالفحص : يعتبر المراجع مستقلا وحرا في إختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

3- الإستقلال عند إعداد التقرير : يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو إستبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه.

ثالثا : العناية المهنية الملائمة

يقضي هذا المعيار بوجوب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير وهذا يعني إعطاء الإهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة إنطلاقا من حرصه على ذلك وبذل كل مجهود من أجل الوفاء بمسؤولياته، كما تتحقق العناية المهنية إذا إلتزم المراجع بالمعايير المتعارف عليها بمهنية ويظهر ذلك من خلال جودة الإلتزام بهذه المعايير، فالمراجع له علاقة تعاقدية صريحة مع العميل كما له علاقة غير تعاقدية مع مستخدمي القوائم المالية وهذه المسؤولية القانونية تلزمه بضرورة بذل العناية المهنية من أجل عدم مساءلته عن كل إهمال أو تقصير أو تواطى وبالإضافة إلى المسؤولية القانونية لا بد أن يسترشد المراجع بالمسؤولية المهنية والمتمثلة في الإلتزام بمعايير وآداب السلوك المهني التي تسعى المنظمات المهنية لتطويرها حتى تتماشى مع التطورات الإقتصادية والإجتماعية والقانونية والثقافية للمجتمع².

الفرع الثاني : معايير العمل الميداني (قواعد تنفيذ مهمة المراجعة)

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المراجع بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها وتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي :

- الإشراف والتخطيط ؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛
- كفاية أدلة وقرائن الإثبات.

أولا : الإشراف والتخطيط

نجد أن تخطيط مهمة المراجعة يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلا عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في النهاية أم لا، وقد إزدادت أهمية معيار الإشراف والتخطيط في الوقت الحاضر بسبب³ :

- أنّ المراجع يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعملية المراجعة ؛

¹ محمد النهامي طواهر، مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 1، 2002، ص41.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق: ص34-35.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق: ص42.

- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية ؛
- تغيير أساليب ومفاهيم المراجعة عما كانت عليه في السابق مثل استخدام المراجعة المستمرة ؛
- بسبب التغير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل المراجعة.

ثانيا : تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ويقصد به أنه يجب على المدقق أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق كأساس حق يتمكن من الاعتماد عليه لتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها، فمن وجهة نظر المدقق أن الرقابة الداخلية تشتمل على الرقابة الإدارية المتخصصة في إتخاذ مختلف القرارات بما فيها الترخيص بالعمليات المالية، فتطبيق هذا المعيار يمكن المدقق من إستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية الذي يتمثل في نظر المدقق في التسجيل الجيد للعمليات والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها من خلال الفحوص الإختبارية التي يقوم بها والعناية المهنية التي يوليها المدقق لهذا الجانب¹.

ثالثا : كفاية الأدلة

ويقصد بهذا المعيار أن يقوم المدقق بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي يمكن أن يستند إليها في إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص، فعمل المدقق يستوجب منه جمع وتقييم العديد من أنواع الأدلة وإختيار الأنسب والأصلح لدعم رأيه النهائي²، فالأمر يرجع له في إختيار الأدلة المناسبة والكافية لتوثيق رأيه.

وأدلة الإثبات حسب المعيار التدقيق رقم 31 تتمثل في أية معلومات متاحة أمام المدقق وترتبط بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق، والتي يمكن أن يتحصل عليها من خلال عمليات الإستفسار والملاحظة وغيرها من العمليات³، سواء كانت هذه الأدلة داخلية أو خارجية.

الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير

نظرا لأن تقرير المراجع يعتبر المنتج النهائي والأساسي لعملية المراجعة من حيث أنه يتضمن المعلومات التي يرغب المراجع إبلاغها للأطراف المعنية، فإنه من المهم أن يعكس ذلك بطريقة منظمة، وفي هذا الشأن توجد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة :

أولا : معيار العرض (إعداد وعرض القوائم المالية طبقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها)

"ويعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها"⁴، "وتبوب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية"⁵ :

¹ عوض لبيب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013: ص.45-46.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003: ص.45.

³ وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010: ص.49.

⁴ محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002: ص.350.

⁵ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، الطبعة 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009: ص.28.

المجموعة الأولى : المبادئ العامة

- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ الشمول ؛
- مبدأ الأهمية النسبية ؛
- مبدأ الثبات ؛
- مبدأ الإفصاح.

المجموعة الثانية : المبادئ العلمية المرتبطة بالربح

- مبدأ تحقق الإيراد ؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة : المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي

- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا ؛
- مبدأ التكلفة التاريخية.

ثانيا : معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما

يهدف هذا المعيار إلى ضمان القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية بين الدورات المحاسبية ويقضي بوضوح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة في الدورة المالية الحالية هي نفسها المطبقة في الدورات المالية السابقة¹.
غير أن القابلية للمقارنة تتأثر ببعض العوامل الأخرى غير المبادئ المحاسبية مثل² :

- التغير في الظروف المحيطة بالمؤسسة توجب إجراء تغييرات محاسبية ؛
- وجود أخطاء في القوائم المالية للدورات السابقة ؛
- التغير في الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة.

ثالثا : معيار الإفصاح المناسب (كفاية المعلومات)

"يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المدقق بتقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك ما إذا كانت هذه المعلومات غفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أنّ الإفصاح مفترض ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف هذا"³، ويعتمد هذا المعيار على قرار المدقق نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الأمر الإفصاح عنها.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق: ص45.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة 2، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2009: ص47.

³ وليم توماس، إمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، سلطان محمد العلي السلطان، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006: ص64.

- ينبغي على المدقق أن لا يغفل عن الأحداث التي تقع بعد غلق الحسابات وإعداد تقرير المراجعة من أجل أن يتحقق الإفصاح الكافي، ويرى البعض أن الحكم على ملاءمة الإفصاح يتم للإعتبارات التالية¹ :
- الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور ؛
 - عامل الأهمية يساهم بدرجة كبيرة في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة ؛
 - الإفصاح الملائم يعبر عن محتوى القوائم المالية بشكل صريح لا يحتمل التأويل ؛
 - عدم الإفصاح أحيانا يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح.

رابعا : معيار إبداء الرأي

- "يقضي هذا المعيار بأن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وعندما لا يتمكن من ذلك يجب أن يوضح أسباب ذلك"²، ومن الأسباب التي تمنع المراجع من إبداء رأي شامل :
- تحديد نطاق عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية القيام بها بشكل كاف ؛
 - حالة عدم التأكد والذي يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة ؛
 - عدم إستقلالية المراجع عن العميل.
- يتبنى المراجع عند إبداء الرأي إحدى المواقف الأربعة التالية³ :

- 1- الرأي النظيف :** يتمثل في أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن الصورة الصادقة للمؤسسة من حيث المركز المالي ونتيجة النشاط وغيرها.
- 2- الرأي المتحفظ :** يتمثل في أن القوائم المالية تعبر عن الصورة الصادقة في بعض جوانبها مع وجود بعض القيود والتحفظات يتم الإعلام عنها مستعملي القوائم المالية.
- 3- الرأي المعاكس :** وذلك عندما يتوصل المراجع إلى أن القوائم المالية لا تعبر عن الصورة الصادقة للمركز المالي ونتيجة النشاط بصورة عادلة ويسمى هذا الرأي معاكسا لأنه يتعارض مع الرأي النظيف.
- 4- الإمتناع عن إبداء الرأي :** رفض إبداء الرأي لأسباب معينة كفقدان الإستقلالية لدى المراجع، عدم توفر أدلة الإثبات وبرنامج المراجعة.

وفيما يلي ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها :

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق: ص48.

² حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999: ص27.

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق: ص48.

الشكل رقم (1-1) : معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: رضا جاوحدو، إيمان بن قارة، مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية، دراسة ميدانية، مجلة النهضة، كلية الإقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، المجلد 14، العدد 1، 31 جانفي 2013، ص 80.

المطلب الخامس : أنواع التدقيق

تتم عملية المراجعة في الشركات والهيئات التي تخضع أعمالها للمراجعة طبقا للمعايير المتعارف عليها علميا وعمليا، ولكن قد تختلف المراجعة وتنقسم إلى أنواع، وكل نوع يعبر عن وجهة النظر التي ينظر منها إلى عملية المراجعة.

الفرع الأول : من حيث الإلزام القانوني

وتنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة إلزامية ومراجعة إختيارية.

أولا : المراجعة الإلزامية¹

هذا النوع من المراجعة إلزامي قانونا على شركات الأموال، وهي الشركات التي ينص فيها القانون على وجوب تعيين مراجع خارجي لفحص حساباتها وإعتماد قوائمها المالية الختامية، ويعين هذا المراجع من طرف الجمعية العامة للمساهمين. وتسمى هذه المراجعة كذلك بالقانونية، وتتم بطريقة كاملة أو شاملة وفقا لما ينص عليه القانون، والمراجع هنا ملزم بإبداء رأي في محايد على مدى سلامة القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة في تقرير مكتوب.

¹ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة " دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية "، أطروحة مقدمة ليل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012/2011، ص 24.

ثانيا : المراجعة الاختيارية

هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة واختيار أصحاب المنشأة دون أن يوجد إلزام قانوني من قبل المشرع أو الجهات الرقابية وذلك للاستفادة من منافع المراجعة ممثلة في إضفاء المصداقية والدقة في البيانات والمعلومات الخاضعة للمراجعة، والتي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، ويظهر هذا النوع من المراجعة في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص، حيث يعين المراجع بناءا على رغبة صاحب المشروع أو الشركاء، عن طريق إتفاق أو عقد مكتوب يحدد نطاق العمل المطلوب من المراجع القيام به¹.

الفرع الثاني : من حيث المجال أو نطاق المراجعة

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما :

أولا : المراجعة الكاملة

يقصد بها المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أي قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به، حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي في حول عدالة القوائم المالية².

ثانيا : المراجعة الجزئية

هي عمليات المراجعة التي تكون موجهة نحو غرض معين أو هدف محدد، كأن يعدد المراجع فحص العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات فقط أو فحص عمليات وحسابات المخازن فقط وإكتشاف ما بها من إختلاسات أو سرقات....الخ³.

الفرع الثالث : من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة

وتنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة خارجية ومراجعة داخلية.

أولا : المراجعة الخارجية

وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة، وذلك بهدف إبداء رأي في المحاييد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة⁴.

ثانيا : المراجعة الداخلية

وهو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية في المنشأة من أجل حماية أموال المنشأة وتحقيق أهداف الإدارة، تحقيق إنتاجية أكبر، الالتزام بسياسة الإدارة⁵.

من خلال هذا التعريف يمكن القول أنها مراجعة يقوم بها شخص مستقل تابع للكيان يكون تحت وصاية المسؤول الأول أو مجلس الإدارة، يقوم بالرقابة على العمليات المحاسبية والمالية وكذا بعض العمليات التشغيلية، وعليه تعتبر المراجعة الداخلية أحد الحلقات المهمة المرتبطة بالمراجعة الداخلية والمتمثلة أساسا في الرقابة المحاسبية.

¹ عماد سعيد الزمر، وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة: ص19.

² حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، كلية الإقتصاد، 2014/2013: ص31.

³ عماد سعيد الزمر، وآخرون، مرجع سابق، ص.15-16.

⁴ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015: ص15.

⁵ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012: ص24.

جدول رقم (1-2) : مقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية	
- الهدف الرئيسي هو خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبالتالي ينصب الهدف الرئيسي على إكتشاف الأخطاء والغش والإنحراف عن السياسات الموضوعة.	- الهدف الرئيسي خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة الهدف وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. - أما الهدف الثانوي هو إكتشاف الأخطاء والغش.	الهدف
موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.	- شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	وعلية من يقوم بالمراجعة
يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات (مثل الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.	- تتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي
- مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا	- مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والمسؤولية رأيه الفني عن القوائم المالية.	المسؤولية
- تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهدها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.	- يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة نطاق العمل المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	نطاق العمل
- يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار السنة.	- يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد تكون توقيت الأداء في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	توقيت الأداء
- قراءة التقارير المالية. - أصحاب المصالح. - إدارة المنشأة.	- إدارة المنشأة	المستفيدون

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على

- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص32.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر، الأردن، 2000، ص18.

الفرع الرابع : من حيث توقيت المراجعة

وتنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية.

أولا : المراجعة المستمرة¹

وهي المراجعة التي يتم فيها تتبع حسابات المنشأة أولا بأول خلال السنة، حيث يقوم مراجع الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت إلى آخر وعلى فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت خلال السنة المالية.

ثانيا : المراجعة النهائية²

وهي المراجعة التي تتم بعد إقفال السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية، ويعد هذا النوع من المراجعة مناسب للمنشآت الصغيرة إلا أنه غير ممكن للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات من الجمعية العامة للمنشأة.

الفرع الخامس : من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات أو درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ المهمة)

أولا : المراجعة التفصيلية (الشاملة)³

وهي المراجعة التي كانت سائدة في بداية المهنة وفي هذا النوع من المراجعة يتم فحص كل القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات وبصفة شاملة، أي لا يتم إستثناء أية عملية قامت بها المنشأة خلال السنة، وتناسب هذه المراجعة المشروعات الصغيرة لأن إستخدامها في المشروعات الكبيرة يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة اللذين يجب مراعاتهما باستمرار.

ثانيا : المراجعة الإختبارية⁴

وهي المراجعة التي تقوم على إنتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لهذه العينة على مجتمع الدراسة، وحجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في المنشأة.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق: ص12.

² حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، مرجع سابق: ص30.

³ عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق: ص25.

⁴ حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، مرجع سابق: ص29.

المبحث الثاني : الإطار العام لمحافظ الحسابات في الجزائر

من خلال هذا المبحث سنقوم بإعطاء نظرة عامة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من خلال تعريفها ، وذلك بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها حتى الوقت الحالي، كما سنعرض في المطالب الآتية التشريعات التي نظمت مهنة محافظ الحسابات.

المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تطورات بالموازاة مع التحولات الإقتصادية التي عرفتها الجزائر من خلال الإنتقال من النظام الإقتصادي الإشتراكي الموجه إلى إقتصاد السوق، والإصلاحات الإقتصادية الناتجة عنه وعقد إتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والتفاوض بشأن الإنضمام للمنظمة العالمية للتجارة، من خلال هذه المطلب سنحاول عرض أهم المراحل التي مرت بها هذه المهنة في الجزائر منذ الإستقلال إلى غاية هاته الدراسة، ويمكن تصنيف هاته المراحل كما يلي :

الفرع الأول : مرحلة ما قبل الإستقلال

عرفت الجزائر مهنة المراجعة في القرن العشرين، حيث مورست هذه المهنة في الجزائر وفقا للقوانين الفرنسية نذكر منها قانون 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وقد بقي هذا القانون معمولا به حتى بعد الإستقلال¹.

الفرع الثاني : مرحلة غداة الإستقلال (1962-1969)

ورثت الجزائر غداة الإستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنبا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة، في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 31 ديسمبر 1962 والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية بإستثناء تلك التي لها علاقة بالسيادة الوطنية².

وفي هذا الإطار إستمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 الذي يتماشى مع متطلبات الإقتصاد الحر، مما ألزم الجزائر بإعداد وتطوير مخطط محاسبي يتلاءم مع التوجه الإشتراكي الذي تبنته بعد الإستقلال.

الفرع الثالث : مرحلة (1969-1980)

عرفت المهنة تنظيمها لأول مرة سنة 1970 بموجب الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970، حيث جاء في مادته (39) ما يلي: " على أن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي

¹ عمر شريقي، مدى ملاءمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2002: ص101.

² مختار مسامح، النظام المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية- تجارب، تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010 : ص4.

الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات العمومية التي لها طابع صناعي وتجاري من أجل ضمان سلامة ودقة حساباتها وتحليل وضعيتها أصولها وخصومها.

إضافة إلى ذلك فقد حدد مهام وواجبات مراجع الحسابات من خلال مرسوم 173/70 المؤرخ في 16/11/1973 حيث إعتبر مراجع الحسابات مراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين¹ :

أولا : المراقبين العامين للمالية ؛

ثانيا : مراقبو المالية ؛

ثالثا : مفتشو المالية ؛

رابعا : والموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية.

ويقوم الأشخاص المذكورين أعلاه بالمهام التالية² :

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار إقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
 - متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة ؛
 - مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.
- يتضح مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام وشبه العام، يعتبر كموظف عام في الدولة يخضع في تعيينه وترقيته وعلاواته لقوانين الدولة، وذلك إنسجاما مع التوجه الإقتصادي الذي كان سائدا آنذاك.

الفرغ الرابع : مرحلة (1980-1988)

تميزت هذه المرحلة بإعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الذي نتج عنه إرتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكيم في النظام المحاسبي، كان على المشرع الجزائري أن يسن آليات رقابية تحد من الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير، ففي 01 مارس 1980 صدر القانون رقم 80-05 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم المهنة تتمثل في مجلس المحاسبة، حيث ألغى هذا القانون المادة (39) من قانون المالية لسنة 1970، وكذا المرسوم رقم 173-70 المذكور أعلاه، حيث نصت المادة الخامسة من القانون 80-05 على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية أين تتم مراقبة صحتها وانتظامها ونزاهتها"³.

¹ أحمد بن خليفة، منال حسيني، مكانة المعايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011: ص5.

² الأزهر عز، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الوادي، العدد 5، 2012: ص20.

³ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008/2009: ص.ص 36-35.

الفرع الخامس : مرحلة (1988-1991)

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج وإحتكار الدولة للحياة الإقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي المتعلق بإستقلالية المؤسسات العمومية الإقتصادية.

إن هذا القانون حرر الشركة العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من المتابعة التي كانت ملازمة لها في الماضي، كما إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الإقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات¹.

وقد تلى صدور القانون 88-01، صدور القانون 90-32 الصادرة في 5 ديسمبر 1990 المتعلق بمجلس المحاسبة وتحديد من مضمون المادتين (3) و (4) فإنه يراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة ينحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الاداري والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الإقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من إختصاص مجلس المحاسبة².

الفرع السادس : مرحلة (1991-2009)

شهدت هذه المرحلة تغيرات كبيرة وصدرت العديد من القوانين والمراسيم التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، ونقف هنا على أهمها³ :

- ❖ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، الذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط إختصاص وقواعد عمله ؛
- ❖ مقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات في إطار المهام المنوطة بهم طبقا للتشريع والقانون ساري المفعول ؛
- ❖ قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994، والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، والمتعلق بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الإخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص " عضو النقابة أو المهني " ؛

¹ سيد محمد بوعرار، شمس الدين أحمد، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 10-01، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011: ص4.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 53، 1990: ص8، بتصرف.

³ بلقاضي بلقاسم، بوعبيدة محمد، إنعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة المدير، العدد 07، المدرسة العليا للإدارة والتجارة الدولية، القليعة، الجزائر، 2018: صص26-27، بتصرف.

- ❖ المرسوم التنفيذي رقم : 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، والذي بموجبه يتم إستحداث مجلس المحاسبة وتنظيمه ؛
 - ❖ المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996، والذي يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الإجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري، والمؤسسات العمومية غير المستقلة ؛
 - ❖ المرسوم التنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؛
 - ❖ المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط إختصاصه وقواعد عمله ؛
 - ❖ المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، والذي يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدان المحاسبي والمالي التي تخول الحق في ممارسة المهن المحاسبية التي حددتها اللجنة الخاصة، وعدل هذا القرار سنة 2002 ثم عدل وتم بالمقرر المؤرخ في 13 ماي 2006، وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تعطي الحق في ممارسة المهنة.
- إن هذه القوانين والمراسيم بينت كل الجوانب الفنية والمهنية المتعلقة بمحاسبة الحسابات في الجزائر وذلك بتوضيح شروط وكيفيات ممارسة هذه المهنة، كيفية تعيين محافظي الحسابات والإجازات والشهادات وتحديد أنعابهم وأيضا أخلاقيات المهنة وغيرها، كل ما يمكن قوله أن القوانين السابقة قد أعطت الأبعاد الحقيقية لمحاسبة الحسابات والصورة الشاملة لها.
- الفرع السابع : مرحلة من 2010 إلى يومنا هذا**
- في 29 جوان 2010 صدر القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد أحدث تغييرا واضحا في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وأول تلك التغييرات إعادة هيكلة المنظمات المهنية بإلغاء القانون 91-08 المتعلق بمهن المحاسبة السابقة الذكر التي كانت تظم مهنة التدقيق الخارجي قبل أن يصدر القانون رقم 10-01.
- نشأ بموجب هذا القانون المصنف الوطني الخاص بالخبراء المحاسبين، كما نشأت الغرفة الوطنية الخاصة بمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية الخاصة بالمحاسبين المعتمدين وجاء هذا القانون لمسايرة الإصلاحات العديدة التي تبنتها الجزائر في المجال الإقتصادي والإفتتاح على العالم منها إيجاد توافق دولي مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) وتبني المعايير المحاسبة الدولية من خلال إستصدار قانون النظام المالي الحاسبي الذي تم إستحداثه بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007.
- لتتوالى بعد ذلك عملية إصدار النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالمهن من أجل تفسير وشرح محتوى القانون 10-01 وتدعيمه وهي :
- ❖ " المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ؛
 - ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ؛

- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتها ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتهم ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات "1"؛
- ❖ " المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، احدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، والحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، احدد لشروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب"2 ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، احدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها³ ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، احدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني إستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين⁴ ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص.ص 4-23، بتصرف.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، 2011: ص.ص 5-6، بتصرف.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، 2011: ص.ص 19، بتصرف.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، 2011: ص.ص 17، بتصرف.

- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره أجرة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين¹ ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الذي يحدد درجة الاختفاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها² ؛
- ❖ قرار مؤرخ في 26 مارس 2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في الحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد³ ؛
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أفريل 2013، الذي يحدد يعدل ويتم أحكام المرسوم التنفيذي 11-74 المحدد لشروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب⁴.
- ❖ قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث حدد هذا القرار محتوى معايير التقارير بـ 15 معيارا⁵ ؛
- ❖ قرار مؤرخ في 12 يناير 2014، الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات⁶ ؛
- ❖ المقرر رقم 022 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المتضمن الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية⁷ ؛
- ❖ المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية⁸ ؛
- ❖ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017، الذي يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات ؛
- ❖ المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية⁹ ؛
- ❖ المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية¹⁰ ؛
- ❖ صدور قرارات وزارية مشتركة المؤرخة في 07 مارس 2017، متعلقة بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ومسار التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات كآلاتي¹¹ :

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 2012: ص9، بتصرف.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، 2013: ص18، بتصرف.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، 2013: ص15، بتصرف.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2013: ص9، بتصرف.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2013: ص12، بتصرف.

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014: ص22، بتصرف.

⁷ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 022، 2016.

⁸ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 150، 2016.

⁹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 023، 2017.

¹⁰ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر 077، 2018.

¹¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، 2017: ص17، بتصرف.

- قرار وزاري مشترك يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ؛
- قرار وزاري مشترك يحدد عدد وطبيعة معامل وبرنامج الإختبارات، وكذا تشكيل لجنة الإختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ؛
- قرار وزاري مشترك يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

المطلب الثاني : تعريف محافظ الحسابات

أولا : حسب القانون التجاري الجزائري

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات وفق ما تنصت عليه المادة (715) مكرر 4 من القانون التجاري، "هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحتها، وإحترام مبدأ المساواة بين المساهمين".

ثانيا : حسب القانون 10-01

بالرجوع إلى القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير الحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وفي نص المادة (22) منه فقد عرفت على النحو التالي "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹.

المطلب الثالث : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة (8) من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي : "الممارسة مهنة الخبير أو محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية"² :

1- أن يكون جزائري الجنسية ؛

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

- أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة متعارفا بمعادلتها ؛
 - ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ؛
 - ج- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
- 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، العدد 42، 2010: ص7.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق: ص5.

- 4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ؛
 - 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون ؛
 - 6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه المادة (6) من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص اقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبرة التالية :
- " أقسم بالله العلي العظيم ان أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتسب سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد "
- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أ و ب أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه ؛
 - لا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتدربين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم ؛
 - تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المطلب الرابع : حقوق وواجبات محافظ الحسابات

يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهمته بكل فعالية إذا كان على دراية بالحقوق التي حولها له القانون والواجبات التي فرضها عليه وهي موضحة كالتالي :

الفرع الأول : حقوق محافظ الحسابات

- لكي يتمكن محافظ الحسابات من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية، فإنه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الحقوق التي نسردها في ما يلي¹ :
- حق الاطلاع حسب المادة (31) من القانون 10-01 " يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.
- ويمكنه أن يطلب من القائمين بإدارة والأعوان والتابعين للشركة والهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة " ؛
- حق التقصي عن البيانات والإيضاحات وهذا ما أشارت إليه المادة (32) من قانون 10-01 " يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات لها علاقة مساهمة معها" ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق: ص8.

- حسب المادة (33) من القانون 01-10 "يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون " ؛
- وحسب المادة (34) من القانون 01-10 "يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري" ؛
- نصت عليه المادة (36) من القانون 01-10 "يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته" ؛
- الحق في الأتعاب وهذا ما أشارت إليه المادة (37) من القانون 01-10 "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته".
- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو إمتياز مهما يكن شكله، بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته" ؛
- حسب المادة (38) من القانون 01-10 "يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".

الفرع الثاني : واجبات محافظ الحسابات

- الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات تحتم فرض واجبات في ممارسة هذه المهنة ومن أهم هذه الواجبات التي نص عليها القانون 01-10 والمتمثلة في¹ :
- حسب نص المادة (27) يجب على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) مائتين متتاليتين ؛
 - يجب على محافظ الحسابات أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل اقضاه خمسة عشر (15) يوما، وهذا ما نصت عليه المادة (30) ؛
 - يجب على محافظ الحسابات أن يحدد مدى وكيفية اداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيروتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه، وهذا حسب المادة (35) ؛
 - نصت المادة (40) على أنه يجب على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات إبتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد ؛
 - محافظ الحسابات ملزم بكتم سر مهنته فيما يخص الأفعال والأعمال، والمعلومات التي إطلع عليها وهذا ما نصت عليه المادة (71) ؛
 - يجب على محافظ الحسابات أن يقوم إكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسة مهنته، إذ يضمن هذا العقد الذي تكتبه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظي الحسابات وهذا بالرجوع إلى نص المادة (75) ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سابق، ص.ص 7-8-11-12، بتصرف.

- حسب نص المادة (78) يلزم محافظ الحسابات باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لهم كما هو ملزم بمنح أجرة لهؤلاء المتربصين الذين يتكفل بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، إذ يترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الإنضباط والتحكيم.

المطلب الخامس : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

تتمثل المهام ومسؤوليات محافظ الحسابات حسب نص القانون 01-10 في الآتي :

الفرع الأول : مهام محافظ الحسابات

أثناء القيام بمراقبة الحسابات المؤسسة يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام والتي نصت عليها المادة (23) و (24) من القانون 01-10 السالف ذكره وهي¹ :

أولاً- المهام العادية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج السنة المنصرمة ؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص ؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسر ؛
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها ؛
- يعلم الميسرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه والذي يمكنه عرقلة استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة ؛
- يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ثانيا - المهام الخاصة : بالإضافة إلى المهام العامة (العادية) السابقة يقوم المراجع القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها :

- إطلاع الجمعية العامة العادية في حالة عدم إنتظامية ودقة الحسابات ؛
- في حالة إكتشاف أي جنحة عليه إخبار السلطات القضائية ؛
- تقدير حصص المساهمين ؛
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الإجتماعي في حالة تحويل المؤسسة ؛
- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للإجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك ؛
- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، إمتيازات، الإكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال ؛
- إنشاء مؤسسات فرعية لإسهام جزئي في الأصول ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سابق، ص 7، بتصرف.

- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات ؛
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة.
- وحسب المادة (25) من القانون 01-10 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد¹ :
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات ؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة ؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية ؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.
- تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال وإرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

الفرع الثاني : مسؤوليات محافظ الحسابات

بناء على القانون التجاري والقانون 01-10 وكذا المرسوم التنفيذي 01-13 المؤرخ في 13 جانفي 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية، فإنه يتعين على محافظ الحسابات أداء مهمته بالعناية اللازمة، ويترتب عليه مسؤوليات تتمثل في مايلي :

أولا : مسؤولية فنية

بموجب المادة (59) من القانون 01-10 "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"².

تتعلق المسؤولية الفنية بأهم واجبات المراجع الخارجي التي تلخص في الآتي³:

- أ- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ؛
- ب- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم تطبيقها بشكل سليم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سابق: ص7.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سابق: ص10، بنصرف.

³ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016: صص14-15.

ثانيا : المسؤولية المدنية

إن المراجع مسؤول إتجاه الشركة وإتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة إرتكاب أخطاء وتقصير، وغير أنه لابد من إثبات أن الضرر المادي والمعنوي ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الخطأ وذلك التقصير¹.

بموجب المواد (59)، (60)، (61) من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر² :

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج " ؛
- يعد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامها مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية ؛
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ؛
- ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون ؛
- ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته أو أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة، كما أكد على ذلك الفقرة الأولى من نص المادة (715) مكرر 14 من القانون التجاري.

وأضافت المادة (75) من القانون السالف الذكر أنه يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات إكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم يضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصنف الوطني والغرفة الوطنية ، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات وغير المشمولة بعقد التأمين.

لكي تقوم المسؤولية المدنية على المدقق الخارجي يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية، وقوع ضرر أمس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق الخارجي، ووجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق الخارجي³، ويجب على العميل إثبات أحد العناصر الثلاث :

- إما الخطأ العمدي من المدقق الخارجي ؛
- وإما التقصير، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به المدقق الخارجي وما يجب أن يقوم به ؛
- وإما الضرر الذي ينتج عن تقصير أو إهمال المدقق، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 1، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، مرجع سابق: ص37.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق: ص10.

³ أحمد خدير، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01 ، الملتقى الوطني حول مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، يوم 04 ديسمبر 2014: ص6.

فمن وجهة نظر المؤسسة محل التدقيق ينتج الخطأ عندما يتخلى المدقق الخارجي على إحدى إلتزاماته كعدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش أو عدم كفاية الرقابة التي مارسها أو غيابها، أو عندما لا يتولى المدقق أداء مهمته¹، فبالنسبة إلى الجهة القضائية المختصة بالدعوى ضد المدقق الخارجي عن المسؤولية المدنية، ليس هناك حكم خاص في القانون المنظم للمهنة وبالتالي ترفع الدعوى ضد المدقق أمام الجهة القضائية التي يقع إقامته في دائرة اختصاصها².

ثالثا : المسؤولية الجزائية

ما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤولية المدنية أن المراجع الخارجي لا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا إذا توفر الركن الشرعي وتعتبر المسؤولية الجزائية بأنها المسؤولية التي يتحملها المراجع الخارجي بحكم القانون إذا توفر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها كأن يتعمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها³.

وتنص المادة (62) من القانون 01-10 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن تقصير في القيام بالتزام قانوني"⁴.

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص القوانين المنظمة للمهنة وتظهر هذه المسؤولية إذا قام محافظ الحسابات بأعمال تؤدي إلى ضرر بالمجتمع ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية :

1- مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة مراجعة الحسابات :

ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري، وتتضمن :

أ- الممارسة غير الشرعية لمهنة المراجع الخارجي :

نص القانون 01-10 المتعلق بمهنة المحاسبة الثلاث في المادة (73) منه على "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.

وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة"⁵. ومحتوى هذه المادة أنه لا يمكن ممارسة مهنة المراجع الخارجي إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين ومسجلين في الجدول والغرفة الوطنية مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة (8) من القانون 01-10.

وإذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتا أو تم تشطيه لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون فتتخذ عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة (73).

¹ أسيا هيري، مرجع سابق: ص166.

² فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، دفاثر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، العدد 9، 2013: ص45.

³ محمد بن جميلة، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011: ص135.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سابق: ص10.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10، مرجع سابق: ص12.

ووفقا للمادة (74) من القانون 10-01 السالف الذكر "يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أي صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات"¹.

ب- إفشاء السر المهني :

نص المشرع الجزائري على وجوب المحافظة على السر المهني في المادة (71) من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة الثلاث " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين (301) و (302) من قانون العقوبات.

ولقد أوضح المشرع الجزائري حدود كتمان السر المهني في المادة (72) من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة الثلاث حيث "أن محافظ الحسابات لا يتقيد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما :

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين ؛
- بمقتضى واجب الاطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة ؛
- بناء على إدارة موكلهم ؛
- عندما يتم إستدعائهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم المقررة في المادة (5) أعلاه"².

ج- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة :

حيث نصت المادة (825) من القانون التجاري " بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 5.00.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، مندوبو الحسابات الذين منحوا ووافقوا على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة"³.

د- عدم كشف الوقائع الجنائية لوكيل الجمهورية :

توجد حالات يترتب على المراجع الخارجي مسؤولية عند سكوته إزاء ما يحدث إما من وقائع إجرامية حيث يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وإبلاغه على ما لحظه حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو الأمر الذي تضمنه المادة (715) مكرر 2/13.

كما تنص المادة (830) من القانون التجاري على أن "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 5.00.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها"⁴.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق: ص12، بتصرف.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق: ص12، بتصرف.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، 2007: ص 244.

⁴ مرجع سابق: ص245.

رابعاً : المسؤولية التأديبية

وهي مسؤولية تمارسها المنظمة المهنية التي ينتمي إليها مراجعو الحسابات الخارجيون، حيث تنشأ المسؤولية التأديبية للمراجع الحسابات، إذ قام بإرتكاب مخالفة لأحد وجباته المهنية، أو قام بعمل يتضمن إخلال بكرامة وشرف المهنة أو مخالفة لتقاليد المهنة، ولا تنشأ المسؤولية التأديبية للمراجع مثلما هو الحال في المسؤولية الجنائية إلا حيث ما تواجدت الجريمة التأديبية¹.

وفقاً لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الإنضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، ومن بين هذه المخالفات ما يلي² :

— خرق القانون والقواعد المهنية ؛

— التقصير المهني الخطير (التهاون) ؛

— السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة وأن لم يتعلق بالمهنة.

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

⬅ الإنذار ؛

⬅ التوبيخ ؛

⬅ التوقيف المؤقت لمدة ستة (6) أشهر ؛

⬅ الشطب من الجدول (الفصل النهائي).

ويبقى لمحافظ الحسابات حق الطعن في العقوبة التأديبية التي قد تسلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة، كما تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

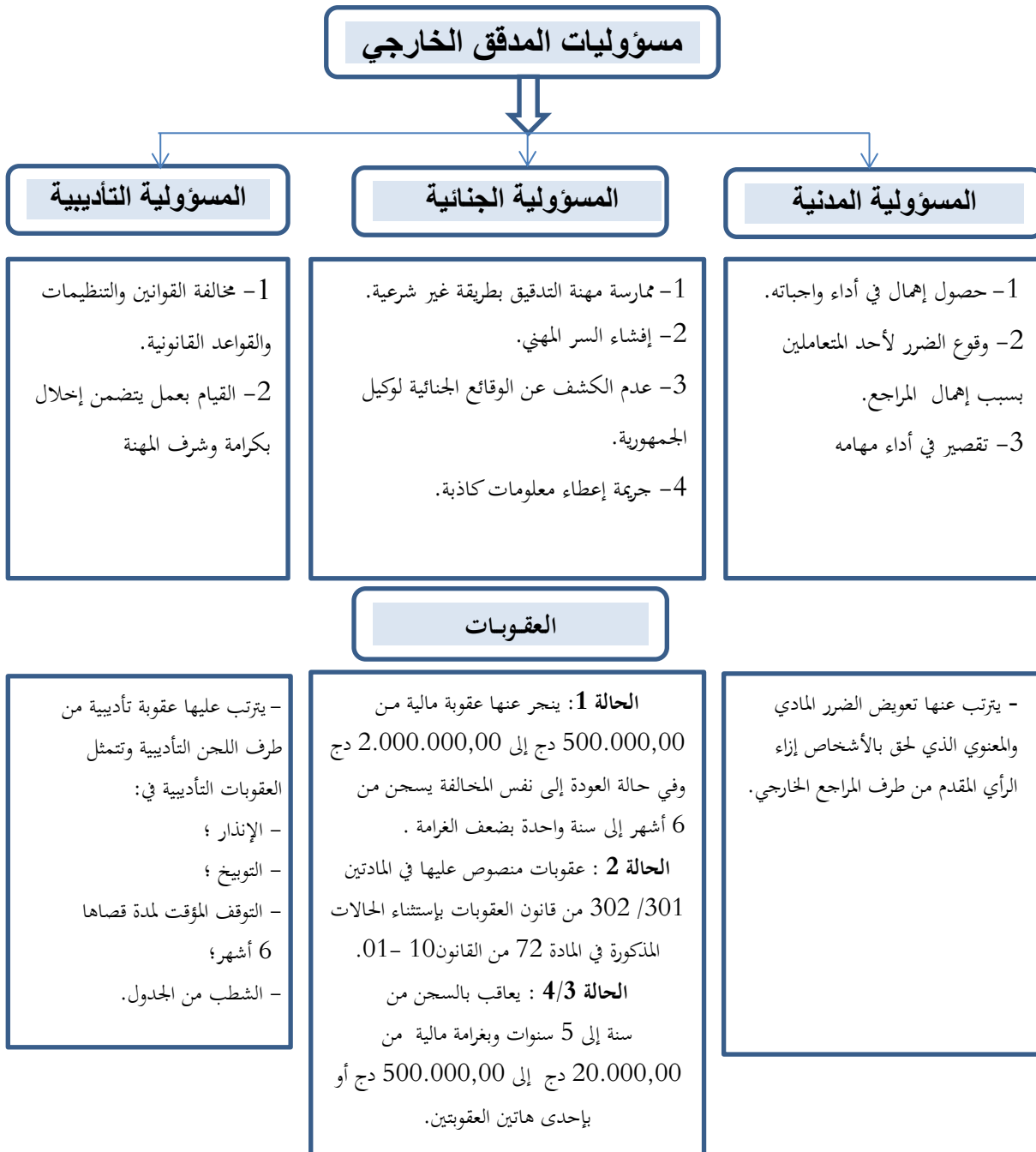
ولما كانت المسؤولية التأديبية لها علاقة بشرف المهنة ونزاهتها وسمعتها، قام المشرع الجزائري بسن المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، المتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

والشكل التالي يوضح مسؤوليات المترتبة على المدقق الخارجي والمتمثلة في المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية بغية معاقبة المدقق في حالة إرتكابه لأخطاء أو التقصير أو الإخلال بمهامه وتختلف نوع ودرجة العقوبة حسب نوع ودرجة الخطأ المرتكب كما هو مبين في الشكل.

¹ خالد عبد المنعم زكي لبيب، وآخرون، دراسات في المراجعة، الطبعة 1، جهاز الكتب بكلية التجارة، جامعة القاهرة، 2016/2017: ص281.

² عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 1، 2012: ص108.

الشكل رقم (1-2) : مسؤوليات المدقق الخارجي



المصدر : من إعداد الطلبة بناء على ما سبق

المطلب السادس : تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

الفرع الأول : تعيين محافظ الحسابات

يأخذ تعيين محافظ الحسابات من الناحية القانونية (في ظل الظروف العادية) إحدى الحالتين التاليتين :

أولاً- الكيانات جديدة النشأة : يتم تسمية محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الأوائل في القانون الأساسي للكيانات جديدة النشأة عن طريق قبول وكالة يبدي فيها محافظ الحسابات الموافقة المبدئية، وكذا عقد بين الطرفين يضم أساساً حقوق وواجبات كل منهما (ومن أهمها قيمة الأتعاب التي سيتقاضاها خلال عهده)، وهذا وفقاً لنص المادتين (600) و (609) من القانون التجاري الجزائري، وأكدت عليه المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 "يكون تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة نغى من الاجراء المنصوص عليه في هذا المرسوم"¹.

ثانياً- الكيانات قديمة النشأة : يعين محافظ الحسابات في الكيانات قديمة النشأة وفقاً لمضمون المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 والمتعلق بتعيين محافظ الحسابات (الجريدة الرسمية العدد 07 لسنة 2011)، هذا المرسوم الذي جاء في حدود 16 مادة، ومن أهم ما تضمنه هذا المرسوم :

- محتوى دفتر الشروط (المادة 4 من المرسوم التنفيذي 11-32) ؛
- تنقيط العرض التقني والعرض المالي، دون أن يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي (المادة 12) ؛ يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات اجمع إستشاراتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات اجمع تعيينهم (الفقرة الثالثة من المادة 13 من المرسوم التنفيذي 11-32).
- في حال الفشل في تعيين محافظ الحسابات وفقاً للحالتين السالف ذكرهما لأي سبب كان، يتم تعيين محافظ الحسابات وفقاً للمادة (715) مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري، والفقرة الأولى من المادة (15) من المرسوم التنفيذي 11-32 "إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ للحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان".
- كما لا تطبق أحكام هذا المرسوم في حال تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها (الفقرة الثانية من المادة 15 من المرسوم التنفيذي 11-32).

الفرع الثاني : موانع تعيين محافظ الحسابات

نصت المادة (65) من القانون 10-01 على حالات التنافي العامة التي يمنع فيها محافظ الحسابات من² :

- القيام مهنياً بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة ؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص23، بتصرف.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق: ص11.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من إنتهاء عهده.
- إن ضرورة الإستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة (715) مكرر 6 من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية¹ :
- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، أما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

المطلب السابع : أتعاب محافظ الحسابات

يقصد بأتعاب محافظ الحسابات المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة حسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين محافظ الحسابات، ويكون ذلك وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة ونوع الخدمات المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين².

وتنص المادة (37) " من القانون 10-01 تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو إمتياز مهما يكن شكله، بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن إحتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"³.

ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أداء مهامه :

- " الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة ؛
- عدد المساعدين الذين سيقومون بتنفيذ عملية المراجعة ؛
- عدد التقارير المطلوبة للعميل ؛
- طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها للخبرات وكفاءات متخصصة"⁴ ؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري الجزائري، مرجع سابق: ص 189.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق: ص 84.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق: ص 8.

⁴ محمد مفلح جعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي لشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008: ص 38-39.

- "حجم الشركة وطبيعة نشاطها ؛
- نظام الرقابة الداخلية المطبقة، حيث يقوم أن النظام الجيد الكفاء يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تضيق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل من تكلفة المراجعة ؛
- إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة والذي يساعد في سرعة إنجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة، ويتم إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام للرقابة الداخلية الكفاء وفعال ؛
- درجة المخاطرة من وجهة نظر المراجع حيث أن زيادتها تؤدي لتوسيع نطاق الإجراءات، وبالتالي زيادة الوقت المستغرق في عملية المراجعة وإرتفاع التكلفة، والجدير بالذكر بأن درجة المخاطرة تتناسب عكسيا مع كفاءة نظام الرقابة لداخلية"¹.

¹ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009: ص137.

خلاصة الفصل

على ضوء ما سبق نستخلص بأن التدقيق مر بعدة مراحل في تطورها إلى غاية وصولها إلى ما هي عليه الآن، فهي تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى مطابقة نتائج عمليات المنشأة، وذلك إستنادًا إلى معايير التدقيق منها ما هي شخصية تتعلق بشخص مدقق الحسابات، حيث تعتبر الإطار العام والدليل الذي يسترشد بها المدقق في أداء مهامه أخرى تتعلق بمهنة التدقيق في حد ذاتها، والجزائر كباقي دول العالم مستهها هذه التغيرات، فقد مرت محافظة الحسابات بالجزائر بعدة مراحل نتيجة تطور المؤسسات الوطنية وزيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها، ويتم تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات والهيئات التي يفرض عليها القانون ذلك، فهو مهني مستقل عن المؤسسة يقوم بمهام المراجعة القانونية لحسابات المؤسسة والذي تتوفر فيه كل من النزاهة والأمانة لأداء المهنة، إلى جانب المؤهلات العلمية والعملية، حتى يتمكن من تفادي الوقوع في الأخطاء والمسائلات، ويضمن حقوقه، ويؤدي واجباته على أتم وجه.

الفصل الثاني

قراءة في معايير التدقيق الجزائية
ودورها في تحسين جودة تقارير
المراجعة الخارجية

تمهيد :

تسعى الجزائر للإندماج في الإقتصاد العالمي وتسعى جاهدة للإندماج إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو ما أجبرها للقيام بالعديد من الإصلاحات في المنظومة المحاسبية، مما جعلها تقوم بتطوير هيئات مهنية تسهر على تنظيم المهنة والسير عليها لأعطائها الشكل الذي تستحقه والإحتفاظ بالمستوى اللائق بها، من خلال إصدارها للقانون 10-01 والعديد من المراسيم التنفيذية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولأن المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق، قامت الجزائر بدورها بإصدار معايير تدقيق جزائرية تلائم بيئتها الإقتصادية والتي تم إصدارها من طرف لجنة خاصة بوصاية وزارة المالية، حيث تهدف هذه المعايير إلى تقديم إرشادات وتوجيهات لمحافظ الحسابات لضمان تنفيذ عملية التدقيق بشكل صحيح.

المبحث الأول : الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائية

في إطار الإصلاحات التي قامت بها الجزائر والتي أدت إلى تغيرات مست الكثير من المجالات، ولم يقتصر تأثير هذا الإصلاح على إصدار النظام المالي المحاسبي وإنما تعداه إلى تأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات، بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المطلب الأول : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

قام المشرع الجزائري بإنشاء وتشكيل العديد من الهيئات لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، وبهدف الرفع من مستوى أداء مهنة التدقيق المحاسبي التي تمارس تحت إسم "مهنة محافظ الحسابات" كان في كل فترة وأخرى يتم تكوين هيئات تشرف وتراقب عمل وأداء هذه المهنة، لكن عند الوقوف على الواقع الراهن للمهنة يمكن حصر تلك الهيئات فيما يلي:

الفرع الأول : المجلس الوطني للمحاسبة

أولا : تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بصدور المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 تحت سلطة الوزير المكلف المالية، حيث حدد هذا المرسوم كلا من مهام وصلاحيات المجلس، تشكيلته وكل الأحكام التي تسيره وكان عمل هذا المجلس بعيدا كل البعد على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي لكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بعد صدور القانون رقم 10-01 تم سن المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، والذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي السابق رقم 96-318.

ثانيا : تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة الوزير المكلف للمالية ويرأسه هذا الأخير أو مثله، ويتشكل من عدة أعضاء ينتمون إلى عدة قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهنة المحاسبية وفقا لما أشارت إليه المادة (02) من المرسوم التنفيذي 11-24 السالف ذكره، وهم كما يلي¹:

- 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 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص4.

- 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 للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛
 - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ؛
 - ثلاثة أشخاص يتم إختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- ونشير إلى أن ممثلي الوزراء يجب توفر فيهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم إختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي.

ثالثا : مهام المجلس الوطني للمحاسبة

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا من خلال مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة، وذلك على النحو التالي :

1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الإعتماد :

- أشارت المادة (10) من المرسوم التنفيذي 11-24، يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الإعتماد، المهام التالية¹ :
- إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها ؛
 - تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول ؛
 - إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول ؛
 - إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها ؛
 - تنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها ؛
 - إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي :

أشارت المادة (11) من المرسوم التنفيذي 11-24، يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية² :

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص5.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص5.

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

3 - مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية :

تطرق المادة (12) من المرسوم التنفيذي 11-24، يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، المهام التالية¹ :

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية ؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين ؛
 - متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي ؛
 - متابعة وضمان تحيين العناية المهنية ؛
 - إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها ؛
 - مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين ؛
 - تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة ؛
 - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.
- من خلال عرض مهام المجلس الوطني للمحاسبة ومقارنتها بالدور الذي كان يقوم به المجلس قبل صدور قانون 10-01 يلاحظ أن هذا المجلس إلى جانب تنظيمه لمهنة المحاسبة التي كان يشرف عليها من قبل أصبح يشرف على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي أيضا، ويظهر ذلك في متابعته لتطور التدقيق على المستوى الدولي من خلال الإهتمام بالمعايير الدولية، وكذا المساهمة في تطوير ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق من خلال إعطاء كل العناية لتحسين تكوين الممارسين سواء بتطوير البرامج والمناهج أو بتنظيم التظاهرات والملتقيات التي من شأنها ترقية المهنتين.

رابعا : اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة

لتسهيل مهام المجلس الوطني للمحاسبة تم تكوين لجان تتولى عملها بكل عناية، إذ تم إنشاء خمس لجان متساوية الأعضاء تتمثل في لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الإعتماد، لجنة التكوين، لجنة الإنضباط والتحكيم ولجنة مراقبة

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011، ص6.

النوعية، حيث تتولى كل لجنة مجموعة من المهام حددت بموجب المواد (18)، (19)، (20)، (21)، (22)، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24¹ :

1 - لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية :

حسب المادة (18) من المرسوم التنفيذي 11-24، تتولى هذه اللجنة المهام التالية² :

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

2- لجنة الإعتماد :

وفقا المادة (19) من المرسوم التنفيذي 11-24، تتولى هذه اللجنة المهام الآتية³ :

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

3 - لجنة التكوين :

حسب مضمون المادة (20) من المرسوم التنفيذي 11-24، تتولى لجنة التكوين في إطار التنظيم الجديد، المهام التالية⁴ :

- إعداد طرق العمل في ما يخص مجال التكوين ؛
- دراسة ملفات المشاركة في التبرصات ؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتبرصات ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص.ص 6-7.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص.ص 6.

³ مرجع سابق: ص.ص 6.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص.ص 6-7.

- توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة ؛
- تسليم شهادات نهاية التربص ؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية ؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة ؛
- المشاركة في تعيين لجان الإمتحان لكل أنواع التكوين ؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة ؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

4 - لجنة الإنضباط والتحكيم :

من خلال المادة (21) من المرسوم التنفيذي 11-24، تتولى هذه اللجنة المهام التالية¹ :

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الإنضباط والتحكيم والمصالحة ؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم ؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والإنضباط ؛
- ضمان دور أساسي في مجال الإستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن ؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

5 - لجنة مراقبة النوعية :

حسب المادة (22) من المرسوم التنفيذي 11-24، تعتبر مراقبة الجودة من بين المهام الجديدة التي أتى بها القانون 10-01 وهي جد مهمة للرفع من جودة أداء المهنيين، وهو ما ينعكس حتما على مكانة المهنة في المجتمع، وتتولى لجنة مراقبة الجودة المهام التالية² :

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات ؛
- إبداء الآراء وإقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين ؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها ؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب ؛
- ضمان متابعة مدى إحترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات ؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص7.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص7.

- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الإستشارة والعلاقات مع الزبائن.

بناء على مهام الموكلة للجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، يلاحظ أنه يؤكد على الإهتمام بتطوير ومتابعة البرامج والمناهج والوسائل المستخدمة في تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق لمواكبة التطور الدولي، وذلك من خلال التركيز على مختلف الطرق والوسائل التي من شأنها تحسين ممارسة المهنتين كالحرص على تحضير برامج التكوين وفقا للمعايير الدولية والتشجيع على تنظيم الملتقيات العلمية والمهنية، كما يلاحظ إهتمام المجلس بضبط الرقابة على تنفيذ القواعد المهنية والأخلاقية المرتبطة بمهنتي المحاسبة والتدقيق من خلال تكوين لجنة الإنضباط والتحكيم، وإضافة إلى ما سبق يلاحظ أنه من بين ما يثبت محاولة المشرع الجزائري الرفع بمستوى المهنتين هو تشكيل لجنة المراقبة النوعية، إذ يظهر من المهام التي تتولى بها اللجنة التوجه الجديد نحو تحسين نوعية الخدمات التي تقدمها مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومحاولة ضمان جودة عالية في إحترام قواعد ممارسة المهنتين.

الفرع الثاني : المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

أنشئ المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون رقم 01-10 لاسيما المادة (14) منه، وهذا على غرار الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات وكذا المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويقوم بتسيير هذا المصنف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

أولا : المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

طبقا لأحكام المادة (15) من القانون رقم 01-10، فإن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكرها فيما يلي¹:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها ؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة وإستقلاليتهم ؛
- السهر على إحترام قواعد المهنة وأعرافها ؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشرها ؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة ؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.

ثانيا : المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

يعتبر المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين هو الهيئة التي تقوم بإدارة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين المنشأ في إطار التقسيم الجديد للمهنة من خلال القانون رقم 01-10 ويحدد مقره بالعاصمة، وقد حددت النصوص التطبيقية للقانون رقم 01-10 تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010: ص6.

1- تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين :

وفقا لأحكام المادة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011¹ المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على إقتراح من رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين. كما يتم إنتخاب أعضاء المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشحه بعد نهاية العهدة الثانية إلى بعد إنقضاء ثلاثة سنوات.

2- صلاحيات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين :

بحسب المادة (04) من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 السالف الذكر يكلف المجلس بالمهام التالية :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف 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 الموالية ؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها و توزيعها ؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛
- الإخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ؛
- تمثيل المصنف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة ؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

وبالإضافة إلى هذه المهام، ومن مضمون المادة (17) من القانون 10-01، "فإن المجلس الوطني للخبراء المحاسبين يساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات، وإعداد النصوص القانونية المتعلقة بالمهنة، كما يمثل مصالح مهنة الخبير المحاسب إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة"².

الفرع الثالث : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون رقم 10-01 لاسيما المادة (14) السالف الذكر، تتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات، ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، 2011: ص8، بتصرف بما يتوافق مع المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010: ص6، بتصرف.

أولا : مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

طبقا لأحكام المادة (15) من القانون السالف ذكره، تعتبر الغرفة الوطنية جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون بعدة مهام نذكرها كالتالي¹ :

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها ؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة وإستقلاليتهم ؛
- السهر على إحترام قواعد المهنة وأعرافها ؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية ؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة ؛
- إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

ثانيا : المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو الهيئة التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنشأة في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون رقم 10-01، ويحدد مقره بالعاصمة، وقد حدد تشكيكلته وقواعد سير هو صلاحياته بواسطة المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتضمن لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، والذي جاء في إطار النصوص التطبيقية للقانون رقم 10-01 المنظم للمهنة.

1 - تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

وفق الأحكام المادة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيات وقواعد سيره، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على إقتراح من رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. كما يتم إنتخاب أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، ولا يمكن لأي عضو ترشحه بعد نهاية العهدة الثانية إلا بعد إنقضاء ثلاثة سنوات.

2 - صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

وفق مضمون المادة (04) من المرسوم التنفيذي 11-26 يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبصفة منفصلة عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين في إطار التقسيم الجديد للمهنة بما يلي² :

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها ؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010: ص6.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص11.

- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة ؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها ؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة ؛
- الإنخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية ؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير ؛
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات الدولية المماثلة ؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ووفق الأحكام المادة (17) من القانون رقم 10-01، فإن المجلس الوطني لمحافظي الحسابات يساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بالمهنة، كما يمثل مصالح مهنة محافظ الحسابات إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

من خلال ما سبق يمكن القول أن مهنة المراجعة بعدما كانت تشرف على تنظيمها هيئة واحدة منذ سنة 1991 متمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فإن القانون رقم 10-01 الصادر في جوان 2010 جعلها تحت إشراف ثلاث هيئات جديدة وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة التابع رسميا لوزارة المالية، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وقد أصبحت بموجب هذا القانون كل الصلاحيات والمهام التي كانت تقوم بها الهيئة السابقة من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة، وكل اللجان المتعلقة بالمهنة تابعة لهذا الأخير، وهو ما يمس باستقلالية المهنة من خلال تبعيتها المطلقة للإدارة.

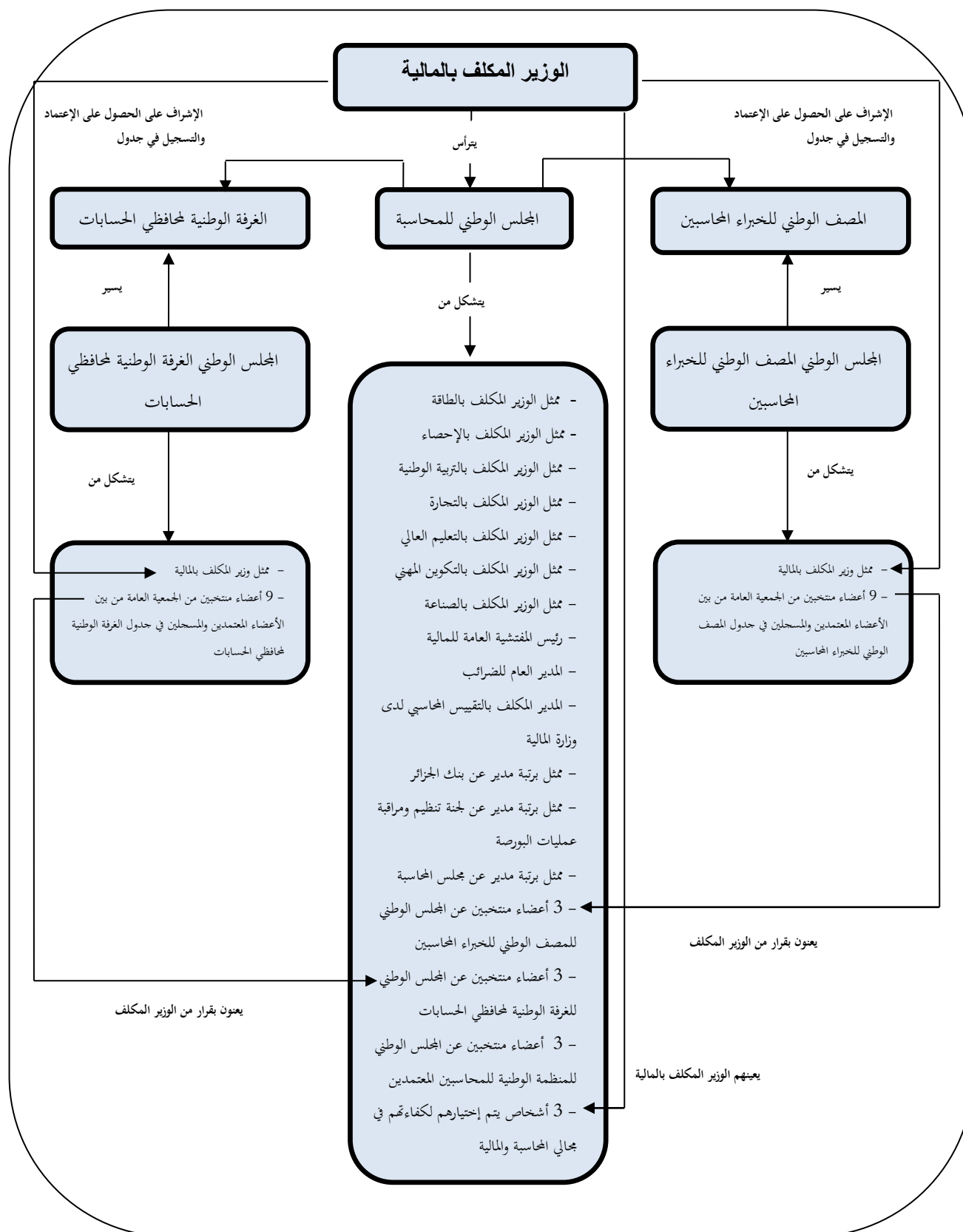
الفرع الرابع : العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر

لقد كشفت الإصلاحات التي قامت بها الجزائر والتي مست مهنة التدقيق المحاسبي أن الهيئات السابقة التي كانت تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق تقف أمام الرفع من مستوى المهنتين، لذا فقد قام المشرع الجزائري بإحداث تغييرات جذرية على تلك الهيئات حيث تم تغيير هيكلتها تحت سلطة وزير المكلف بالمالية، ومن أهم ما تم تغييره ما يلي :

- إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة ؛
- إحلال المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بثلاث هيئات جديدة :
 - المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ؛
 - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ؛
 - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تعمل هذه الهيئات على تحسين من مستوى ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق وتقريب أدائها إلى المستوى الدولي، لكن نظرا لإهتمام هذا الموضوع بتطوير مهنة التدقيق المحاسبي فسيتم غرض النظر عن هيكلة ومهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وكذا علاقتها بباقي الهيئات، ولتبسيط العلاقة بين تشكيلة الهيئات الجديدة التي لها يد في تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، تم وضع الشكل الموالي :

الشكل رقم (2-1) العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على التشريعات الجزائرية الحالية

يتضح من الشكل السابق أن تشكيلة الهيئات الثلاثة تم تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، ناهيك عن رئاسته للمجلس الوطني للمحاسبة، وكتلخيص للعلاقة بين كل هذه الهياكل يمكن القول أن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يعملان تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة الذي بدوره يخضع لإشراف الوزير المكلف بالمالية، وفي نفس الوقت كلها تعمل لإصلاح وتحسين ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

المطلب الثاني : الهيئة المشرفة على إصدار معايير التدقيق الجزائرية

"أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بخطوة هامة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية للتدقيق، إذ أن التفكير في إصدار هذه المعايير لم يكن وليد اليوم، وإنما كانت مندرجة في سياق الإصلاح المحاسبي لسنة 2001 مباشرة بعد إتمام عملية تصميم النظام المحاسبي المالي، أين تم تشكيل لجنة سميت حسب القانون 07-11 بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، والتي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، وفي سنة 2009 إقترح أعضاء هذه اللجنة إنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 01-10 الصادر في سنة 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أبطل هذا المشروع.

كما تناول التقرير الذي صدر عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في إطار تقييم وتحيين القانون 01-10 إنشاء لجنة "AdHoc" سنة 2014 متفرعة من المجلس الوطني للمحاسبة، حيث كلفت بمهمة تحيين القانون 01-10، وقد قامت هذه اللجنة في جوان 2015 بتقديم مقترح يتضمن تقويم مجموعة من المواد.

وفي سنة 2016 تكلل ذلك العمل الذي إمتد من 2011 إلى 2016 بتصميم معايير جزائرية للتدقيق، إذ يعتبر هذا التاريخ بمثابة إعلان ميلاد أولي لهذه المعايير، حيث تم إقتراح 36 معيار وطني للتدقيق 16 منها جاهزة للتطبيق إلى غاية يومنا الحالي، تم إصدارها متفرقة على أربعة مقررات مستمدة بصفة كلية من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، فيما تأخر إصدار 20 معيار المتبقية، ويعود سبب ذلك إلى أن اللجنة المكلفة بإعداد هذه المعايير أرادت تفادي مشكلة صعوبة فهمها من طرف المهنيين من جهة، وصعوبة تطبيقها والعمل بها من جهة أخرى، وبالتالي تفادي تكرار الخطأ المرتكب عند تبني النظام المحاسبي المالي¹.

"من خلال القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المتضمن مهنة الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فقد نصت المادة (5) منه على اللجان المتساوية الأعضاء المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة والتي تضم من بينها الأولى في الترتيب وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، والتي تتكون من :

- 3 أعضاء مهنيين منتخبين ؛

- 6 أعضاء مهنيين بإقتراح رؤساء الهيئات المهنية ؛

- 3 أعضاء غير مهنيين معينين ،وتسهر هذه اللجنة على :

¹ ريمة بصري، سفيان بن بلقاسم، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 " المصادقات الخارجية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، المجلد 6، العدد 3، ديسمبر 2019: ص118.

حسب المادة (11) من المرسوم التنفيذي 11-24، تتولى هذه اللجنة المهام التالية¹ :

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

نظرا لأن لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية تظم 12 شخصا من مهني المحاسبة والمراجعة ذوي مستوى عال في المجالين مما يؤهلها إلى القيام بالمهام المذكورة سابقا والمنصوص عليها من المرسوم التنفيذي السالف الذكر، لذلك فهي الجهة القائمة على إعداد معايير المراجعة ويتم ذلك بناء على عملية ملائمة المعايير الدولية للتدقيق بصيغة يمكن تطبيقها على الواقع الجزائري الذي ترى فيه اللجنة أنه لا يختلف فيه كثيرا عن ماهو موجود في العالم وخاصة الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط عبر التراب الوطني مثل ما تم في النظام المحاسبي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبية².

المطلب الثالث : أسباب إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

- سنتناول في هذا المطلب الأسباب التي جعلت الدولة الجزائرية تقوم بإصدار معايير التدقيق الجزائرية من أجل تحسين من جودة التدقيق، وقد قامت الدولة الجزائرية بإصدار معايير خاصة بها لعدة أسباب من بينها³ :
- توجه الجزائر نحو الإقتصاد الحر، وتوقيع إتفاقية الشراكة الأورو متوسطية لرغبتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والإندماج مع الإقتصاد العالمي في ضوء العولمة وفتح مجال أمام الإستثمار الأجنبي من خلال التوحيد المحاسبي ؛
 - قيام الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية ؛
 - إصلاح مهنة التدقيق بعد التدهور الذي شهدته في عملية المراجعة لنقص كفاءة المحاسبين خاصة بعد تبني النظام المحاسبي وضعف نظم الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات ؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، 2011: ص5.

² نوح لبوز، مبارك بوعلاق، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات إقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، المجلد 3، العدد 2، 2019: صص 12-13.

³ بختة مفتاح، حزة مفتاح، عامر مريم، إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، يوم 11-12 أبريل 2018: ص223.

- صدور القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة وتنظيم مهنة المحاسبة بإنشاء ثلاثة منظمات مهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ؛
- رغبة الجزائر في إصدار معايير تتوافق مع بيئة أعمالها ومستمدة من المعايير التدقيق الدولية سعيا للتوافق الدولي ولتحسين مهنة التدقيق أيضا بإعتبار أن المعايير دليلا يسترشد به المدقق لتحسين من جودة تقرير التدقيق.

المطلب الرابع : أهمية معايير التدقيق الجزائرية

- نظرا لأن معايير المراجعة الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية، وبالإسقاط على الواقع الجزائري وإعتقادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن أن يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية التي إكتسبتها المعايير الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي¹ :
- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل ؛
 - تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والإرتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها ؛
 - تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية ؛
 - تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق إتجاهها خاصة أن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر، الطبعة 1، الأردن، 2015: ص.ص 104-105.

المبحث الثاني : معايير التدقيق الجزائرية

تحاول الجزائر تحسين التدقيق الخارجي وتكييفه مع البيئة الدولية من خلال سن القوانين المحلية التي تنظم المهنة من أهمها قانون 10-01 وإصدار مجموعة من المعايير من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان "معايير التدقيق الجزائرية" من خلال 4 قرارات إلى حد هذه الدراسة، وسوف يتم التطرق إلى هاته القرارات كالتالي :

- المقرر رقم 022 المؤرخ في 04 فيفري 2016 ؛
- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 ؛
- المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017 ؛
- المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

قبل التطرق لمحتوى هاته المعايير سنحاول التعريف بالمعايير الجزائرية للتدقيق التي " تعتبر بمثابة مرجع أساسي للمدقق والإطار العام المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، إذ تهتم بتوضيح الخطوات والمراحل الهامة التي يمر بها محافظ الحسابات منذ قبوله المهمة من خلال رسالة المهمة وصولا إلى ثمره عمله وهو التقرير النهائي، غير أن هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الإقتصادي ومقتضيات التطبيق الجزائري للمعايير الدولية"¹.

وسنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء وشرح محتوى كل معيار على حدى.

المطلب الأول : الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية²

حسب المقرر رقم 022 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق حيث تستهدف هذه المعايير حسب ما نصت عليه المادة (2) منه، جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أو تعاقدية وهي كالتالي :

الفرع الأول : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 210 " إتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

أولا : مجال تطبيق المعيار

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة وعند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

ويخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقمة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

¹ ريم بصري، سفيان بن بلقاسم، مرجع سابق: ص119.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 022، 2016: ص2.

ثانيا : 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 ؛
- 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 والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.

ثالثا : الشروط الأساسية والمسبقة لعملية التدقيق حسب معيار 210

- يجب على مدقق الحسابات قبل البدء في عملية التدقيق التأكد من توافر الشروط المسبقة للتدقيق التي هي كالآتي:
- ضرورة توافق المرجع المحاسبي المطبق مع خصائص المؤسسة وأهداف الكشوفات المالية ؛
- تحمل الإدارة لجميع مسؤولياتها الناجمة عن إعداد والعرض الصادق للكشوفات المالية ؛
- ضرورة وضع الإدارة نظام رقابة داخلي فعال ؛
- أن يتمتع المدقق بكامل حقوقه في الحصول على جميع المستندات التي يطلبها ولا يوجد عراقيل أو قيود من طرف الإدارة ؛
- إذا واجهت المدقق بعض العراقيل التي تمنعه من تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم توفر الشروط الأساسية لعملية التدقيق، فعليه إتخاذ بعض الإجراءات من خلال عقد إجتماع طارئ مع الإدارة أو القائمين على شؤون المؤسسة وفي حالة عدم التوصل إلى إتفاق يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

رابعا : محتوى رسالة المهمة¹

1- الأحكام الأساسية لرسالة المهمة حسب المعيار 210 :

- يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق ما يلي :
- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق ؛
- مسؤوليات المدقق (السر المهني وإعفاء منه وفق ما نص عليه القانون) ؛
- مسؤوليات الإدارة (المسك المحاسبي وفق القواعد والمبادئ المنصوص عليها - وضع نظام رقابة داخلي فعال- إعطاء الحرية للمدقق للتواصل مع المستخدمين للوصول إلى الأدلة المثبتة -) ؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية (المرجع المحاسبي المطبق) ؛
- الإشارة إلى شكل ومضمون التقرير الذي يعده المدقق ؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع (رزمة فترة الأتعاب وكيفية دفعها) ؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق (وضع مخطط تنفيذ عملية التدقيق) ؛

¹ مرجع سابق: ص3.

- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها ؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة ؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشف المالية.

2- الأحكام الخاصة لرسالة المهمة :

في حال طرأت بعض الحالات الخاصة يجب أن تتضمن رسالة المهمة النقاط التالية :

- أحكام متعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء، أو إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان ؛
- أحكام متعلقة بالتعامل مع المدقق السابق عند الإقتضاء في حالة التدقيق الأولي لتوضيح بعض العمليات السابقة.

3- التدقيقات المتكررة لأحكام رسالة المهمة¹ :

- يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة ؛

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

■ وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة حيال طبيعة ونطاق تدخلات المدقق ؛

■ مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله ؛

■ حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الحكم في المؤسسة أو المساهمين ؛

■ ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان ؛

■ وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق.

- تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

خامسا : تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية

- يجب على المدقق أن لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك، مثلا لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق إذا كان الهدف من ذلك هو تجنب الحصول على رأي مع التحفظ حول جوانب معينة ؛

- قبل إنتهاء مهمة التدقيق، وإذا طلب المدقق بتعديل مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فإن عليه تحديد ما إذا كان هناك سبب معقول يستدعي ذلك مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة ؛

- إذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها، فيجب على هذا الأخير والإدارة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو تحت أي شكل آخر مناسب للإتفاق الكتابي ؛

- إذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، يجب عليه :

¹ مرجع سابق : ص 4.

- الإستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك ؛
 - تحديد وجود أي نوع من الإلتزام، تعاقدى أو شكل آخر، وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة أو المالكين أو سلطات المراقبة.
- سادسا : أحكام رسالة المهمة في حالة عملية التدقيق المشتركة¹
- في حالة التدقيقات المشتركة حيث تمنح المهمة إلى عدة مدققين فإن هؤلاء إما يعدون رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية ؛
 - في حالة رسالة المهمة المشتركة فإن هذه الأخيرة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين وميزانية الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم ؛
 - عندما يكون مدقق الكيان الذي يقوم بإعداد حسابات مجمعة أو مدججة هو أيضا مدقق كيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة، سيُقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة لعدة كيانات ؛
 - عندما يقوم المدقق باختيار إعداد رسالة مشتركة يجب أن يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا أن جميع الكيانات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة، كل فيما يخصه.

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 505 " التأكيدات الخارجية "²

أولا : مفهوم التأكيدات الخارجية

- 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، ويصنف إلى نوعين هما :
- 1- 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 يقدم معلومات مطلوبة.
 - 2- طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) : هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

ثانيا : مجال المعيار وهدفه

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

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

ثالثا : إجراءات تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية "

- يتعين على المدقق وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية" القيام بمجموعة من الإجراءات للتأكد من سلامة ودقة التأكيدات الواردة في القوائم المالية، كما يترتب على هذه الإجراءات مجموعة من النتائج وذلك كما يلي :

¹ مرجع سابق : ص5.

² مرجع سابق: ص2.

1- التعريف بإجراءات تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية "

يجب على المدقق في حالة قبول الإدارة إختيار مجموعة من الأطراف لطلب منهم تأكيد له بعض المعلومات، وعند لجوئه لذلك لابد من الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب الأخذ في الحسبان النقاط التالية :

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب ؛
- إختيار الطرف الآخر المؤهل للتأكيد على الطلب بتقديم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية كبيرة ؛
- تصور تصميم طلب تأكيد مع ضمان أن توجه الطلبات إلى الجهة المعنية، مع وجوب أن ينص الطلب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة ؛
- مباشرة إرسال الطلبات إلى الغير وكذا متابعتها.

أما في حالة رفض الإدارة السماح للمدقق بأرسال طلب التأكيد، يجب عليه أن يتحرى أسباب الرفض ويحاول الحصول على عناصر مقنعة حول ذلك، كما يقيم آثار الرفض على تقييمه لأخطار الإنحرافات المعنوية، وكذا وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة وذات مصداقية.

" أما في حالة إستنتاج وإذا إستخلص المدقق أن رفض الإدارة السماح له بإرسال التأكيد بسبب مخالفات غير مقبولة أو لعدم قدرتها الوصول إلى أدلة العناصر المثبتة، ذات دلالة ومصدقية من خلال إجراءات التدقيق البديلة، فإن المدقق مجبر على إبلاغ الأشخاص الساهرين على سير المؤسسة مع فحص آثار وضعية التدقيق وإعطاء رأيه "1.

2- نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية :

وتتمثل نتائج إجراءات التأكيدات الخارجية وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية" فيما يلي :

أ- مصداقية الردود على طلبات التأكيد : وتتمثل فيما يلي

- إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد ، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكملية لإزالة هذه الشكوك ؛

- الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلا تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد أو كشف التغييرات.

إذا اقتنع المدقق بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية.

- إذا قام الغير، الذي وجه إليه طلب التأكيد، بالإستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو بكيفية إعداد الردود على طلبات التأكيد، فإنه بإمكان له صلاحيات تحديد إجراءات الرد على المخاطر وتكون على النحو التالي :

- الرد غير وارد من المصدر الأصلي والصحيح ؛
- المكلف بالرد غير مرخص له بإعداد الأجوبة ؛

¹ مختار صابة، عبد الرحمن مغاري، مقارنة المعيار الجزائري مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 505 "ISA"، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، جامعة بومرداس، يوم 11-12 أبريل 2018: ص 377.

■ سلامة الإرسالية تم إعتراضها.

- إذا تلقى المدقق رد شفهي على طلب التأكيد فانه بإمكانه، حسب الظروف الطلب من الطرف الآخر أن يرد عليه خطيا مباشرة، وإذا لم يتلقى المدقق ردا خطيا يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.
- إذا حدد المدقق أن الرد على طلب التأكيد ليس صادقا، فلا بد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الإنحرافات المعنية بما فيها خطر الغش وطبيعة، وكذا رزنامة الإجراءات الأخرى للتقييم.
- ب- عدم تلقي الردود :** عدم تلقي الرد هو غياب الرد أو تلقي رد جزئي من طرف الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه.
- في مثل هذه الحالة يتعين على المدقق وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على ادلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية .

ج- حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل الضروري للحصول على أدلة مثبتة وكافية : في هذه الحالة إذا لاحظ أو رأى المدقق، أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعتبر ضروري من أجل الوصول إلى ادلة العناصر المثبتة والكافية، وإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم أدلة للعناصر المثبتة التي يحتاجها المدقق، وبالتالي إذا لم يحصل المدقق على التأكيد الضروري، فإنه مجبر على تحديد آثار ذلك، سواء كان ذلك عن طريق التدقيق من جهة أو كان عن طريق رأي المدقق من جهة أخرى.

- د- الفوارق¹ :** المقصود هنا هو ذلك الفارق أو ذلك الاختلاف في الرد بين المعلومات والبيانات الواردة من الغير، والمعلومات والبيانات التي طلب المدقق تأكيدها، أو محتوى الوثائق المحاسبية للكيان وهنا يتعين على المدقق القيام بما يلي :
- يجب على المدقق البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أو لا إلى وجود إنحرافات ؛
- فقد تشير بعض الفوارق بالمقارنة مع طلبات التأكيد، إلى وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في الكشف المالية .
- ففي حالة الكشف عن إنحرافات فعلية فيتوجب على المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش أو نقص في المراقبة الداخلية للمعلومة المالية .

3- تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها :

يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكتملة.

كما يمكن للمدقق عند تقييم نتائج طلبات التأكيد الخارجي تصنيفها وفق الأصناف التالية :

- رد مؤهل، يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق ؛
- الرد غير المؤثوق ؛
- عدم الرد ؛

¹ بلال شخي، قراءة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية"، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، يوم 11-12 أبريل 2018: ص.ص 33-34.

- رد يحمل فوارق.

كما يتعين على المدقق الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة في جهات أخرى، مع تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة أو ضرورة الاستعانة بأدلة مثبتة مكملة .

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 560 " الأحداث اللاحقة " ¹

أولا : مفهوم الأحداث اللاحقة

حسب ما ورد في المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائية للتدقيق أنها :

هي تلك الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوفات المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، أو هي الأحداث التي تحدث بعد تقرير مدقق الحسابات إلى غاية اعتماد الكشوفات من قبل الهيئات المداولة لها.

* **تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) :** هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الأقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

* **تاريخ تقرير المدقق :** هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية.

* **تاريخ المصادقة على الكشوف المالية :** هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة.

* **تاريخ إصدار الكشوف المالية :** هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، لأطراف خارجية.

ثانيا : مجال المعيار وأهدافه

يعالج هذا المعيار إلى التزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتمثل أهداف المدقق في إطار هذا المعيار في :

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

- معالجة الكشوفات المالية المتضمنة للأحداث اللاحقة وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

ثالثا : الإجراءات التي يقوم بها المدقق إتجاه كل نوع من أنواع الأحداث اللاحقة

يمكن تصنيف الأحداث اللاحقة إلى ما يلي :

1- أحداث تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق :

- يجب على المدقق اجراء عمليات التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى اقرب تاريخ ممكن منه ؛

¹ مرجع سابق: ص2.

- يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة إجراءات التدقيق ؛
- يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة التي من شأنها قد تتطلب جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقريره وتعديل الكشوف المالية أو الإفصاح عنها، وتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :
- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعية ؛
- قراءة محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الادارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ الكشوف المالية ، والإستفسار عن الأمور التي تم مناقشتها في الإجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد ؛
- الإطلاع على آخر قوائم مالية متاحة والموازنات التقديرية والتنبؤات والتقارير الإدارية الأخرى وإجراء المقارنات الضرورية ؛
- الإستفسار أو توسيع الإستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من مستشار المؤسسة عند الدعاوي و المطالبات ؛
- الإستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أي أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

2- الأحداث المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية :

- لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أو أية إستفسارات فيما يتعلق بالكشوف المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور الكشوف المالية، فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على الكشوف المالية تقع على الإدارة، وإذا صادف أن أعلمته الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على الكشوف المالية وذلك بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة عليها، فوجب عليه :
- مناقشة المسألة مع الإدارة ؛
 - تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية.
 - وإذا عدلت الإدارة الكشوف المالية فوجب عليه :
 - تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم.
 - وإذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما يمنعان الإدارة من الحد في تعديل الكشوف المالية، ولا يمنعان المسؤولين عن المصادقة على الكشوف المالية فيجب عليه :
 - إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط ؛
 - إما إصدار تقرير تدقيق جديد أو تقرير معدل.

3- الأحداث المكتشفة بعد نشر الكشوف المالية :

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي إستفسار فيما يتعلق لهذه الكشوف المالية .

الفرع الرابع : المعيار الجزائي للتدقيق (م ج ت) 580 " التصريحات الكتابية"¹

أولا : مفهوم التصريحات الكتابية

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

¹ مرجع سابق :ص2.

ويعالج هذا المعيار :

- إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية ؛
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

ثانيا : أهداف المدقق

- 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.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

ثالثا : واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية

- 1- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة :** على المدقق أن يطالب الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها ما يلي :
 - جميع مسؤولياتها في إطار اعداد الكشوف المالية ؛
 - التقييم النزيه للكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به ؛
 - تأكيد أن كل المعلومات ذات دلالة ومصدقية طبقا لأحكام رسالة المهمة ؛
 - تأكيد أن كل المعلومات مفيدة وموضحة على الكشوف المالية.
- 2- التصريحات الكتابية الأخرى :** هي عبارة عن تكملة للتصريحات الكتابية المطلوبة إلا أن المدقق يرى الحصول عليها أمر ضروري لدعم عناصر مقنعة أخرى التي تتعلق بالكشوف المالية فالمدقق يقوم بمطالبة هذه التصريحات والتي يمكن أن تتضمن إحدى المسائل التالية :
 - الإعلام بكل النقائص بالمراقبة الداخلية التي لها تأثير معتبر على المعلومة المالية ؛
 - غياب رأي هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي لها تأثير كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها ؛
 - حالة الدعاوي والنزاعات المحتملة أو المعلومة التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية ؛
 - الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.
- 3- التصريحات الكتابية المشكوك في مصداقيتها :**
 - أن يحدد مدى تأثير شكوكه في كفاءة ونزاهة وأخلاقيات أو حتى إلتزام أو تنفيذ التصريحات الكتابية حول مصداقيتها ؛
 - وضع إجراءات التدقيق اللازمة إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى وذلك لحلها ؛
 - أخذ التدابير اللازمة المتعلقة بتحديد الأثر على الرأي الوارد في تقريره وذلك إذا تأكد من أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة.

4- التصريحات الكتابية الغير المتحصل عليها :

- مناقشة الإدارة حول عدم تقديمها للتصريحات الكتابية المطلوبة ؛
- إعادة تقييم نزاهة الإدارة ؛
- تقييم أثر نزاهة الإدارة على مصداقية التصريحات الكتابية ؛
- إتخاذ القرارات المناسبة ؛
- تحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقريره.

5- خصائص التصريحات الكتابية : للتصريحات الكتابية ثلاثة خصائص تتميز بها والمتمثلة فيما يلي

- 1- التاريخ : يجب أن يكون أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشف المالية وليس بعده ؛
- 2- المدة : يجب أن تشير التصريحات الكتابية إلى كل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق ؛
- 3- الشكل : يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق.

جدول رقم (2-1) الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائية

معايير التدقيق الجزائية	مجال تطبيق المعيار	هدف المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق "	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة حول أحكام مهمة التدقيق وكل ما يخص مهام تدقيق الكشف المالية التاريخية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة أما نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق هي أمثلة يجب تكييفها مع متطلبات وشروط خاصة بالمهمة.	هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق وضمان أن كل شروط التدقيق مجتمعة والتأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة على أحكام مهمة التدقيق ويجب على المدقق ان يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الشروط المعروضة في رسالة المهمة يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.
المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية "	يعالج هذا المعيار إستعمال المدقق إجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية.	يلجأ المدقق إلى إجراءات التأكيدات الخارجية هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
المعيار الجزائري للتدقيق 560 " الأحداث اللاحقة "	يتطرق المعيار إلى التزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشف المالية.	المهدف هو الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي تدل على الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقريره والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية.
المعيار الجزائري للتدقيق 580 " التصريحات الكتابية "	يعالج الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشف المالية وكذلك الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيّد تطبيق هذا المعيار.	المهدف هو الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة تؤكد فيها قيامها بمسؤولياتها في إعداد الكشف المالية وتعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشف المالية عن طريق التصريحات الكتابية أو بالتأكدات الخاصة والرد بشكل ملائم على التصريحات المقدمة من طرف الإدارة.

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على ما سبق

المطلب الثاني : الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية¹

صدرت هذه المجموعة بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 عن وزارة المالية، والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية أخرى للتدقيق حسب ما نصت عليه المادة (01) من المقرر وهي كالتالي :

الفرع الأول : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 500 " العناصر المقنعة "

أولا : التعريف بالمعيار

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل مدقق الحسابات قصد التوصل إلى نتائج يمكن الإعتماد عليها لتأسيس رأيه وتتضمن العناصر المقنعة :

- المعلومات المحاسبية والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر اليومية، دفتر الأستاذ) وجميع الوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيانات التحويل.... إلخ) والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة ؛
- المعلومات الأخرى المجمعة أو المتحصل عليها من وثائق أخرى كالمحاضر الإجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين.....
- وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى إستنتاجات مبنية على يقين.

ثانيا : مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار واجبات مدقق الحسابات فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات وإستراتيجيات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصله إلى نتائج معقولة يمكنه الإعتماد عليها لإعداد تقريره النهائي وإبداء رأيه الفني المحايد ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة والمجمعة أثناء عملية التدقيق.

ويعالج معايير جزائرية أخرى للتدقيق :

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

ثالثا- هدف المعيار :

يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة وكافية توصل إلى نتائج معقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، 2016: ص2.

* م.ج.ت 315 : التعرف على مخاطر الإختلالات المعترية وتقييمها عن طريق معرفة لبيان ومخطئه.

* م.ج.ت 501 : العناصر المقنعة - إعتبارات خاصة.

* م.ج.ت 570 : إستمرارية الإستغلال.

* م.ج.ت 520 : الإجراءات التحليلية.

* م.ج.ت 200 : الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.

* م.ج.ت 330 : رد المدقق على المخاطر المقيمة.

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 300 " تخطيط وتدقيق الكشف المالية "

أولا : التعريف بالمعيار

وهو عبارة عن وضع إستراتيجية تدقيق شاملة، مستمرة ومتكررة، تبدأ من نهاية التدقيق السابقة حتى نهاية التدقيق الجارية للعملية.

ثانيا : مجال ونطاق تطبيق المعيار

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق " تخطيط وتدقيق الكشوفات المالية " إلتزامات المدقق في إطار تدقيق الكشف المالية وبالأخص التدقيقات المتكررة.

ثالثا : الهدف من المعيار

- يهدف المعيار الجزائري للتدقيق " تخطيط وتدقيق الكشوفات المالية " إلى :
- التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق ؛
- تشخيص المشاكل المحتملة، وحلها في الوقت المناسب ؛
- إنجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

رابعا : تخطيط مهمة التدقيق

تمثل مهمة التدقيق في توقع :

- المنهج العام للأعمال ؛
- إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعضاء فرقة التدقيق ؛
- تحديد المهام والمسؤوليات على أعضاء فرقة التدقيق ومراجعة أعمالهم ؛
- طبيعة الوسائل الضرورية لإنجاز المهمة، بما في ذلك اللجوء إلى خبراء ؛
- تنسيق العمل مع الخبراء ومراجعي الحسابات الكيانات في إطار عملية الدمج إن أمكن ذلك.

خامسا : الهدف الذي يرمي إليه المدقق

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية للتدقيق، برنامج عمل وفقا لحجم الكيان، والتعديلات في إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل كلما إقتضت الضرورة لذلك.

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 510 " مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية "

أولا : مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية، فالأرصدة الإفتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل :

- الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، خاصة الإحتمالات والإلتزامات المسجلة خارج الميزانية.

أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتسم بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

ثانيا : واجبات المدقق وفق هذا المعيار

- يجب على المدقق، ففي إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة والكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن :
 - أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الحالية بشكل صحيح، وأنها لا تحتوي على أي إحتلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة الجارية ؛
 - تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية، في إعداد الكشوف المالية للفترة الحالية ؛
 - أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة وتم عرضها بشكل صحيح ؛
 - فحص الكشوف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية ؛
 - إعلام الإدارة بالإحتلالات التي تحملها الأرصدة الإفتتاحية التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية ؛
 - وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر ؛
 - تقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل ؛
 - تعديل رأيه إذا كان في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة الجارية إقفال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية.

ثالثا : نتائج وتقرير المدقق

- يقوم المدقق بتقديم الرأي بتحفظ أو الرأي بالرفض (إستحالة تقديم الرأي) إذا توصل إلى إحدى النتائج التالية :
 - أنه غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الإفتتاحية، يجب أن يقدم رأي بتحفظ ؛
 - أن الأرصدة الإفتتاحية تحمل إحتلال لديه تأثير على الكشوف المالية للفترة الجارية ولم يتم تسجيل هذا الإحتلال محاسبيا، وفي هذه الحالة وجب عليه تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض ؛
 - إذا توصل المدقق إلى نتيجة أن الطرق المحاسبية للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر مقارنة بتلك المطبقة على الأرصدة الإفتتاحية أو أن أثر التغيرات المحدث على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيلها بالشكل الملائم ؛
 - أن موضوع المعلومة في الكشوف المالية غير ملائم للمرجع المحاسبي المطبق، يتوجب عليه تبعا للحالة تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض.

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"¹

أولا : مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار إلزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية بالإضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

¹ مرجع سابق: ص2، بتصرف.

ويقصد بالرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلس إلى إن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

ثانيا : أهداف المعيار

تتمثل أهداف المدقق في مايلي :

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة ؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساسا ذلك الرأي.

ثالثا : واجبات المدقق وفق هذا المعيار

- التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا إستخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.
- التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التاليتين :
- للم عندما يتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة ؛
- للم عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح له بإستنتاج أن الكشوف المالية لا تحمل إختلالات معتبرة.

جدول رقم (2-2) : الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائية

معايير التدقيق الجزائية	مجال تطبيق المعيار	هدف المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 300 " العناصر المقنعة "	يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق كما يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة للوصول إلى نتائج معقولة.	يهدف هذا المعيار الى تصور المدقق ووضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج معقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.
المعيار الجزائري للتدقيق 500 "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية "	يعالج هذا المعيار التدقيقات المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية إنتهاء التدقيق الجاري.	هدف المدقق هو التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب وأبضا إنجاز المهمة بفعالية وكفاءة.
المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الأفتتاحية-"	يخص هذا المعيار الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية بالإضافة إلى أنه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة .	يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية المناسبة التي تسمح بضممان نقل أرصدة اقبال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الحالية وتقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل.
المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية "	يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة وذلك شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائية للتدقيق.	يجب على المدقق تشكيل رأي حول الكشوف المالية والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس هذا الراي سواء كان معدل أو غير معدل.

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على ما سبق

المطلب الثالث : الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائية¹

حسب المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائية للتدقيق، حيث تستهدف هذه المعايير الكشف المالية والمرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أو تعاقدية، حسب منصت عليه المادة (02) منه وهي كالتالي :

الفرع الأول : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 520 " الإجراءات التحليلية "

أولا : مفهوم الإجراءات التحليلية

هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة، وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

ثانيا : مجال تطبيق المعيار

- يعالج هذا المعيار استخدام المدقق الإجراءات تحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها ؛
- إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

ثالثا : أهداف المعيار

- يجب عل المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية ؛
- يجب على المدقق تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 570 " إستمرارية الإستغلال "

أولا : مفهومه

حسب فرضية إستمرارية الإستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، ويتم إعداد الكشوف المالية للإستخدام العام على أساس هذه الفرضية، بإستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

ثانيا : مجال تطبيق المعيار

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

ثالثا : الأهداف

أهداف المدقق هي ما يلي :

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية إستمرارية الإستغلال ؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 023، 2017: ص1.

- إستخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو لا 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.

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين "

أولا : مجال تطبيق المعيار

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، إن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته ؛
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

ثانيا : أهداف المعيار

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 ؛
- في حالة إستخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق.

ثالثا : العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الإعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات 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 الكشف المالية، فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها إستغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 620 " إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "¹

أولا : مجال تطبيقه

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق إضافة إلى كفاءات الأخذ بإستنتاجات الخبير.
- الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق والتي تستخدم أعمالهم في ميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء 1، مرجع سابق: ص 103.

ثانيا : أهداف المدقق

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الإستعانة بالخبير الذي سيعينه ؛
- تحديد إذا قرر إستخدام أعمال الخبير الذي عينه ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات المدقق.

ثالثا : مسؤولية المدقق في رأي التدقيق

يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها إستخدامه لأعمال خبير عينه، مع ذلك إذاخلص المدقق الذي إستخدام أعمال خبير عينه، وإتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لإحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج وخلاصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

وفيما يلي جدول يلخص الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائية

جدول رقم : (2-3) الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائية

معايير التدقيق الجزائية	مجال تطبيق المعيار	هدف المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الإجراءات التحليلية "	يعالج هذا المعيار إستخدام المدقق الإجراءات تحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها كما تعتبر إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث غير الاعتيادية.	يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية كما يجب عليه أدائها في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في الجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.
المعيار الجزائري للتدقيق 570 " إستمرارية الإستغلال "	يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية.	يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية إستمرارية الإستغلال وإستخلاص النتائج حول قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله من خلال العناصر المقنعة وتأثيرها على تقرير المدقق.
المعيار الجزائري للتدقيق 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين "	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.	الهدف من هذا المعيار تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، وفي حالة أستخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق.
المعيار الجزائري للتدقيق 620 " إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفايات الأخذ بإستنتاجات الخبير.	يهدف المدقق إلى تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الإستعانة بالخبير الذي سيعينه وكذلك تحديد إذا قرر إستخدام أعمال هذا الخبير بما يتلائم مع إحتياجات التدقيق.

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على ما سبق

المطلب الرابع : الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية¹

حسب المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، حيث تستهدف هذه المعايير الكشف المالية والمرفقة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أو تعاقدية، حسب ما نصت عليه المادة (02) منه وهي كالتالي :

الفرع الأول : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 230 " وثائق المراجعة "

أولا : مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشف المالية، ولا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

ثانيا : الأهداف

متمثلة في تحضير الوثائق التي :

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره ؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة ؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية ؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة.

الفرع الثاني : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 501 " العناصر المقنعة إعتبارات خاصة "

أولا : مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشف المالية.

ثانيا : الأهداف

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص :

- وجود المخزونات وحالتها ؛
- إكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ؛
- وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 077، 2018: ص 02.

الفرع الثالث : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 530 " السبر في التدقيق "

يتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري 200 " الاهداف العامة للمدقق".

أولا : مفهوم السبر

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

ثانيا : مجال تطبيق المعيار

- يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق إستخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق ؛
- يتم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 العناصر المقنعة الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز وإجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصه معقولة والتي يؤسس رأيه عليها.

ثالثا : الهدف

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة.

الفرع الرابع : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها "

أولا : مجال تطبيق المعيار

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

ثانيا : الأهداف

المهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة، والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

وفي ما يلي جدول يلخص الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية :

جدول رقم (2-4) : الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية

معايير التدقيق الجزائرية	مجال تطبيق المعيار	هدف المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق المراجعة "	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، كما يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق.	يهدف هذا المعيار إلى تشكيل الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، وكذلك وثائق تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.
المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة باعتبارات خاصة "	يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.	يهدف المدقق إلى الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة تخص وجود المخزونات وحالتها وإكمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تخص الكيان.
المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السبر في التدقيق "	يعالج هذا المعيار طريقة إستخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد وإختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الإختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.	يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة.
المعيار الجزائري للتدقيق 540 " مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة "	يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بما في إطار تدقيق الكشوف المالية.	هدف المدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة، والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة.

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على ما سبق

المطلب الخامس : متطلبات تفعيل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية¹

من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي لمعايير التدقيق الجزائرية لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تفعيل وترسيخ الدور الأساسي للتدقيق المحاسبي الخارجي وعدم جعله كإجراء قانوني روتيني يحقق أهدافا محدودة، ومن هنا يمكن أن ندرج بعض العناصر والتي من شأنها المساهمة في تفعيل معايير التدقيق الجزائرية، كما يلي :

- لابد على لجنة المعايير المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من القيام بإعداد مسودات المعايير وعقد إجتماعات تجمع بين المهنيين والأكاديميين مثل ما يقوم به مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وهذا للتشاور حول المعيار محل الصدور من أجل الوصول إلى صيغة ملائمة تأخذ بعين الاعتبار الجانب الشكلي والمحتوى بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية وبيئة الأعمال الجزائرية، كما تقوم بإصدار إرشادات وتفسيرات خاصة بكل معيار حيث يسهل فهمها وتطبيقها في الميدان ؛

- تفعيل لجنة التكوين المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بدورات تكوينية للمهنيين وتبيين كيفية التطبيق العملي لمعايير التدقيق الجزائرية ؛

- ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية بصفة مستمرة وهذا فيما يخص معايير التدقيق الجزائرية يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين ؛

- ضرورة إعادة تنظيم مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية بما يضمن إستقلاليته، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها وبما يتماشى مع معايير التدقيق الجزائرية ؛

- فحص مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية من قبل أطراف خارجية تتوافر لديهم الخبرة اللازمة لذلك كفحص النظير وفحص المنظمات المهنية بصفة دورية من أجل ضمان أدائها بمستوى يحقق الرضا لأصحاب المصالح ؛

- العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والإعتراف بالتطورات الحديثة في التدقيق المحاسبي الخارجي، وهذا بتطويرها، وكذا إدراج مقياس معايير التدقيق الجزائرية خصوصا للطلبة تخصص محاسبة ومالية.

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء 1، مرجع سابق: ص106.

المبحث الثالث : ماهية تقرير المدقق الخارجي

تعتبر التقارير المنشورة للمؤسسات وسيلة أساسية يتم من خلال الإفصاح عن نتائج أعمالها لمدة مالية محددة وإظهار مركزها المالي عند نهاية تلك الفترة، حيث أن جل المستخدمين لتلك التقارير خارجيين كانوا أو داخليين يعتمد بدرجة كبيرة على محتواها ومضمونها من أجل إتخاذ قراراتهم المختلفة وتوقعاتهم المستقبلية حول مستقبل المؤسسة، وبالتالي فإن التقارير تلعب دورا مهما وجوهريا في قرارات المستخدمين¹، وهذا ما يجعل المدقق ملزم بإعطاء معلومات منظمة ومرتبطة تمتاز بخواص تزيد من مصداقيتها وتكسب ثقة مستخدميها، لكي تلي حاجاتهم المختلفة والمتنوعة.

المطلب الأول : تعريف تقرير المدقق الخارجي

رغم أن التقرير عبارة عن مجموعة معلومات مرتبة بشكل قانوني، إلا أن هاته المعلومات تمثل زيادة عمل المدقق، فالتقرير الوسيلة الوحيدة للمدقق للتعبير عن رأيه المحايد والفني عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض الاستعانة به في اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي وجه إليها هذا التقرير، حيث لتقرير المراجع الخارجي عدة تعريفات أهمها :

- يعرف تقرير المراجع الخارجي بأنه : " وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة تطابق المعلومات الإقتصادية المهنية المتعارف عليها"².

- يعرف أيضا بأنه : " خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من خلال مراجعة والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات، والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية"³.

- ويعرف بأنه : " التقرير الذي يوضح الرأي الفني المحايد في القوائم المالية للشركة، وقد يكون هذا التقرير مختصرا ويتم نشره مع القوائم المالية ويطلق عليه عادة تقرير الميزانية، وقد يكون مطولا يحتوي على العديد من الأمور التفصيلية والجدول والكشوف الإحصائية والملاحظات والتعليقات التفسيرية، وهذا التقرير المطول يقدم للإدارة للاستخدام الداخلي"⁴.

- كما عرف بأنه : " المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية"⁵.

من خلال التعاريف السابقة يمكن إستنتاج أن التقرير عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن مدقق الحسابات تقدم للجهة التي عينته، تتضمن إبداء/أو عدم إمكانية إبداء رأيه الفني المحايد حول شرعية وصدق القوائم المالية، من أجل إستخدامها من طرف أصحاب المصالح.

¹ مجيد عبد زيد حمد، دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الإستثمار في أسهم الشركات - من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 12، العدد 4، 2010: ص192.

² محمد سعيد دحبور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009: ص56.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن: ص161.

⁴ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008: ص483.

⁵ محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2004: ص82.

المطلب الثاني : محتوى تقرير المراجعة الخارجية

الفرع الأول : عناصر التقرير

أوضح المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية " العناصر الأساسية لتقرير المراجع على النحو التالي¹ :

أولا : عنوان التقرير

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن

✍ عنوان يشير بوضوح أن تقرير لمدقق مستقل ؛

✍ المرسل إليه ؛

✍ فقرة تمهيدية تذكر :

● تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية ؛

● الكشف المالية التي تمت مراجعتها ؛

● ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى ؛

● تاريخ إقفال أو الفترات التي تغطيها كل الكشف المالية التي تمت مراجعتها.

ثانيا : شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين

تبين هذه الفقرة أن الإدارة مسؤولة عن إعداد الكشف المالية وفق المرجع المحاسبي المطبق، كذلك المحافظة على المراقبة الداخلية التي تعتبر ضرورية لإعداد الكشف المالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء صدرت عن غش أو نتيجة أخطاء.

ثالثا : شرح لمسؤولية المدقق

توضح هذه الفقرة مسؤولية المدقق التي يمكن تحديدها في :

✍ المتعلقة بالتعبير عن إبداء الرأي حول الكشف المالية على أساس تدقيقه، وأن هذا الأخير قد تم وفق المعايير الجزائية للتدقيق ؛

✍ كما يجب أن يشير الى أن هذه المعايير تستوجب على المدقق إحترام القواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول أن الكشف المالية لا تتضمن إختلالات معتبرة.

رابعا : شرح التدقيق

✍ يشير الى أن التدقيق هو وضع حيز التنفيذ إجراءات قصد التحصيل وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بالمبالغ والمعلومات المتضمنة في الكشف المالية ؛

✍ إختيار الاجراءات الموضوعية حيز التنفيذ، بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، 2016: ص4، بتصرف.

خامسا : الرأي حول الكشف المالية

في هذه الفقرة يجب أن يبين التقرير بشكل واضح رأي المدقق فيما إذا كانت الكشف المالية منتظمة وتعرض بصدق، وتعطي الصورة الوافية للوضعية المالية للمؤسسة وفقا للنظام المالي المحاسبي، وهذا الرأي قد يكون بتحفظ، أو بدون تحفظ، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

سادسا : تاريخ التقرير لمدقق

يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير التدقيق بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه لعناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشف المالية.

سابعا : عنوان المدقق

يجب أن يشير تقرير المدقق إلى العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه.

وفي ما يلي نموذج لتقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية "

الشكل رقم (2-2) : نموذج لتقرير المراجع وفقا للمعيار الجزائي للتدقيق

المدقق المستقل :

المرسل إليه :

لقد قمنا بمراجعة الكشوف المالية المرفقة للشركة "س" بما فيه ذلك الكشوف التالية (بتاريخ الإقفال أو الفترة التي يغطيها التدقيق): الميزانية، حسابات النتيجة، بيان التغيرات في الأموال الخاصة، كشف سيولة الخزينة والملحق.

مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية

بعد المسيرين الاجتماعيين مسؤولين عن إعداد والعرض الصحيح للكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وكذلك على مراقبة الداخلية التي يعتبرونها ضرورية لإعداد الكشوف المالية خالية من الإختلالات المعتبرة، سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن الأخطاء.

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأينا حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا، قمنا بالتدقيق وفقا للمعايير الجزائية للتدقيق. يستوجب من هذه المعايير الإلتزام بالقواعد الأخلاقية، تخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف مالية خالية من الإختلالات المعتبرة.

يستدعي التدقيق وضع حيز التنفيذ الإجراءات قصد جمع عناصر مقنعة متعلقة بالمبالغ والمعلومات الواردة في الكشوف المالية. إختبار الإجراءات الموضوعية نابع عن الحكم الخاص للمدقق، بما في ذلك تقييم المخاطر أن تتضمن الكشوف المالية إختلالات معتبرة سواء أكانت صادرة عن الغش أو ناتجة عن أخطاء.

بإجراء هذا التقييم للمخاطر، يأخذ بعين الاعتبار المراقبة الداخلية للكيان والمتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية بشكل صحيح قصد تحديد إجراءات التدقيق الملائمة للظرف، وليس بغاية إبداء الرأي حول فعالية نظام المراقبة الداخلية للكيان. يمثل التدقيق كذلك في تقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعتمدة، عقلانية التقديرات المحاسبية المعدة من طرف الإدارة وعرض مجمل الكشوف المالية.

الرأي حول الكشوف المالية المعدة وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة

برأينا الكشوف المالية للمؤسسة "س" بعنوان النشاط المقفل بتاريخ 31 ديسمبر ن 200، منتظمة وتعرض بصدق، وفي جميع جوانبها المعتبرة (أو تعطي الصورة الوافية)، الوضعية المالية للمؤسسة "س" بتاريخ 31 ديسمبر ن 200 وكذا النجاعة المالية وسيولة الخزينة للسنة المالية المقفلة بهذا التاريخ وفقا للنظام المحاسبي المالي.

تقرير حول إلتزامات قانونية وتنظيمية أخرى

(محتوى وشكل هذا الجزء من تقرير المدقق يتغير حسب طبيعة الإلتزامات الخاصة به)

هوية وتوقيع المدقق.

تاريخ التقرير.

عنوان المدقق.

المصدر : الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، 2016: ص 5.

الفرع الثاني : محتوى التقرير

حسب القرار المؤرخ في 24 جويلية 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، يمكن تقسيم محتوى التقرير إلى ثلاث فقرات رئيسية وهي¹ :

أولا : المقدمة

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات ب :

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه ؛
- التعريف بالكيان المعني ؛
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية ؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل للكيان ؛
- التذكير بمسؤوليته المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية ؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية ؛
- تحديد إذا تم ارفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الإقتضاء.

ثانيا : الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم :

- يشير الى اهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة
 - للـ رأي بالقبول ؛
 - للـ رأي بتحفظ ؛
 - للـ رأي بالرفض.

ثالثا : فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت إنتباه القارئ لنقطة ولعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط جلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات، يُلزم محافظ الحسابات إبداء الملاحظات الضرورية.

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014: ص14.

المطلب الثالث : الخصائص المتعلقة بتقرير المراجعة الخارجية

من الخصائص التي يتضمنها تقرير المراجع يمكن ذكر¹ :

- **الإيجاز** : ألا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم، ولا يكون هناك كلمات غير مرتبطة أو التفاصيل الكثيرة التي تفقد التركيز.
- **الوضوح** : يجب ألا يكون أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح ؛
- **الأهمية** : يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد، وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ألا تكون ذات أهمية ؛
- **الصحة والدقة** : يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة، حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات ؛
- **الترباط** : يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع قارئ التقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه ؛
- **الصدق والأمانة** : يجب ألا يكن المراجع متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانه.

المطلب الرابع : أنواع تقرير المراجعة الخارجية

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها المدقق الخارجي إلى ثلاثة تقسيمات، فأول تقسيم حسب الغرض من التقرير إذ يمكن التمييز بين التقرير العام والتقرير الخاص، أما ثاني تقسيم فحسب التفاصيل التي يتضمنها التقرير حيث يتم التمييز بين تقرير مطول وتقرير مختصر، وثالث تقسيم وهو الشائع ينبي الموقف الذي يأخذه المدقق في رأيه إذ يمكن التمييز بين أربعة أنواع تقرير نظيف، تقرير متحفظ، تقرير معارض وتقرير الإمتناع عن إبداء الرأي وستطرق إلى شرح التقسيمات بالتفصيل فيما يلي :

الفرع الأول : التقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها

أولا: التقارير الخاصة

وتشمل العديد من التقارير التي يعدها المراجع وفقا للمهام والأغراض الأخرى التي قد تطلب منه بخلاف مراجعة القوائم المالية²، حيث أشارت المادة (25)³ من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهن الثلاث "يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر على حسابات المدعمة أو الحسابات المدججة ومنها :

- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة ؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات ؛

¹ سعاد شكري معمر، التقارير المالية وأثارها على إتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة بومرداس، 2015، ص.ص 37-38.

² عماد سعيد الزمر، أحمد أبو الوفا رمضان وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة: ص 211.

³ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010: ص 7.

- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصص الاجتماعية ؛
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.
- كما حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، إذ أشارت المادة (02) إلى معايير تقارير محافظ الحسابات، فعلاوة على التقارير التي أشارت إليها المادة (25) من القانون 10-01، أضافت عليهم التقارير التالية¹ :
- معيار يتعلق بجائزة أسهم الضمان ؛
 - معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال ؛
 - معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال ؛
 - معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى ؛
 - معيار يتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم ؛
 - معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم ؛
 - معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.
- وقد حدد القرار رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013 محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، السالف الذكر مع تعديل حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات، تحت مسمى معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشرة تعويضات، وهذا حتى يتوافق مع نص المادة (680) من القانون التجاري.

ثانيا : تقارير المراجعة العامة

وهي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات والقوانين العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات، والتي تفرض عليها بتقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي مستقل، ويكون بمهدف إبداء رأيه حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية، والمراجع هنا يتحمل كامل مسؤوليته في البيانات والقوائم التي قام بمراجعتها.

الفرع الثاني : التقارير من حيث محتوياتها من معلومات

أولا : التقرير المختصر

يعتبر هذا هو الشكل العادي المتعارف عليه لتقرير المراجع، والذي يرفق بالقوائم المالية المنشورة وعلى الرغم من أن هذا التقرير يتصف بالإختصار، إلا أن ذلك لا يعني إطلاقا عدم وضوح ما يحتويه، فالإختصار ينبغي ألا يكون به أي خلل في توصيل رأي المراجع وحكمه على القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية².

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 30، 2011: ص19، بتصرف.

² حامد طلبة أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة 1، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان، 2011: ص62.

إذن يستخدم هذا التقرير لأغراض المراجعة الخارجية من أجل إيصال المعلومات للطرف الثالث وعادة ما يعتمد هذا النوع من التقارير إذا لم تكن هناك ملاحظات بالمرّة أو لم تكن كثيرة تستدعي الشرح أو الإيضاح¹.
فالتقرير المختصر هو التقرير الذي يربط دائماً بالقوائم المالية ويهدف أساساً إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

ثانياً : تقرير المطول

التقرير المطول يعد بواسطة المراجع الخارجي بناءً على طلب إدارة المنشأة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك حيث تطلب تلك الجهات معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لمدة خمس سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفق النقدي².

الفرع الثالث : من حيث إبداء الرأي

أولاً : التقرير النظيف³

والمعبر عن رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المالية، ولا يحتوي على أية ملاحظات أو تحفظات، ويعبر عن التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتأكيد من سلامة القوائم المالية، ويصدر المراجع هذا النوع من التقارير في حالة توفر الشروط التالية :

- في حالة حصول المراجع على أدلة وقرائن إثبات كافية، حيث تؤكد هذه الأدلة والقرائن على عدم الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- تأكد المراجع من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى ؛
- تأكد المراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الإستمرارية حتى تاريخ إصداره لتقريره ؛
- تأكد المراجع من أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي وتشمل على جميع البيانات والمعلومات الإيضاحية التي تجعل تلك القوائم المالية غير مظلمة.

ويمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف في بعض الحالات أهمها :

- عدم إستقلال المراجع بالنسبة للمؤسسة ؛
- عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالصورة التي تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية ؛
- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة كلية أو جزئية ؛
- عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة مالية إلى أخرى ؛
- عدم كفاية أدلة وقرائن الإثبات، وعدم تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع مثل تلف أو فقدان السجلات.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العملية، مرجع سابق: ص136.

² أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009: ص266.

³ شكري معمر سعاد، مرجع سابق: ص43.

ثانيا : التقرير المتحفظ

ويتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويقوم المراجع بتقييد فقرة المحتوى والرأي أو تقييد فقرة الرأي فقط، حيث يتم إصداره وفق الحالة الأولى عندما لا يتمكن المراجع من جمع الأدلة الكافية وفق ما تنص عليه معايير المراجعة المعمول بها، ويصدر في الحالة الثانية عندما يتأكد أن القوائم المالية لم يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها، حيث يجب عليه أن يضيف إلى تقريره فقرة توضيحية تبين فقرة إبداء الرأي يشرح فيها أسباب التحفظات، وعموما تتمثل هذه التحفظات في :

- في حالة وجود قيد على عمل المراجع الخارجي كمنعه من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، أو عدم السماح له بالحصول على مصادقات من العملاء أو عدم تمكنه من الإطلاع على وثائق المؤسسة ؛
- في حالة وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية فهذا يدل على عدم الانسجام مع عدالة الإفصاح في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، أو عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- في حالة وجود خلاف بين المراجع وإدارة المؤسسة بخصوص عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية، حيث يمكن أن يكون النقص في الإفصاح يصعب إستكماله في تقرير المراجع فيجب أن يشر إليه¹.
- بسبب عدم التأكد من إستمرارية المشروع².

ثالثا : التقرير السلبي

يعد المدقق الخارجي تقريراً سلبياً عندما يعتقد أن كل القوائم المالية تتسم بالتضليل والتحريف ولا تعبر إطلاقاً على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويجب أن يدعم هذا الرأي بمراجع وأدلة تم جمعها أثناء عملية الفحص تثبت عدم وجود اتفاق مع المبادئ المحاسبية بشكل واضح يؤثر على عدالة القوائم³.

وبصفة عامة لا يمكن للمراجع أن يبدي رأياً سلبياً إلا إذا كانت الأخطاء التي لاحظها تمس حقيقة وصدق وشرعية الحسابات أو تقوم على تزوير وتضليل الدفاتر والسجلات.

رابعا : تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي

عندما لا يقدر المدقق الخارجي على الإقتناع بصدق القوائم المالية، فبإمكانه الإمتناع عن الإدلاء برأيه حول القوائم المالية وذلك لعدة أسباب كوجود حدود تمنعه من أداء مهمته في التدقيق، ويتجلى الفرق بين هذا النوع من التقارير والتقرير السلبي أن تقرير الإمتناع عن إبداء الرأي يحرره المدقق الخارجي في حال عدم توفر المراجع الكافية لأداء المهمة، أما التقرير السلبي يحرره المدقق الخارجي عند توفر المراجع تثبت عدم عدالة القوائم المالية⁴.

¹ مرجع سابق: ص44.

² زهرة عاطف سواد، مرجع سابق: ص202.

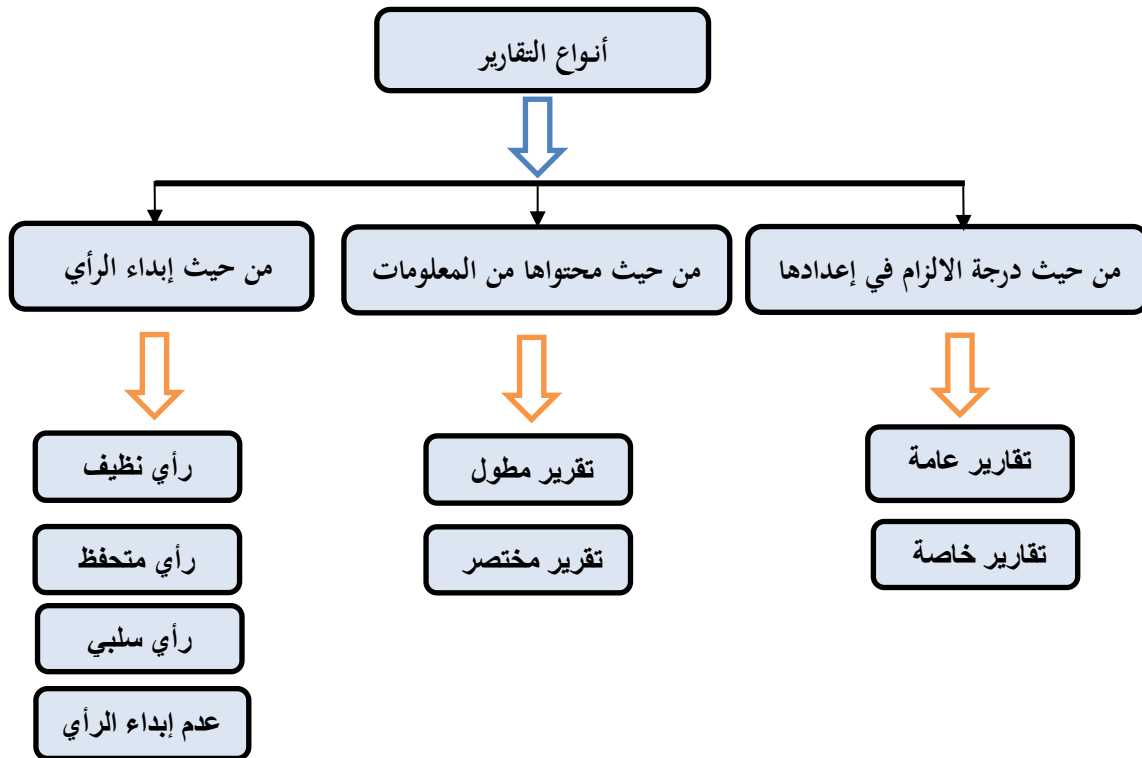
³ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الجانب النظري، الطبعة 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012: ص86-87.

⁴ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014: ص294.

عموماً يتمتع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه على القوائم المالية في حالات الثلاثة هي¹ :

- وجود قيود على عمل المراجع تفرضه عليه إدارة الشركة :
 - عدم تمكنه من حضور عملية الجرد للمخزون السلعي ولم يتمكن من تحديد قيمة المخزون بطرق أخرى بديلة.
 - عدم تمكنه من الحصول على مصادقات من العملاء المدينين بصحة أرصدهم لدى الشركة.
 - وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات مثل رفع دعاوي قضائية بسبب تعدي الشركة على حقوق الإختراع لمؤسسة أخرى وعدم معرفة المبلغ الذي ستدفعه الشركة للمؤسسة الأخرى حتى إعداد القوائم المالية.
 - في حالة قيام زميل آخر بمراجعة بعض القوائم المالية فان المراجع الرئيسي يتمتع عن إبداء الرأي عليها.
- والشكل التالي يوضح أنواع التقارير :

الشكل رقم (2-3) : أنواع تقارير المراجع الخارجي



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على ما سبق

وحسب قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تطرقت المادة (25) وفي جزئية

منها إلى تقرير رأي محافظ الحسابات حول المصادقة على حسابات الكيان وحددها في :

- تقرير المصادقة بتحفظ ؛
- تقرير المصادقة بدون تحفظ ؛
- تقرير الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

¹ محمد تهمي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005: ص57.

وحسب القرار المؤرخ في 24 جويلية 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات يحدد محافظ الحسابات عن رأيه حول الحسابات السنوية حسب الحالة¹ :

1- رأي القبول (رأي بدون تحفظ) :

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

إجمالا إذا إستخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية، في جميع جوانبها المهمة، وفقا للمرجع المحاسبي لمطبق، فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل².

يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

2- رأي بتحفظ (أو بتحفظات) :

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ عن القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة، وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

عموما يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 705* عندما³:

- يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة والمجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها إختلالات معتبرة.
- ليس بوسع جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن إختلالات معتبرة.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.

3- رأي بالرفض⁴ :

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية، وأنه لم يتم إعدادها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014: ص14، بتصرف.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150، 2016: ص3، بتصرف.

* م.ج.ت 705 : التعديلات المحدثه على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل.

³ مرجع سابق: ص3.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، 2014: ص14.

المبحث الرابع : مساهمة معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية¹

تعتبر معايير التدقيق الجزائية السالف ذكرها عبارة عن الإطار المرجعي لبعض الجوانب النظرية والعملية عند القيام بعملية التدقيق، لذلك من خلال هذا المبحث سنقوم بإبراز مدى مساهمة هذه المعايير في تحسين جودة التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات (تقارير المراجعة الخارجية).

المطلب الأول : مساهمة المعيار 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق " والمعيار 505 " التأكيدات الخارجية "

الفرع الأول : مساهمة المعيار 210 " إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق "

بغية تحديد مهام محافظ الحسابات بدقة عند بداية مهمة تدقيق الكيان محل الفحص، وضع المعيار 210 الواجبات التي يجب على محافظ الحسابات الإلتزام بها عند قبوله مهمة التدقيق، وحتى يستطيع التمييز بين مهمة التدقيق القانونية وكذا التعاقدية، والتي على ضوءها تحدد خطة ومنهجية التدقيق التي سيتبعها أثناء أداء مهمته، وكذا المسؤولية الملقاة على عاتقه خاصة فيما يتعلق بإبداء الرأي.

كما أن نطاق تطبيق هذا المعيار ميز بين كيفية تدقيق الكشوف المالية التاريخية أو الجزئية، مع الأخذ بعين الإعتبار عملية التدقيق المتكررة أو المتعلقة بالكيانات الصغيرة، الأمر الذي يكسب محافظ الحسابات معارف أكثر عند إعداد خطة عملية التدقيق، وذلك من خلال قدرته على التمييز بين طبيعة ونوع عملية التدقيق التي سيقوم بها، مما ينعكس ذلك على جودة التقرير.

الفرع الثاني : مساهمة المعيار 505 " التأكيدات الخارجية "

تعتبر التأكيدات الخارجية أحد أدلة وقرائن الإثبات المهمة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات، وهي عبارة عن الإقرارات المكتوبة من أطراف خارج الكيان، وتضم في الأساس شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك، إن هذه الإقرارات تعطي لمحافظ الحسابات دليل من خارج الكيان يؤكد المعلومات المقدمة بإعتبارها طرفا منها.

إن مساهمة هذا المعيار تبرز في رفع اللبس من الناحية القانونية عن بعض الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات عند طلبه لبعض التأكيدات الخارجية، وعدم تجاوزه لصلاحياته إتجاه الكيان.

كما يساهم هذا المعيار في أداء محافظ الحسابات عند إبداء الرأي حول مدى مصداقية القوائم المالية من عدمها، وهذا بغية إعطاء صورة صادقة عن صحة بعض العمليات التي قام بها الكيان، مما ينعكس ذلك على جودة تقرير المراجع.

المطلب الثاني : مساهمة المعيار 560 " إحداث تقع بعد إقفال الحسابات (أحداث لاحقة) "

غالبا ما يبدأ عمل محافظ الحسابات بعد إعداد وإقفال القوائم المالية وتحديد نتيجة الأعمال للكيان، هذا لوحده قد يستغرق مدة معتبرة، وخلال هذه المدة اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وجدول حساب النتيجة التي يفحصهما محافظ الحسابات، على سبيل المثال

¹ من إعداد الطلبة.

قيام المؤسسة بزيادة رقم المبيعات وبالتالي تضخيم الأرباح، ثم تقوم في بداية السنة المالية الموالية بإثبات رد هذه المبيعات، وتلجأ إلى هذه الإجراءات لإظهار الأرباح الصورية لتخفي سوء إدارتها مثلاً.

إن مثل هذه التصرفات التي يقوم بها الكيان وعلى إختلاف الهدف المرجو منها، والتي يمكن أن تصنف ضمن الإستغلال السيئ لمبادئ وأصول المحاسبة (الجانب السيئ للمحاسبة الإبداعية) قد تلقي بمسؤولية كبيرة على محافظ حسابات عند إبداء رأيه على مصداقية الحسابات.

لهذا يسعى محافظ الحسابات وبغية إخلاء مسؤوليته إلى التأكد من الأحداث اللاحقة لإقفال قوائم مالية تم إعداد تقرير التدقيق المتعلق بها، قد تم معالجتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهل الأمر يتطلب تعديل القوائم المالية المقفلة في حد ذاتها أو إجراء التسويات المتعلقة بالأحداث اللاحقة خلال السنة المالية لتاريخ اقفال القوائم المالية.

المطلب الثالث : مساهمة المعيار 580 " التصريحات الكتابية " والمعيار 501 " العناصر المقنعة - إعتبارات خاصة "

تستعمل التصريحات والإقرارات الكتابية المعدة داخل الكيان كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، إذ تصنف ضمن أدلة الإثبات التي يتحصل عليها محافظ الحسابات والتي تعتبر كعناصر مقنعة تدعم موقفه عند القيام بمهمة التدقيق، علاوة على الإستفسارات التي يستغلها كأدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والإلتزامات بالخطط، كالإستفسار عن الأنماط والطرق المحاسبية المتبعة خلال السنة موضوع التدقيق، كل هذه الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل بعث طمأنينة أكثر عند إبداء رأيه حول صحة القوائم المالية من عدمها.

وتبرز مساهمة هذا المعيار في تحسين من جودة تقرير محافظ الحسابات من خلال حصوله على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، ومن ثم إعادة تدقيقها والتأكد من صحتها، ومن بين التصريحات المكتوبة نذكر على السبيل لا الحصر تقرير الجرد المادي المتعلق بالشبثيات والمخزونات، شهادة بالمبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشر (10) تعويضات.

المطلب الرابع : مساهمة المعيار 520 " الإجراءات التحليلية " والمعيار 530 " السير في التدقيق "¹

في ظل كبر حجم الكيانات الإقتصادية والتي يصعب تطبيق تدقيق تفصيلي فيها يلجأ محافظ الحسابات إلى إختيار عدد من المفردات، أي عينة من المستندات والوثائق لكي يخضعها لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج العينة على جميع أعمال الكيان، الأمر الذي يترتب عليه مخاطر المصادقة على صحة الحسابات على الرغم من عدم تدقيق العديد من المستندات والتي تحتل ضمنها لعدة تجاوزات، إلا أن ذلك لا يخلي مسؤولية محافظ الحسابات في حال المصادقة على صحة الكشوف المالية، خاصة في ظل غياب شبه تام لنظام الرقابة الداخلية في واقع البيئة الجزائرية، والتي لها دور كبير في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام وإكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق.

وتبرز أهمية هذين المعيارين في لجوء العديد من محافظي الحسابات إلى إستعمال بعض الأساليب الإحصائية في تحديد مدى حجم العينات والعناصر الواجب إختبارها (توزيعها) والمعنية بعملية التدقيق خاصة في ظل غياب دورات تكوينية لمواكبة التطورات

¹ مرجع سابق.

المتعلقة بمهنة التدقيق، وكذا تركيز العديد من محافظي الحسابات عند دخولهم المهنة على جوهر عملية التدقيق التي تم دراستها في المراحل الجامعية السابقة.

المطلب الخامس : مساهمة المعيار 540 " تقرير التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به والمعيار 620 " إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

إن من أهم ما يؤرق محافظ الحسابات هو المصادقة على بعض مناصب القوائم المالية المعدة على أساس التقديرات الفردية (الشخصية) والتي لها في الأخير تأثير محتمل عليها سواء من حيث تعظيم أو تخفيض الأرباح (أو الخسائر)، والتي قد تطرح مشكلة تحيز الإدارة للوصول إلى أهداف محددة مسبقا، والتي من بينها القيمة العادلة، تقدير مؤونات التدبي.

وعلى الرغم من رأي محافظ الحسابات فيما يتعلق بالمصادقة على التقديرات المحاسبية والإستعانة بخدمات خبير معين من طرفه يعد أمر نسبي ويتفاوت من محافظ حسابات إلى آخر، والتي قد تتحكم فيه شخصية محافظ الحسابات في حد ذاتها ودون إخلاء لمسؤوليته إتجاه الأطراف المستفيدة من الكشف المالية للكيان محل التدقيق إلا مساهمة هذين المعيارين تبرز في رفع اللبس عن بعض المسائل الجوهرية والتي قد عاجلها هذين المعيارين، إضافة إلى إكتساب محافظ الحسابات إلى معارف في مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من طرفه، وتقييمه وتحليله لمدى ملائمة أعمال الخبير، مما ينعكس ذلك على جودة التقرير.

المطلب السادس : مساهمة المعيار 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين " والمعيار 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق علي الكشف المالية " الفرع الأول : مساهمة المعيار 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين "

بالرجوع إلى واقع التدقيق الداخلي في بيئة الكيانات الإقتصادية في الجزائر، والذي يعتبر شبه منعدم، إلا أن ذلك لا يعني الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات في حالة عدم وجود هيكل داخلية للتدقيق (مضمون المادة 39 من القانون 01-10).

إن من أهم مساهمات هذا المعيار هو إكتساب محافظ الحسابات لعدة معارف تحدد علاقته بأعمال التدقيق الداخلي في ظل غيابها عن بيئة الكيانات الجزائية، ومن أهم هذه المعارف توضيح العلاقة بينه وبين أعمال التدقيق الداخلي في ظل تباين المهام المنوط بها لكل صنف من أصناف التدقيق، إذ أخذنا بعين الإعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي ليست مستقلة عن الكيان مهما بلغت درجة إستقلالية المدقق الداخلي على العكس مع شخصه كمحافظ حسابات عند التعبير عن رأيه حول الكشف المالية، ولا تقل مسؤوليته عند إستغلاله لأعمال المدقق الداخلي.

الفرع الثاني : مساهمة المعيار 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية "

في ظل تباين الإجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات عند إعدادهم لتقريرهم العام للتدقيق سواء من حيث الشكل أو المضمون، جاء هذا المعيار وفي جزئية منه إلى وضع حد لهذه الإختلافات، وذلك من خلال ووضوع نموذج موحد لشكل ومضمون تقرير محافظ الحسابات، وبشيء من التفصيل لأهم محتويات تقرير التدقيق، وفي جزئية أخرى منه هدف المعيار إلى توضيح كيفية إبداء الرأي حول الكشف المالية.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الدولة الجزائرية في السنوات الأخيرة أفرز نتائج مثمرة فيما يخص مهنة التدقيق، خاصة بعد صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة الثلاثة السالفة الذكر، والذي جاء بثلاث تنظيمات مهنية تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة وتحت وصاية وزارة المالية، وتلاه صدور نصوص تنظيمية من طرف وزارة المالية خاصة فيما يتعلق بكيفية إعداد تقرير المراجع، ثم أصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالتقارير المراجعة مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق بتسمية معايير التدقيق الجزائرية، بحيث كان الهدف من إصدار هذه المعايير هو تحسين وتطوير مهنة التدقيق ورفع من مستوى الأداء المهني للمدققين بإعتبار أنها نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في مهنة التدقيق.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري إلى الإطار العام للتدقيق ومحافظة الحسابات في الجزائر وكذا الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي، وسعينا منا لإستكمال هذا البحث قمنا بمحاولة لإسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية، وذلك بدراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات بالإضافة إلى أساتذة جامعيين من ذوي الإختصاص في المحاسبة والمراجعة، وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي، بحيث قمنا بإستخدام الإستبيان كوسيلة لجمع البيانات والمعلومات وهذا بوضع مجموعة من الأسئلة ذات أبعاد تخص بحثنا، هي في الأصل إجابات عن الإشكالية المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات فكان تقسيم الفصل كالتالي :

المبحث الأول : الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية**المبحث الثاني : تحليل الإستبيان وعرض النتائج**

المبحث الأول : الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل أثر معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول : طرق الدراسة

الفرع الأول : المنهج الميداني للدراسة

إعتمدت الدراسة على الأسلوب التحليلي الإحصائي، حيث تهدف إلى إبراز مساهمة معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي، من خلال جمع البيانات عن طريق إستبيان تم تصميمه لهذا الغرض.

الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

أولا : مجتمع الدراسة

حددنا في إختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لدور معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي، وتتكون هذه العينة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة أكاديميين متخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة في بعض ولايات الوطن.

ثانيا : عينة الدراسة

لم يتم تحديد العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الإختصاص مع الدراسة سواء بالرفض أو التماطل، فحاولنا التماسي مع عدد الإستمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى نسبة مقبولة، فقد تم توزيع 61 إستمارة، بحيث شملت أساتذة مختصين في هذا المجال ومهنيين في المحاسبة والمراجعة.

ولقد واجهتنا بعض المشاكل والصعوبات أثناء عملية التحصيل ويمكن توضيح ذلك في الجدول الآتي :

الجدول رقم (3-1) الإحصائية الخاصة بالإستبيان

الإستبيان		البيان
النسبة	التكرار	
100 %	61	عدد الإستمارات الموزعة
11 %	07	عدد الإستمارات الغير المسترجعة
07 %	04	عدد الإستمارات الملغاة
82 %	50	عدد الإستمارات الصالحة

المصدر : من إعداد الطلبة.

ثالثا : متغيرات الدراسة

تستند هذه الدراسة على مجموعة من المتغيرات يمكن تقسيمها كما يلي :

1- المتغير المستقل : تتمثل في معايير التدقيق الجزائية.

2- المتغير التابع : جودة تقرير المراجعة الخارجية.

المطلب الثاني : عرض الإستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الإستبيان ثم هيكله ومحتواه.

الفرع الأول : خطوات بناء الإستبيان

تمثل إستمارة الإستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الإعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات من الواقع حول موضوع الدراسة، لذا قمنا بإعداد أداة الدراسة لمعرفة دور معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية، ولكي تكون الإستبانة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة، الوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل هي :

أولا : مرحلة التصميم الأولي

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الإستمارة، حيث وبعد الإطلاع على الأدبيات النظرية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، قمنا بوضع الأسئلة التي نخدم إشكالية البحث، حيث قسم الإستبيان إلى ثلاثة محاور، كل محور يجب على إشكالية جزئية معينة، ولقد راعينا عند صياغة أسئلة الإستبيان ما يلي:

- إستعمال لغة سليمة ؛

- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل ؛

- تقسيم الإستبيان إلى عدة محاور كل محور يخدم إشكالية جزئية معينة ؛

- ترتيب الأسئلة ترتيبا منطقيا، بحيث تكون متسلسلة ومرتبطة بالأهداف المرجوة من الدراسة.

بعد الإنتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في مجال التدقيق، بغية تحديد أبعاد الإستبانة والتأكد من سلامة صياغة أسئلتها، بالإضافة إلى تفادي الأخطاء المنهجية والتقنية التي تحول دون بلوغ الأهداف المنشودة.

للإشارة غرض الإستبيان على 3 محكمين من ذوي الإختصاص في الموضوع إستجاب كلهم، حيث قدموا مجموعة من الملاحظات وإقتروا بعض التعديلات تم أخذها بعين الإعتبار.

ثانيا : مرحلة التصميم النهائي

بعد الإطلاع على الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين، وفي ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض أسئلة الإستبانة من حيث الحذف، الإضافة أو التعديل.

ثالثا : مرحلة توزيع وإسترجاع إستمارة الإستبيان

قمنا بتوزيع وإسترجاع إستمارة الإستبيان بالإعتماد على :

- التسليم المباشر لأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الإستبيان وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات ؛

- أما بالنسبة للإستبيان الإلكتروني فإعتمدنا في توزيع الإستبيان بتوجيه رسائل إلكترونية لأفراد العينة عن طريق البريد الإلكتروني ووسائل تواصل أخرى تتضمن الدعوة للمشاركة في الإستبيان ؛

- أما فيما يخص عملية إسترجاع الإستبيان فقد واجهتنا مشكلة، بحيث أن أغلب أفراد العينة لا يقومون بالرد آنياً إلا بعد الإرسال مرة أخرى والطلب الملح للإجابة على الإستبيان.

الفرع الثاني : محتوى الإستبيان

تضمن الإستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وتضمنت الإستمارة على 27 سؤالاً، كما إعتدنا على أسلوب الفقرات والأسئلة المغلقة في محاور الدراسة والتي تحمل إجابات محددة ودقيقة حتى نتمكن من تحديد آراء العينة بشكل واضح مما يسهل في عملية تحليل الإستبيان، وقد تم إعداد إستبانة حول "دور معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية"، تتكون من جزئين هما :

الجزء الأول : يوضح المعلومات الشخصية والوظيفية للمستجوب، وإحتوى هذا الجزء على ثلاثة فقرات هي (المؤهل العلمي، المهنة أو الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية)، والتي يتوقع أن تساعد الباحث في تفسير النتائج.

الجزء الثاني : وهو الجزء الذي يعالج إشكالية الدراسة، حيث قسم إلى ثلاثة محاور كل محور يجب عن إشكالية جزئية معينة، ويتكون من 27 سؤالاً، موزع على 3 محاور.

- **المحور الأول :** عبر عنه بالرمز (A) يحتوي على 09 أسئلة، ويجب عن إشكالية الجزئية الأولى حول الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائية والإسترشاد بها ؛

- **المحور الثاني :** عبر عنه بالرمز (B) يحتوي على 11 سؤال، ويجب عن إشكالية الجزئية الثانية حول أثر العمل بمعايير التدقيق الجزائية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية ؛

- **المحور الثالث :** عبر عنه بالرمز (C) يحتوي على 07 أسئلة، ويجب عن إشكالية الجزئية الثالثة المتعلقة بالصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية.

الجدول رقم (3-2) أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية

رقم المحور	المحاور	عدد الفقرات
01	الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائية والإسترشاد بها	09
02	أثر العمل بمعايير التدقيق الجزائية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية	11
03	الصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية	07

المصدر : من إعداد الطلبة بناءاً على محاور الإستبيان.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس Likert من 05 درجات بغية معرفة الإتجاه العام لأفراد العينة حول كل سؤال في الإستبيان وعليه سيكون المقياس المعتمد لإتخاذ القرار كالتالي :

الجدول رقم (3-3) تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي

الإستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
الدرجة/ الأهمية	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جدا
المتوسط المرجح	[1.80-1]	[2.60 -1.81]	[3.40 -2.61]	[4.20 -3.41]	[5-4.21]
الوزن النسبي	أقل من 36%	36% أقل من 52%	52 أقل من 68%	68% أقل من 84%	84% فأكثر

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على جدول ليكارت الخماسي

وقد تم تحديد مستوى الأهمية النسبية للمتوسطات الحسابية التي سوف تصل إليها الدراسة لتفسير البيانات على أساس

المعيار التالي : طول الفئة = (أعلى طول الفئة - أدنى طول الفئة) / عدد الفئات = $0.8 = 5 / (1 - 5)$

المطلب الثالث : إجراءات الدراسة

الفرع الأول : الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

تم استخدام برنامج EXCEL 2010، الذي إستعملناه في إدخال معلومات الاستبيان التي قمنا بتشفيره (ترميزه) سلفا لجعل العملية أسهل، ومن ثم حولناه إلى البرنامج المستخدم في هذه الدراسة والذي يسمى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS version 21)، وذلك من خلال مجموعة من الاختبارات الإحصائية الوصفية والإحتمالية نذكرها في ما يلي :

أولا : الأساليب الإحصائية الوصفية

يتم استخدامها عموما للحصول على الملامح والعالم الرئيسة لمجتمعات الدراسة والمقارنة بينها وبين مجتمعات أخرى وتضمن الأساليب الإحصائية الوصفية ما يلي :

- 1- استخدام النسب المئوية والتكرارات : تم استخدامها بغية التفريق بين فئات العينة بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.
- 2- المتوسطات الحسابية : تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الثلاثة والمتوسط الحسابي لكل محور.
- 3- الانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة والانحراف الإجمالي لكل محور.

ثانيا : الأساليب الإحصائية الاستدلالية

الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة من الطرق للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة إحصائية عشوائية، يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ، وعلى هذا الأساس فقد تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام ما يلي :

1- معامل الثبات والصدق " ألفا كرونباخ " : يستخدم لقياس قوة العلاقة بين فقرات الاستبيان وتناسقها، حيث أن معامل الثبات يأخذ قيمة تكون محصورة بين (0 و1)، حيث إذا زاد عن (0,6) يعتبر مؤشر جيد ويدل على ثبات الاستبيان.

2- إختبار للعينة الواحدة T (One Sample T-Test) : حيث يستخدم لإختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بقبولها أو رفضها وتحديد ما إذا كان الفرق ذا دلالة إحصائية عند مستوى Sig أقل أو يساوي 0,05، ويستعمل هذا الإختبار بغية تعميم النتائج المتوصل إليها على مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني : صدق وثبات أداة الدراسة (صدق الاستبيان)

نقصد بصدق الاستبيان أن يكون إستبيان الدراسة قادر على إنجاز قياس ما وضع لأجله بما يحقق أهداف الدراسة ويجب على أسئلتها وفرضيتها وقد تم قياس صدق الاستبيان من خلال طريقتين :

أولا : صدق المحتوى المحكمين

تم عرض الاستبيان في صورته الأولى على مجموعة من الأساتذة في هذا المجال من أجل الإسترشاد بآرائهم حول الأسئلة والفقرات التي تضمنها إستبيان الدراسة، وقد تم الأخذ بآراء المحكمين حيث تم الحذف والتعديل في بعض الأسئلة والفقرات حتى تم التوصل إلى الصورة النهائية للإستبيان.

ثانيا : قياس ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة، لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الإستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد تحققنا من ثبات إستبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ بحيث يأخذ قيمة محصورة بين (0,1) وذلك للتأكد من ثبات المقياس المستخدم.

جدول رقم (3-4) نتائج معامل ثبات ألفا كرونباخ للمحاور الثلاثة

محاوِر الإستمارة	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائية والإسترشاد بها	09	0,905
أثر العمل بمعايير التدقيق الجزائية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية	11	0,967
الصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية	07	0,959
مجال الإستبيان	27	0,980

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-4) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لمجموع المحور الأول يساوي 0,905 ، أما بالنسبة لمجموع المحور الثاني فهو 0,967، كما أن معامل الثبات ألفا للمحور الثالث فقد بلغ 0,959، أما بخصوص معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع عبارات الإستبيان بلغ قيمتها 0,980 وهي مرتفعة جدا تدل على ثبات الإستبيان.

جدول رقم (3-5) نتائج معامل ألفا كرونباخ للإستبيان

الصدق*	الثبات	فقرات الإستمارة
0,989	0,980	27

*الصدق = الجذر التربيعي الموجب لألفا كرونباخ.

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS.

نستخلص مما سبق أن أداة الدراسة صادقة في قياس مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائية على جودة تقرير المراجعة الخارجية، كما أنها ثابتة بدرجة كبيرة مما يؤهلها أن تكون أداة قياس لمادة الدراسة.

المبحث الثاني : تحليل الإستبيان وعرض النتائج

سنقوم في هذا الصدد بمعالجة كل المحاور المتضمنة للإستبيان وتحليلها وإستخلاص النتائج منها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم 21، بحيث يعتبر هذا البرنامج مصدرا لكل الجداول المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة كذلك الإستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الإستبيان.

المطلب الأول : التحليل الوصفي لخصائص العينة

قمنا في هذ المطلب بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية : المؤهل العلمي ، المهنة أو الوظيفة، الخبرة المهنية.

أولا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمية

يبين جدول التالي نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية :

الجدول رقم (3-6) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
40 %	20	ليسانس
10%	05	ماستر
2 %	01	ماجستير
46 %	23	دكتوراه
2 %	01	شهادات أخرى
100 %	50	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS.

يوضح لنا الجدول رقم (3-1) المؤهلات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة فكانت نسبة الحاصلين على ليسانس 40 %، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماستر 10 %، بينما الحاصلين على شهادة الماجستير قدر بـ 2 %، أما الحاصلين على شهادة الدكتوراه بلغ نسبة 46 %، أما شهادات أخرى بلغ 2 %.

ثانيا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة

يوضح الجدول والشكل الآتيان توزيع وحدات عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة.

الجدول رقم (3-7) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة

النسبة	العدد	المستوي الوظيفي / المهني
12 %	06	خبير محاسبي
50 %	25	محافظ حسابات
38 %	19	أستاذ جامعي
100 %	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-7) توزيع أفراد الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة المشغولة، فكانت نسبة الخبراء المحاسبين تقدر بـ 12 %، بينما كانت 50 % لمحافظي الحسابات، و 38 % للأساتذة الجامعيين.

ثالثا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

يوضح الجدول والشكل الموالين توزيع وحدات عينة الدراسة على خمس فئات، كل فئة تمثل مجال محدد من الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات أو للخبراء المحاسبين أو لأساتذة جامعيين :

الجدول رقم (3-8) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة	العدد	الخبرة المهنية
16 %	08	إلى غاية 5 سنوات
26 %	13	من 6 إلى 10 سنوات
28 %	14	من 11 إلى 15 سنة
20 %	10	من 16 إلى 20 سنة
10 %	05	أكثر من 20 سنة
100 %	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS.

يوضح لنا الجدول رقم (3-8) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية، تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوفرة لديهم، فنجد أن نسبة الأفراد الذين خبرتهم المهنية إلى غاية 5 سنوات هي 16 %، بينما كانت نسبة الأفراد الذين تنحصر خبرتهم المهنية بين 6 إلى 10 سنوات هي 26 %، في حين أن نسبة الأفراد الذين خبرتهم تتراوح بين 11 إلى 15 سنة بلغ 28 %، أما خبرتهم بين 16 إلى 20 سنة هي 20 %، والأفراد الذين خبرتهم أكثر من 20 سنة كانت 10 %.

المطلب الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية

في هذا المطلب سوف نقوم بدراسة وتحليل الإستبيان المتعلق بمدى مساهمة معايير التدقيق الجزائية في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي، وذلك من خلال المحاور الأساسية للأسئلة.

الفرع الأول : الإحصاء الوصفي

سنحاول في هذا الفرع عرض وتحليل المتوسطات والانحراف المعياري للمحاور الثلاثة

المحور الأول : الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائية والإسترشاد بها

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الأول، وهذا على ضوء الفرضية القائلة "ما الحاجة من إستخدام معايير التدقيق الجزائية من قبل محافضي الحسابات" وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضح الجدول التالي :

الجدول رقم (3-9) حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

البيان	البيان		المقياس					المؤشر الإحصائي	
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
01	إصدار الجزائر لمعايير التدقيق (NAA) يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات.	التكرار	20	24	06	00	00	4.28	0.671
		النسبة %	40	48	12	00	00		
02	تطبيق معايير تدقيق الجزائية يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.	التكرار	30	17	02	01	00	4.50	0.678
		النسبة %	60	34	4	2	00		
03	العمل بمعايير التدقيق الجزائية من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.	التكرار	16	29	05	00	00	4.22	0.616
		النسبة %	32	58	10	00	00		
04	يساعد إستخدام معايير التدقيق الجزائية على تحسين جودة القوائم المالية.	التكرار	11	31	04	00	04	3.90	1.015
		النسبة %	22	62	8	00	8		
05	معايير التدقيق الجزائية تساعد المؤسسات الجزائرية في الإنفتاح على الأسواق العالمية.	التكرار	07	20	11	00	12	3.20	1.385
		النسبة %	14	40	22	00	24		
06	المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).	التكرار	10	30	05	00	05	3.80	1.088
		النسبة %	20	60	10	00	10		
07	يتطابق تقرير المدقق الخارجي من حيث الشكل والمحتوى مع ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية".	التكرار	07	04	04	19	16	2.34	1.379
		النسبة %	14	8	8	38	32		
08	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يفيد في الإستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية.	التكرار	11	19	14	04	02	3.66	1.042
		النسبة %	22	38	28	8	4		

09	هل هناك علاقة بين معايير الجزائرية للتدقيق (NAA) والألعاب؟.	التكرار	04	12	28	04	02	3.24	0.870	المتوسط الحسابي
		النسبة %	8	24	56	8	4			
		الإجمالي						3.68	0.761	المتوسط الحسابي

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS 21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة تتمركز حول الموافقة على العبارات المتعلقة بالمحور الأول، حيث أن المتوسط الحسابي الكلي بلغ قيمة 3,68 والذي يقع بين [3.41 - 4.20] وهو ما يدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت (موافق)، وبانحراف معياري 0,761 وهذا ما يدل على إجماع أفراد عينة الدراسة على الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية والإسترشاد بها.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول إليه، قمنا بتحليلها حسب توجه إستجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية كما يلي :

1- في الفقرة رقم (01) وافقت عينة الدراسة بنسبة 40 % بموافق بشدة و 48 % بموافق على أن إصدار الجزائر لمعايير التدقيق (NAA) يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 4,28 والذي يدخل ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن إجابة موافق بشدة وتجسد ذلك أيضا في الإنحراف المعياري الذي بلغ 0,671 دلالة عن تشتت طفيف في الإجابات وتمركزها حول الإقتراح الأول والثاني رضا غالبية أفراد العينة.

2- في الفقرة رقم (02) كانت إجابة أغلب أفراد العينة حول هذا المقترح بأن تطبيق معايير تدقيق الجزائرية يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، فكان الاتجاه العام نحو الإجابة موافق بشدة بناء على المتوسط الحسابي 4,50 والذي يدخل ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، أما الإنحراف المعياري فهو بنسبة 0,678 وهو دلالة على التشتت الضعيف والتقارب في إجابات أفراد العينة.

3- في الفقرة رقم (03) إجابات أغلب أفراد العينة بموافق وموافق بشدة من أن العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات، فكان الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة نحو الإجابة بموافق بناء على المتوسط الحسابي 4,22 والذي يدخل ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، أما الإنحراف المعياري فهو بنسبة 0,616 وهو دلالة على التشتت الضعيف والتقارب في إجابات أفراد العينة.

4- في الفقرة رقم (04) أظهرت هذه الفرضية أن نسبة 22 % من أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة و 62 % أجابوا بموافق وبالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر ب 3,90 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، أما الإنحراف المعياري فهو بنسبة 1,015 يدل على درجة تجانس كبير للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة إقتصارها تقريبا على الإجابتين الأولى والثانية.

5- في الفقرة رقم (05) أظهرت هذه الفرضية المقترحة إنخفاضاً في نسبة إجابات أفراد العينة مما أدى إلى إنخفاض المتوسط الحسابي إلى 3,20 أي محايد وهو ما يدل على الفئة الثالثة من مقياس ليكارت، أما باقي إجابات الدراسة كانت 24 % غير

موافق بشدة، 22 % محايد و 40 % موافق، وهذا ما دل عليه الانحراف المعياري الذي قدر ب 1,385 ما يدل على تشتت واختلاف الإجابات وآراء أفراد عينة الدراسة.

6- في الفقرة رقم (06) وافقت عينة الدراسة بنسبة 60 % على أن إصدار الجوائز لمعايير التدقيق (NAA) يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات، وتجلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,80 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي.

7- في الفقرة رقم (07) أظهرت هذه الفرضية المقترحة إنخفاضاً في نسبة إجابات أفراد العينة مما أدى إلى إنخفاض المتوسط الحسابي إلى 2,34 وهو ما يدل على الفئة الثانية من مقياس ليكارت غير موافق، أما باقي إجابات الدراسة كانت 32 % غير موافق، 38 % غير موافق بشدة و 14 % موافق بشدة، وهذا ما دل عليه الانحراف المعياري الذي قدر ب 1,379 ما يدل على تشتت واختلاف الإجابات وآراء أفراد عينة الدراسة.

8- في الفقرة رقم (08) أظهرت هذه الفرضية المقترحة تشتت في نسبة إجابات أفراد العينة مما أدى وصول المتوسط الحسابي إلى 3,66 وهو ما يدل على الفئة الرابعة من مقياس ليكارت، أما باقي إجابات الدراسة كانت 22 % موافق بشدة، 28 % محايد و 38 % موافق، وهذا ما دل عليه الانحراف المعياري الذي قدر ب 1,042 ما يدل على تشتت واختلاف الإجابات وآراء أفراد عينة الدراسة.

9- في الفقرة رقم (09) إجابات أغلب أفراد العينة كانت محايدة بنسبة 56 % حول هل هناك علاقة بين معايير الجزائية للتدقيق (NAA) والأتعاب؟، فكان الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة نحو الإجابة بمحايد وبمتوسط حسابي ب 3,24 والذي يدخل ضمن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي، أما الانحراف المعياري فهو بنسبة 0,870.

المحور الثاني : أثر العمل بمعايير التدقيق الجزائية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني، وهذا على ضوء الفرضية القائلة " ما هي التغيرات التي طرأت على تقرير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائية " وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضح الجدول التالي :

الجدول رقم (3-10) حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

البيان	العبارة		المقياس					المؤشر الإحصائي		
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تحقيق جودة تقرير المراجعة الخارجية.	التكرار	13	26	07	04	00	3.96	0.856	موافق
النسبة %		26	52	14	8	0				
02	تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة الثقة للأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي لعملية التدقيق.	التكرار	14	22	09	05	00	3.90	0.931	موافق
النسبة %		28	44	18	10	0				
03	تساهم معايير التدقيق الجزائرية التي تتعلق بالتقرير في دقة وصحة إبداء الرأي في التقرير النهائي.	التكرار	12	26	06	06	00	3.88	0.918	موافق
النسبة %		24	52	12	12	00				
04	إعتماد المعيار التدقيق الجزائري رقم 505 "التأكيدات الخارجية" يحسن جودة التدقيق من خلال البحث على أدلة مقدمة من جهات خارجية	التكرار	41	09	00	00	00	4.82	0.388	موافق بشدة
النسبة %		82	18	0	0	0				
05	إعتماد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك	التكرار	42	07	01	00	00	4.82	0.438	موافق بشدة
النسبة %		84	14	2	0	0				
06	إعتماد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" يحسن جودة التدقيق من خلال توضيح جميع الأدلة والبراهين في تقرير المدقق.	التكرار	41	06	03	00	00	4.72	0.607	موافق بشدة
النسبة %		82	12	6	0	0				
07	الإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة التدقيق من خلال تقليص فجوة التوقعات.	التكرار	41	04	05	00	00	4.72	0.640	موافق
النسبة %		82	8	10	0	0				
08	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره.	التكرار	09	27	10	03	01	3.80	0.881	موافق
النسبة %		18	54	20	6	2				
09	معايير التدقيق الجزائرية تساعد مستخدمي تقارير المدقق على إتخاذ قرارات أحسن.	التكرار	11	28	07	01	03	3.86	0.990	موافق
النسبة %		22	56	14	2	6				
10	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها.	التكرار	06	20	23	01	00	3.62	0.725	موافق
النسبة %		12	40	46	2	00				
11	يوجد علاقة طردية بين إستخدام المعايير التدقيق الجزائرية وبين جودة التقرير النهائي.	التكرار	13	18	08	10	01	3.64	1.139	موافق
النسبة %		26	36	16	20	2				
	الإجمالي									
								4.16	0.700	موافق

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS 21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على العبارات المتعلقة بالمحور الثاني، حيث أن المتوسط الحسابي الكلي بلغ قيمة 4,16 والذي يقع بين [3.41 - 4.20] وهو ما يدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت (موافق)، وبانحراف معياري 0,700 وهذا ما يدل على إجماع أفراد عينة الدراسة على الأثر الإيجابي لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية عند إعداد تقرير المراجعة الخارجية.

1- في الفقرة رقم (01) وافقت عينة الدراسة بنسبة 52 % بينما 26 % موافق بشدة، على أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تحقيق جودة تقرير المراجعة الخارجية، وتحلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,96 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن إجابة موافق وتجسد ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0,856 دلالة عن تشتت طفيف في الإجابات وتمركزها حول الإقتراح الثاني رضا غالبية أفراد العينة.

2- في الفقرة رقم (02) وافقت عينة الدراسة بنسبة 44 % أن تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة الثقة للأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي لعملية التدقيق، وتحلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,90 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والتي تعبر عن إجابة موافق.

3- في الفقرة رقم (03) وافقت عينة الدراسة بنسبة 52 % بأن تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة الثقة للأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي لعملية التدقيق، وتحلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,88 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن إجابة موافق.

4- في الفقرة رقم (04) أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الفرضية كانت بنسبة 82 % أي أنهم موافقون بشدة على هذا الطرح وعلى ضرورة الحصول على أدلة خارجية، وتحلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 4,82 والذي يدخل ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن إجابة موافقون بشدة في حين الانحراف المعياري بلغ 0,388 وهذا يدل على تأييد مختلف أفراد العينة لهذه الفرضية.

5- في الفقرة رقم (05) أبرزت الأجوبة نسبة 84 % من أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على ضرورة الحصول على الأدلة المقنعة وهذا ما يساهم بشكل مباشر على تحقيق جودة التدقيق ويبين المتوسط الحسابي 4,82 والذي يدخل ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، وبانحراف معياري 0,438 دل على درجة تجانس الأجوبة وتأييدهم المطلق لهذه الفرضية.

6- في الفقرة رقم (06) كان 82 % من أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على ضرورة إحتواء تقرير محافضي الحسابات على الأدلة والبراهين التي تم الإعتماد عليها لصياغة التقرير النهائي وباحتساب المتوسط الحسابي الذي بلغ 4,72 وهو الذي يدل في الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي موافق بشدة هذا يدل على تأييد أغلبية أفراد العينة لهذا الطرح.

7- في الفقرة رقم (07) كان 82 % من أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على ضرورة إعتماد وتطبيق هذه المعايير يقلص من فجوة التوقعات، وباحتساب المتوسط الحسابي الذي بلغ 4,72 وهو الذي يدل في الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي موافق بشدة هذا يدل على تأييد أغلبية أفراد العينة لهذا الطرح.

8- في الفقرة رقم (08) أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الفرضية كانت بنسبة 54 % أي أنهم موافقون على هذا الطرح وتحلى ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,80 والذي يدخل ضمن الفئة موافق لمقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن

إجابة موافقون، في حين الإنحراف المعياري بلغ 0,881 وهذا يدل على تأييد مختلف أفراد العينة لهذه الفرضية، حيث العمل بمعايير التدقيق الجزائرية تحدد للمدقق الحد الأدنى من العناصر الواجب توفرها في تقريره، وكذا تلزمه بإضافة فقرات في تقريره لشدة إنباه مستخدمي القوائم المالية إلى أمر تم الإفصاح عنه أو لم يفصح عنه.

9- في الفقرة رقم (09) وافق 56 % من أفراد عين الدراسة بالموافقة و 22 % موافقون بشدة على أن تقارير التي تعتمد على معايير التدقيق الجزائرية تساعد مستخدميها في عملية إتخاذ قرارات أحسن، وإتضح ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,86 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت.

10- في الفقرة رقم (10) أظهرت هذه الفرضية المقترحة إنخفاضاً في نسبة إجابات أفراد العينة مما أدى إلى إنخفاض المتوسط الحسابي إلى 3,62 وهو ما يدل على الفئة الرابعة من مقياس ليكارت، أما باقي إجابات الدراسة كانت 46 % محايد، 40 % موافق، وهذا ما دل عليه الإنحراف المعياري الذي قدر بـ 0,725 ما يدل على تشتت وإختلاف الإجابات وآراء أفراد عينة الدراسة.

11- في الفقرة رقم (11) أظهرت هذه الفرضية المقترحة إنخفاضاً في نسبة إجابات أفراد العينة مما أدى إلى إنخفاض المتوسط الحسابي إلى 3,64 وهو ما يدل على الفئة الرابعة من مقياس ليكارت، أما باقي إجابات الدراسة كانت 26 % موافق بشدة، 36 % موافق ، 16 % محايد ، 20 % غير موافق هذا ما دل عليه الإنحراف المعياري الذي قدر بـ 1,139 ما يدل على تشتت وإختلاف الإجابات وآراء أفراد عينة الدراسة.

المحور الثالث : الصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية

وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة النتائج المتحصل عليها من إجابات عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث، وهذا على ضوء الفرضية القائلة " ماهي أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية " وقد جاءت نتائج هذا المحور كما يوضح الجدول التالي :

الجدول رقم (3-11) حساب المتوسط والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث

البيان	العبارة		المقياس					المؤشر الإحصائي		
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يحرص المدقق لتنمية قدراته بالمشاركة بانتظام في دورات تكوينية أو ملتقيات حول المعايير التدقيق الجزائرية.	التكرار	13	27	07	02	01	3.98	0.869	موافق
			26	54	14	4	2			
02	غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات.	التكرار	22	28	00	00	00	4.44	0.501	موافق
			44	56	0	0	0			
03	تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق الجزائرية (NAA).	التكرار	22	20	10	04	02	4.20	0.926	موافق
			44	40	5	2	1			
04	هناك نقص في الفهم والإطلاع الجيدين على نصوص معايير الجزائرية للتدقيق لدى المدققين مما يخلق صعوبة للمدقق في الوفاء بمتطلبات المعايير.	التكرار	14	29	05	02	00	4.10	0.735	موافق
			28	58	10	4	0			
05	تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق الجزائرية.	التكرار	11	32	03	02	02	3.96	0.903	موافق
			22	64	6	4	4			
06	إن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائرية (NAA) دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري.	التكرار	09	21	04	14	02	3.42	1.197	موافق
			18	42	8	28	4			
07	ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالتدقيق والمحاسبة.	التكرار	18	26	01	04	01	4.12	0.940	موافق
			36	52	2	8	2			
مؤافق	الإجمالي							4.03	0.797	مؤافق

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على مخرجات SPSS 21.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على العبارات المتعلقة بالمحور الثالث، حيث أن المتوسط الحسابي الكلي بلغ قيمة 4,03 والذي يقع بين [3.41 - 4.20] وهو ما يدخل ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت (موافق)، وبانحراف معياري 0,797 وهذا ما يدل على إجماع أفراد عينة الدراسة على أن هناك صعوبات ومعوقات مرتبطة بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

1- في الفقرة رقم (01) أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة على هذه الفرضية كانت بنسبة 54 % أي أنهم موافقون على هذا الطرح و 26 % موافقون بشدة وتجلي ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,98، والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكرت الخماسي والتي تعبر عن إجابة موافقون في حين الانحراف المعياري بلغ 0,869.

2- في الفقرة رقم (02) غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات أظهرت هذه الفرضية أن ما نسبته 56 % من أفراد العينة أجابوا بموافق 44 % أجابوا بموافق بشدة، وبالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4,44 والذي يدخل ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، أما الانحراف المعياري فهو بنسبة 0,501 يدل على درجة تجانس كبير للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة إقتصارها تقريبا على الإجابتين الأولى والثانية.

3- في الفقرة رقم (03) أظهرت فرضية تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامجها المعلوماتية مع معايير التدقيق الجزائرية أن ما نسبته 44 % من أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة و 40 % أجابوا بموافق وبالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4,20 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، أما الانحراف المعياري فهو بنسبة 0,926 يدل على درجة تجانس كبير للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة إقتصارها تقريبا على الإجابتين الأولى والثانية.

4- في الفقرة رقم (04) 28 % من أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة و 58 % أجابوا بموافق، وبالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4,10 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، أما الانحراف المعياري فهو بنسبة 0,735 يدل على درجة تجانس كبير للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة إقتصارها تقريبا على الإجابتين الأولى والثانية.

5- في الفقرة رقم (05) وافق 64 % من أفراد عين الدراسة بالموافقة بشدة و 22 % بموافق على أن هناك قصور لدى المنظمات المهنية للمهنة في مرافقتها للمهنيين للانتقال إلى معايير التدقيق الجزائرية، وإتضح ذلك في المتوسط الحسابي الذي بلغ 3,96، والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت، في حين الانحراف معياري بلغ 0,903 وهذا ما يؤكد تأييد هذا الطرح.

6- في الفقرة رقم (06) أظهرت هذه الفرضية المقترحة التي تدور حول أن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائرية دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة، يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري، كان هناك إنخفاض في نسبة إجابات أفراد العينة مما أدى إلى إنخفاض المتوسط الحسابي إلى بنسبة 3,42 وهو ما يدل على الفئة الرابعة من مقياس ليكارت، أما باقي إجابات الدراسة كانت 18 % موافق بشدة، 42 % موافق، 8 % محايد و 28 % غير موافق، و 4 % غير موافق بشدة وهذا ما دل عليه الانحراف المعياري الذي قدر بـ 1,197 ما يدل على تشتت واختلاف الإجابات وآراء أفراد عينة الدراسة.

7- في الفقرة رقم (07) ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالتدقيق والمحاسبة، أظهرت هذه الفرضية أن ما نسبته 36 % من أفراد العينة أجابوا بموافق بشدة و 52 % أجابوا بموافق، وبالنظر للمتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4,12 والذي يدخل ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، أما الانحراف المعياري فهو بنسبة 0,940 يدل على درجة تجانس كبير للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة إقتصارها تقريبا على الإجابتين الأولى والثانية.

الفرع الثاني : الإحصاء الاستدلالي

لمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل فرضية من خلال اختبار T فإننا نقارن مستوى المعنوية (Sig2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي 0,05 الذي يدل على احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5 % الأمر الذي يعكس مجال ثقة بنسبة 95 % وهنا نكون أمام حالتين :

– الحالة الأولى : إذا كان (Sig2-tailed) $< 0,05$ فإننا نقبل الفرضية العدمية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ؛

– الحالة الثانية : إذا كان (Sig2-tailed) $> 0,05$ فإننا نقبل الفرضية البديلة H_1 ونرفض الفرضية العدمية H_0 ؛

أولا : اختبار الفرضية الأولى

في ضوء نص الفرضية القائلة بـ الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات من أجل الإسترشاد بها، نجد :

لـ الفرضية العدمية : عدم الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات من أجل الإسترشاد بها ؛

لـ الفرضية البديلة : هناك الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات من أجل الإسترشاد بها.

بعد إختبارنا للمحور الأول والذي يمثل الفرضية الثانية تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (3-12) : نتائج إختبار (T-test) للمحور الأول

	Test Value = 5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الأول	-12.241-	49	.000	-1.318-	-1.53-	-1.10-

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (3-12) المتعلق بالمحور الأول إلى أن قيمة $\text{Sig}(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت 0,000 وهو ما يؤكد على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة القائلة بأن هناك الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافظي الحسابات من أجل الإسترشاد بها، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

ثانيا : إختبار الفرضية الثانية

في ضوء نص الفرضية القائلة بأن هناك تغيرات طرأت على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، نجد :

لـ الفرضية العدمية : عدم وجود تغيرات على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؛

لـ الفرضية البديلة : وجود تغيرات طرأت على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؛

بعد إختبارنا للمحور الثاني والذي يمثل الفرضية الثالثة تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (3-13) : نتائج إختبار (T-test) للمحور الثاني

	Test Value = 5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني	-8.509-	49	.000	-.842-	-1.04-	-.64-

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (3-13) المتعلق بالمحور الثاني إلى أن قيمة $\text{Sig}(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت 0,000 وهو ما يؤكد على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة القائلة بأن وجود تغيرات إيجابية طرأت على تقارير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائية، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

ثالثا : إختبار الفرضية الثالثة

في ضوء نص الفرضية القائلة بأن هناك صعوبات تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية، نجد :

❖ الفرضية العدمية : عدم وجود صعوبات تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية ؛

❖ الفرضية البديلة : وجود صعوبات تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية ؛

بعد إختبارنا للمحور الثالث والذي يمثل الفرضية الرابعة تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (3-14) : نتائج إختبار (T-test) للمحور الثالث

	Test Value = 5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثالث	-8.589-	49	.000	-.969-	-1.20-	-.74-

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على نتائج SPSS

تشير بيانات الجدول رقم (3-14) المتعلق بالمحور الثالث إلى أن قيمة $\text{Sig}(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت 0,000 وهو ما يؤكد على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة القائلة بأن هناك صعوبات تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائية ، حيث تسمح لنا هذه النتيجة بتعميم نتائج هذا المحور على مجتمع الدراسة، وتؤكد لنا معنوية النتائج المتوصل إليها وقدرتها على تمثيل الواقع.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق تقديمه في الجانب النظري من هذا البحث وما تم إسقاطه على الجانب التطبيقي، حاولنا الوصول إلى الهدف وهو الإجابة على الإشكالية التي تتمثل في إبراز دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير المراجعة الخارجية من خلال إستبانه، أين تم توزيع الإستبيان على مجموعة من الخبراء ومحافظي الحسابات وأساتذة جامعيين مختصين، وتحصلنا على الإجابة المقدمة من طرفهم وبعد التصنيف وتبويب النتائج بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي والبرنامج الإحصائي SPSS 21، وإعتمدنا على إختبار T test بغية تعميم النتائج المتوصل إليها على مجتمع الدراسة، حيث تم التوصل إلى النتائج التالية :

- معايير التدقيق الجزائرية تساعد على تحسين مهنة التدقيق بإعتبارها مرشد للعمليات التي يقوم بها.
- وجود تغيرات إيجابية في نوعية التقارير الصادرة على محافظي الحسابات نتيجة تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية مما تساهم في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.
- هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية.

الخاتمة

حظيت معايير التدقيق بإهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة المراجعة والمستفيدين من خدماتها على المستوى المحلي والدولي لما لها من أهمية من تقليل التفاوتات في الأداء بين المراجعين ولتحسين من جودة تقرير المراجع.

وبدورها الجزائر قامت بإصدار معايير التدقيق الجزائرية بهدف الإرتقاء بمستوى المهنة باعتبارها مطلب أساسي وضروري لمختلف الأطراف كالمراجع والمؤسسات بحيث تعتبر بمثابة مرجع يسترشد به المراجعين لكيفية القيام بعملية المراجعة والحكم على نوعية العمل الذي يقوم به لتقليل الأخطاء، كما تساعد المراجع الخارجي في إعداد تقريره، وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية البحث والتي تدور حول دور تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية من خلال الإعتماد عليها، فبقيامه بتأدية مهامه وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية يساهم في الوصول إلى إعداد تقرير يتميز بالجودة من حيث الشكل والمضمون ليساعد أصحاب المصالح والمستثمرين في إتخاذ قرارات سليمة وصحيحة.

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب دراستنا في شقين الأول الجانب النظري والآخر تطبيقي إستخلصنا مجموعة من النتائج الخاصة بالفرضيات ونتائج عامة وكذلك سنقوم بعرض بعض التوصيات وآفاق جديدة للدراسة نوردتها كالآتي :

1- نتائج إختبار الفرضيات

من خلال محتوى الدراسة وإنطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج إختبار الفرضيات كالتالي :

الفرضية الأولى : أن هناك الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية من قبل محافضي الحسابات ، وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية : هناك تغيرات إيجابية طرأت على تقرير محافظ الحسابات نتيجة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية ، وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة : توجد صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية حيث لاحظنا أن عينة الدراسة مالت نحو الموافقة على وجود صعوبات ومعوقات مرتبطة بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة

2- نتائج الدراسة :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا للنتائج التالية :

- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق تفعيل وتدعيم للقانون 10-01 والتي تسمح بالتماشي مع المتطلبات الدولية للمهنة.
- معايير التدقيق الجزائرية جاءت بناءا على الحاجة إليها لتحسين عمل محافضي الحسابات ، وهذا في ظل التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والتدقيق، وكذا تضيق فجوة الإجهادات المهنية الشخصية.
- تم إقتباس عدة معايير لتدقيق الجزائرية مجملها من معايير التدقيق الدولية، وتم إسقاطها على البيئة الجزائرية وهذا لتحقيق توافق بينهما.
- الإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول إلى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجات عملية التدقيق ؛

- تطبيق هذه المعايير يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين مستخدمي هذه القوائم المالية ؛
- تطبيق هذه المعايير لها أثر إيجابي وفعال في الحصول على فرص استثمار جديدة للمؤسسات الجزائرية أو في الحصول على تمويلات خارجية نتيجة جودة مخرجات عملية التدقيق.

3- التوصيات المقترحة :

- بناء على ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة ، فإننا نوصي بالتالي :
- ضرورة سن قوانين وأنظمة تلزم المراجعين في الجزائر بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية بإعتبارها إرشادات تحسن من جودة المراجعة وتقرير المراجع؛
- ضرورة برمجة دورات تكوينية بعد كل إصدار للمعايير التدقيق الجزائرية بهدف معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغرض من كل معيار ؛
- التشاور المستمر بين اللجنة الصادرة للمعايير وبين المنفذين ؛
- توفير الإصدارات التفسيرية والتعديلية لمعايير التدقيق الجزائرية، وتوسيع عملية الإنتاج العلمي في المهنة ؛
- الاستفادة من التجارب الدولية في تبني معايير التدقيق الدولية وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، ومراقبة الجهات الحكومية للمعنيين بتطبيقها مع تحديثها كلما كان ذلك مناسباً ؛
- جعل الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر غير تابعة للسلطة العمومية أي مستقلة عن وزارة المالية.

4- أفاق الدراسة :

- يمكن أن نشير إلى أن دراستنا هذه عبارة عن دراسة تمهيدية لمواضيع دراسات مستقبلية في معايير التدقيق الجزائرية ولذا سنقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلاً كالتالي :
- واقع مهنة التدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق الجزائرية ؛
- آفاق ممارسة التدقيق في ظل غياب دليل منهجي لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية ؛
- إنعكاسات تطبيق المعايير التدقيق الجزائرية على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر ؛
- دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية ومدى إسهامهما في جلب إستثمارات أجنبية للجزائر ؛
- مدى كفاية معايير الجزائرية للتدقيق لتغطية النقائص التي تعاني منها التشريعات الحالية المحلية.

قائمة المراجع

❖ الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- 2- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 3- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 4- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الجزء الأول، الطبعة 1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 5- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
- 6- أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 7- أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
- 8- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
- 9- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
- 10- حامد طلبة أبو هبة، أصول المراجعة، الطبعة 1، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011.
- 11- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة 1، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 12- حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء 1، منشورات جامعة دمشق، 2014/2013.
- 13- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
- 14- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الطبعة 2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 15- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 16- خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال وآخرون، دراسات في المراجعة، الطبعة 1، جهاز الكتب، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017/2016.
- 17- خلف عبدالله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفقا لمعايير الدولية، الطبعة 1، دار الورق، الأردن، 2014.
- 18- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، الطبعة 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.
- 19- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة 1، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 20- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.

- 21- عماد سعيد الزمر، محمود علي غربية، وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة جامعة القاهرة، دون سنة نشر.
- 22- عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء 1، دار هومة، الجزائر، 2018.
- 23- عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء 2، دار هومة، الجزائر، 2018.
- 24- عوض لبيب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013.
- 25- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2006.
- 26- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة 2، دار المسيرة للنشر، الأردن، 2009.
- 27- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة 1، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 28- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة 2، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 29- محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
- 30- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 1، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 31- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، الطبعة 2، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 32- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 3، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 33- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا لمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 34- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- 35- محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 36- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2014.
- 37- محمود السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، الطبعة 2، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1996.
- 38- نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة 1، الدار الجامعية، ليبيا.
- 39- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة 2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 40- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة 3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- 41- وجدي حامد حجازي، معايير الدولية للمراجعة شرح وتحليل، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
- 42- وليم توماس، إمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، سلطان محمد العلي السلطان، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006.

43- يوسف محمد الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000.

❖ أطروحات والرسائل

- 44- أسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، 2018.
- 45- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة - دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا بسطيف، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2011.
- 46- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2009.
- 47- سعاد شدرى معمر، التقارير المالية وأثارها على إتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015.
- 48- علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2017.
- 49- عمر شريقي، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2002.
- 50- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة " دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012.
- 51- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية - دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL بالمسيلة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2004.
- 52- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.
- 53- محمد بن جميلة، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، رسالة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011.
- 54- محمد سعيد دحور، مجالات مساهمة الإفصاح العالمي في تقرير المراجعة المعدل لتضييق فجوة التوقعات، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

- 55- محمد مفلح جعافرة، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فعالية التدقيق الخارجي لشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
- 56- وردة بلعيد، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2014.

❖ المجالات والدوريات

- 57- الأزهر عزه، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.
- 58- بطرس ميالة، العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، مجلة الاقتصاد والمجتمع، جامعة دمشق، العدد 06، 2010.
- 59- بلقاضي بلقاسم، بوعبيدة محمد، إنعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، مجلة المدبر، المدرسة العليا للإدارة والتجارة الدولية، القليعة، الجزائر، العدد 07، ديسمبر 2018.
- 60- رضا جواحدو، إيمان بن قارة، مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية، دراسة ميدانية، مجلة النهضة، كلية الاقتصاد والسياسة، جامعة القاهرة، المجلد 14، العدد 01، 2013.
- 61- ريمة بصري، سفيان بن بلقاسم، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على المعيار رقم 505 "المصادقات الخارجية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، المجلد 06، العدد 03، ديسمبر 2019.
- 62- عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012.
- 63- فتحى طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، دفا تر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، العدد 09، 2013.
- 64- نوح لبوز، مبارك بوعلاق، تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات، مجلة إضافات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، المجلد 03، العدد 02، 2019.
- 65- مجيد عبد زيد حمد، دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات - من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، الديوانية، العراق، المجلد 12، العدد 04، 2010.
- 66- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 01، 2002.

❖ الملتقيات

- 67- أحمد بن خليفة، منال حسيني، مداخلة مكانة المعايير المراجعة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
- 68- أحمد خدير، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 10-01، الملتقى الوطني حول مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أدرار، يوم 4 ديسمبر 2014.
- 69- بختة مفتاح، حمزة مفتاح، عامر مريم، إسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، يوم 11-12 أبريل 2018.
- 70- بلال شيخي، قراءة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية"، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، يوم 11-12 أبريل 2018.
- 71- سيد محمد بوعرار، شمس الدين أحمد، مداخلة حول مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 10-01، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
- 72- مختار صابة، عبد الرحمان مغاري، مقارنة المعيار الجزائري مع المعيار الدولي للتدقيق رقم 505 " ISA"، الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، يوم 11-12 أبريل 2018.
- 73- مختار مسامح، النظام المحاسبي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل، مداخلة الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية - تجارب، تطبيقات وآفاق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و18 جانفي 2010.
- 74- منصور بن أعمارة، حولي محمد، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

❖ القوانين والمراسيم

- 75- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53 ، لسنة 1990، القانون 90-32 المؤرخ في 12 أفريل 1990، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره،
- 76- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري الجزائري، 2007.
- 77- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، لسنة 2010، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.
- 78- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- 79- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- 80- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- 81- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
- 82- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتها.
- 83- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتهم.
- 84- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 85- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 86- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

- 87- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، المحدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
- 88- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، والمحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات.
- 89- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.
- 90- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، لسنة 2011، المرسوم التنفيذي 11-93 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني إستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
- 91- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، لسنة 2012، المرسوم التنفيذي 12-88 المؤرخ في 21 جويلية 2012، متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره أجرة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
- 92- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، لسنة 2013، المرسوم تنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، المتعلقة بدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
- 93- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، لسنة 2013، المرسوم التنفيذي 13-171 المؤرخ في 23 أفريل 2013، الذي يحدد يعدل ويتمم أحكام المرسوم التنفيذي 11-74.
- 94- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، لسنة 2013، القرار المؤرخ في 26 مارس 2013، الذي يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 95- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، لسنة 2014، القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- 96- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، لسنة 2014، القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
- 97- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، لسنة 2014، القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- 98- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، لسنة 2014، القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، المتعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

99- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، القرارات الوزارية المشتركة المؤرخة في 07 مارس 2017، متعلقة بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ومسار التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

❖ المقررات

- 100- وزارة المالية، المقرر رقم 022 المؤرخ في 04 فيفري 2016.
- 101- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
- 102- وزارة المالية، المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017.
- 103- وزارة المالية، المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وتدقيق



إستمارة الإستبيان

هذا الإستبيان موجه إلى السادة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين

السلام عليكم،

السادة المحترمين،

في إطار التحضير لمذكرة تخرج والتي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان "دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية"، والتي سنحاول من خلالها إبراز مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.

وسعيا وراء تحديد هذا الدور، تم أخذ عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين والتي يسعدنا إختياركم ضمنها للمساهمة في إثراء هذا الموضوع، وبحكم مكانتكم العلمية والمهنية فإن إبداء رأيكم في الفقرات المرفقة بهذا الإستبيان ستساعدنا في الوصول إلى النتائج المرجوة.

لذا نرجو منكم تقديم يد المساعدة لنا والإهتمام بهذا الإستبيان ولنتمس منكم معاملة أسئلته بصدق وموضوعية، كما نخططكم علما أن إجاباتكم سيتم التعامل معها بكل سرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شكرا على حسن تعاونكم

والسلام عليكم ورحمة الله

Promo2020univereloued@gmail.com

إعداد الطلبة :

- صفاء شيجاني
- صفاء محمودي
- ياسين غنابزية

إشراف الدكتور :

بالقاسم بن خليفة

الجزء الأول : البيانات العامة

من فضلك، قم بتحديد بياناتك العامة بوضع (X) في الخانة المناسبة :

1- الدرجة العلمية :

☐ ليسانس	☐ ماستر	☐ ماجستير
☐ دكتوراه	☐ شهادة أخرى	 : (بينها)

2- الخبرة المهنية :

☐ إلى غاية 5 سنوات	☐ من 6 إلى 10 سنوات	☐
☐ من 11 إلى 15 سنة	☐ من 16 إلى 20 سنة	☐
☐ أكثر من 20 سنة	☐	☐

3- المهنة أو الوظيفة الحالية :

☐ خبير محاسب	☐ محافظ حسابات	☐ أستاذ جامعي
-------------------------------------	---------------------------------------	--------------------------------------

الجزء الثاني : محاور الدراسة

المحور الأول : الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية والإسترشاد بها

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إصدار الجزائر لمعايير التدقيق (NAA) يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات.					
02	تطبيق معايير تدقيق الجزائرية يساهم في تطوير مهنة التدقيق في الجزائر.					
03	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات.					
04	يساعد إستخدام معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية.					
05	معايير التدقيق الجزائرية تساعد المؤسسات الجزائرية في الإنفتاح على الأسواق العالمية.					
06	المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).					
07	يتطابق تقرير المدقق الخارجي من حيث الشكل والمحتوى مع ما جاء به معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية".					
08	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يفيد في الإستجابة لتطلعات مستخدمي القوائم المالية.					
09	هل هناك علاقة بين معايير الجزائرية للتدقيق (NAA) والأتعاب؟.					

المحور الثاني : أثر العمل بمعايير التدقيق الجزائرية في إعداد تقرير المراجعة الخارجية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تطبيق معايير التدقيق الجزائرية تساعد في تحقيق جودة تقرير المراجعة الخارجية.					
02	تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة الثقة للأطراف ذات العلاقة بالتقرير النهائي لعملية التدقيق.					
03	تساهم معايير التدقيق الجزائرية التي تتعلق بالتقرير في دقة وصحة إبداء الرأي في التقرير النهائي.					
04	إعتماد المعيار التدقيق الجزائري رقم 505 "التأكيدات الخارجية" يحسن جودة التدقيق من خلال البحث على أدلة مقدمة من جهات خارجية					
05	إعتماد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة" يحسن جودة التدقيق من خلال العمل على الحصول على الأدلة مقنعة حول بعض الشكوك.					
06	إعتماد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية" يحسن جودة التدقيق من خلال توضيح جميع الأدلة والبراهين في تقرير المدقق.					
07	الإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية يحسن من جودة التدقيق من خلال تقليص فجوة التوقعات.					
08	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يحدد لمدقق الحسابات العناصر الدنيا الواجب توفرها في تقريره.					
09	معايير التدقيق الجزائرية تساعد مستخدمي تقارير المدقق على إتخاذ قرارات أحسن.					
10	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يوفر لمدقق الحسابات المحددات التي يعدل رأيه بناء عليها.					
11	يوجد علاقة طردية بين استخدامك لمعايير التدقيق الجزائرية وبين جودة تقريرك النهائي.					

المحور الثالث : الصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يحرص المدقق لتنمية قدراته بالمشاركة بانتظام في دورات تكوينية أو ملتقيات حول المعايير التدقيق الجزائرية.					
02	غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات.					
03	تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر الى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق لجزائرية (NAA).					
04	هناك نقص في الفهم والإطلاع الجيدين على نصوص معايير الجزائرية للتدقيق لدى المدققين مما يخلق صعوبة للمدقق في الوفاء بمتطلبات المعايير .					

					هناك قصور لدى الهيئات المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للإنتقال إلى معايير التدقيق (NAA).	05
					إن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائرية (NAA) دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة، يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري.	06
					ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالتدقيق والمحاسبة.	07

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص محاسبة وتدقيق



لجنة تحكيم الإستهيبان

الرقم	الإسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الإنتماء	الإمضاء
01	محمد الدينوري سامي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة حمه لخضر - الوادي	☒
02	مفيد عبد اللاوي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة حمه لخضر - الوادي	☒
03	عيسى الزين	أستاذ مساعد " ب "	جامعة الحاج لخضر - باتنة	☒

البيانات العامة:

Statistics

		مؤهلك ماهو	مهنتك ماهي	خبرتك سنوات
N	Valid	50	50	50
	Missing	0	0	0
	Mean	2.60	2.30	2.82
	Std. Deviation	1.457	.647	1.224

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليس	20	40.0	40.0	40.0
ماستر	5	10.0	10.0	50.0
ماجستير	1	2.0	2.0	52.0
دكتوراه	23	46.0	46.0	98.0
أخرى شهادات	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

المهنة/الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسب خبير	5	10.0	10.0	10.0
حسابات محافظ	25	50.0	50.0	60.0
جامعي أستاذ	20	40.0	40.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 غاية إلى	8	16.0	16.0	16.0
سنوات 10 إلى 6 من	13	26.0	26.0	42.0
سنة 15 إلى 11 من	14	28.0	28.0	70.0
سنة 20 إلى 16 من	10	20.0	20.0	90.0
سنة 20 من أكثر	5	10.0	10.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبيانات العامة :

Statistics

		مؤهلك ماهو	مهنتك ماهي	خبرتك سنوات
N	Valid	50	50	50
	Missing	0	0	0
	Mean	2.60	2.30	2.82
	Std. Deviation	1.457	.647	1.224

المحور الأول : الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائرية الإسترشاد بها

A1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	20	40.0	40.0	40.0
موافق	24	48.0	48.0	88.0
Valid محايد	6	12.0	12.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

A2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	30	60.0	60.0	60.0
موافق	17	34.0	34.0	94.0
Valid محايد	2	4.0	4.0	98.0
غير موافق	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

A3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	16	32.0	32.0	32.0
موافق	29	58.0	58.0	90.0
Valid محايد	5	10.0	10.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

A4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	11	22.0	22.0	22.0
موافق	31	62.0	62.0	84.0
Valid محايد	4	8.0	8.0	92.0
غير موافق بشدة	4	8.0	8.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

A5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	7	14.0	14.0	14.0
موافق	20	40.0	40.0	54.0
Valid محايد	11	22.0	22.0	76.0
بشدة موافق غير	12	24.0	24.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

A6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق	10	20.0	20.0	20.0
موافق	30	60.0	60.0	80.0
Valid محايد	5	10.0	10.0	90.0
بشدة موافق غير	5	10.0	10.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

A7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	7	14.0	14.0	14.0
موافق	4	8.0	8.0	22.0
محايد	4	8.0	8.0	30.0
غير موافق	19	38.0	38.0	68.0
غير موافق بشدة	16	32.0	32.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

A8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	11	22.0	22.0	22.0
موافق	19	38.0	38.0	60.0
محايد	14	28.0	28.0	88.0
غير موافق	4	8.0	8.0	96.0
غير موافق بشدة	2	4.0	4.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

A9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	4	8.0	8.0	8.0
موافق	12	24.0	24.0	32.0
محايد	28	56.0	56.0	88.0
غير موافق	4	8.0	8.0	96.0
غير موافق بشدة	2	4.0	4.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول :

Statistics

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9
N Valid	50	50	50	50	50	50	50	50	50
N Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4.28	4.50	4.22	3.90	3.20	3.80	2.34	3.66	3.24
Std. Deviation	.671	.678	.616	1.015	1.385	1.088	1.379	1.042	.870

المحور الأول : الحاجة لإستخدام معايير التدقيق الجزائية

B2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	14	28.0	28.0	28.0
موافق	22	44.0	44.0	72.0
محايد	9	18.0	18.0	90.0
غير موافق	5	10.0	10.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

B3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	12	24.0	24.0	24.0
موافق	26	52.0	52.0	76.0
محايد	6	12.0	12.0	88.0
Valid غير موافق	6	12.0	12.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

B4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	41	82.0	82.0	82.0
موافق	9	18.0	18.0	100.0
Valid Total	50	100.0	100.0	

B5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	42	84.0	84.0	84.0
موافق	7	14.0	14.0	98.0
Valid محايد	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

B6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	41	82.0	82.0	82.0
موافق	6	12.0	12.0	94.0
Valid محايد	3	6.0	6.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

B7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	41	82.0	82.0	82.0
موافق	4	8.0	8.0	90.0
Valid محايد	5	10.0	10.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

B8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	9	18.0	18.0	18.0
موافق	27	54.0	54.0	72.0
محايد	10	20.0	20.0	92.0
Valid موافق غير	3	6.0	6.0	98.0
غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

B9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	11	22.0	22.0	22.0
موافق	28	56.0	56.0	78.0
محايد	7	14.0	14.0	92.0
Valid موافق غير	1	2.0	2.0	94.0
غير موافق بشدة	3	6.0	6.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

B10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	6	12.0	12.0	12.0
موافق	20	40.0	40.0	52.0
محايد	23	46.0	46.0	98.0
Valid غير موافق	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

B11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	13	26.0	26.0	26.0
موافق	18	36.0	36.0	62.0
محايد	8	16.0	16.0	78.0
Valid غير موافق	10	20.0	20.0	98.0
غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني :

Statistics

	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B9	B10	B11
N Valid	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.96	3.90	3.88	4.82	4.82	4.72	4.72	3.80	3.86	3.62	3.64
Std. Deviation	.856	.931	.918	.388	.438	.607	.640	.881	.990	.725	1.139

المحور الثالث : الصعوبات التي تحول دون تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الجزائرية

C1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	13	26.0	26.0	26.0
موافق	27	54.0	54.0	80.0
محايد	7	14.0	14.0	94.0
Valid غير موافق	2	4.0	4.0	98.0
غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

C2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	22	44.0	44.0	44.0
Valid موافق	28	56.0	56.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

C3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق	22	44.0	44.0	44.0
موافق	20	40.0	40.0	84.0
محايد	5	10.0	10.0	94.0
Valid موافق غير	2	4.0	4.0	98.0
بشدة موافق غير	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

C4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	14	28.0	28.0	28.0
موافق	29	58.0	58.0	86.0
محايد	5	10.0	10.0	96.0
Valid غير موافق	2	4.0	4.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

C5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	11	22.0	22.0	22.0
موافق	32	64.0	64.0	86.0
محايد	3	6.0	6.0	92.0
Valid غير موافق	2	4.0	4.0	96.0
غير موافق بشدة	2	4.0	4.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

C7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	18	36.0	36.0	36.0
موافق	26	52.0	52.0	88.0
محايد	1	2.0	2.0	90.0
Valid غير موافق	4	8.0	8.0	98.0
غير موافق بشدة	1	2.0	2.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

C6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق بشدة	9	18.0	18.0	18.0
موافق	21	42.0	42.0	60.0
محايد	4	8.0	8.0	68.0
غير موافق	14	28.0	28.0	96.0
غير موافق بشدة	2	4.0	4.0	100.0
Total	50	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث :

Statistics

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7
N Valid	50	50	50	50	50	50	50
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.02	1.56	1.80	1.90	2.04	2.58	1.88
Std. Deviation	.869	.501	.926	.735	.903	1.197	.940

Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
A	50	3.68	.761
B	50	4.16	.700
C	50	4.03	.797

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.980	27

One-Sample Test

	Test Value = 5					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
A	-12.241	49	.000	-1.318	-1.53	-1.10
B	-8.509	49	.000	-.842	-1.04	-.64
C	-8.589	49	.000	-.969	-1.20	-.74

تم بحمد الله وتوفيقه