



جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : محاسبة وتدقيق

بغنوان :

تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي
الحسابات في الجزائر
* دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين *

إشراف الأستاذ:
عوادي مصطفى

إعداد الطالب :
ياسين غنازية

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	الصفة	مؤسسة الإنتماء
العبيسي علي	أستاذ	رئيسا	جامعة الوادي
عوادي مصطفى	أستاذ	مشرفا ومقررا	جامعة الوادي
مرغني وليد	أستاذ	مناقشا	جامعة الوادي
عطاء الله عمر	أستاذ	مناقشا	جامعة الوادي
بحشاشي راجح	أستاذ	مناقشا	جامعة باتنة 1
بن براح سمير	محاضر أ	مناقشا	جامعة باتنة 1

السنة الجامعية : 2023-2024



جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص : محاسبة وتدقيق

بغنوان :

تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي
الحسابات في الجزائر
* دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين *

إشراف الأستاذ:
عوادي مصطفى

إعداد الطالب :
ياسين غنازية

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	الصفة	مؤسسة الإنتماء
العبيسي علي	أستاذ	رئيسا	جامعة الوادي
عوادي مصطفى	أستاذ	مشرفا ومقررا	جامعة الوادي
مرغني وليد	أستاذ	مناقشا	جامعة الوادي
عطاء الله عمر	أستاذ	مناقشا	جامعة الوادي
بحشاشي رابح	أستاذ	مناقشا	جامعة باتنة 1
بن براح سمير	محاضر أ	مناقشا	جامعة باتنة 1

السنة الجامعية : 2023-2024

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى :

والدي الذي علمني الصبر والتحدي، علمني القوة والنجاح، وحرّم نفسه ليعطيني ؛
والدّتي الأولى التي أنجبتي رحمه الله والثانية التي ربّتي وعلمتني الطيبة والحنان،
أقول لهم أنتم 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 تحملوا معي عناء إكمال المشوار الدراسي ؛
أقول لما أنتم سر بسمتي وكم أتمنى أن أراكم متألّقين ناجحين في هذه الحياة.
أساتذتي الذين ساهموا في تربيّتي وتعليمي وقدموا لي الإهتمام والنصح والمساعدة ؛
أقول لهم أنني أكن لكم كل الإحترام والتقدير.

غنا بزية ياسين

شكر وعرفان

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

ونتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى المشرف الأستاذ الدكتور عوادي مصطفى، الذي مدنا بالكثير من
النصائح والتوجيهات القيمة وإعداد لمجموع من الملتقيات التي تصب في الموضوع ولم يبخل علينا،
وكذلك تواضعه في المعاملة.

كما نتقدم كذلك بالشكر والتقدير المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة الأطروحة، وعلى
مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر إستفادة من الدراسة.
كما لا يفوت أن نرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الدكاترة الذين صوبوا الإستبيان سواء من داخل
جامعة الوادي أو خارجها على كل التوجيهات والمساعدات التي قدموها لنا.

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، 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، بهدف معرفة وجهة نظرهم حول إشكالية الدراسة، ومن أجل تحليل وقياس فرضيات الدراسة إحصائياً، تم الإعتماد على مجموعة من الإختبارات المتوفرة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن محافظي الحسابات في الجزائر لديهم إطلاع عام على معايير التدقيق الجزائرية، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن محافظي الحسابات في الجزائر يلجؤون في إطار القيام بمهمتهم إلى محاولة تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق خاصة تلك المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط، تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات، التقرير عن المهمة والتوثيق له، إضافة إلى ذلك توصلت الدراسة إلى أن هناك عوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.

الكلمات المفتاحية : التدقيق، محافظ الحسابات، معايير التدقيق الجزائرية.

Abstract :

This study aims to know the extent to which auditor externe apply Algerian auditing standards, as this study contained a theoretical framework in which generalities about auditing and auditor externe in Algeria, Algerian auditing standards, were addressed, relying on a group of books, theses, theses, decrees, and articles.

To achieve the objectives of the study, the historical method and the descriptive analytical method were used, and the field study relied on a questionnaire that was distributed directly and indirectly to members of the study community, auditor externe, accounting experts, and academic professors, with the aim of knowing their point of view on the problem of the study, and in order to analyze and measure the hypotheses. The study was statistically based on a set of tests available in the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) program.

One of the most important results reached is that the auditors in Algeria have general knowledge of the Algerian auditing standards. The study also found that the auditors in Algeria resort, in carrying out their mission, to trying to apply the Algerian auditing standards, especially those related to accepting the mission and planning, implementing the audit mission and obtaining On the evidence, the report on the task and its documentation. In addition, the study found that there are obstacles that prevent auditors in Algeria from applying Algerian auditing standards.

Keywords: auditing, auditor, 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 - ل	المقدمة
13	الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر
14	تمهيد:
15	المبحث الأول : ماهية التدقيق
15	المطلب الأول : التدقيق نشأته وتطوره ومفهومه
17	المطلب الثاني : أهداف وأنواع التدقيق
20	المطلب الثالث : مبادئ وفروض التدقيق
22	المطلب الرابع : معايير التدقيق
26	المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي والقانوني لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
26	المطلب الأول : الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر
31	المطلب الثاني : المرجعية (المرتكزات) القانونية والتنظيمية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعد الإصلاحات
38	المطلب الثالث : الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر
41	المطلب الرابع : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والإلتزامات المترتبة عليها
53	المبحث الثالث : الإجراءات العملية لمهنة التدقيق في الجزائر
53	المطلب الأول : الإجراءات التمهيدية لعملية التدقيق
56	المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

59	المطلب الثالث : فحص الحسابات
64	المطلب الرابع : إعداد تقرير محافظ الحسابات
67	خلاصة الفصل
68	الفصل الثاني : قراءة في معايير التدقيق الدولية والجزائرية وجهود تطبيقها
69	تمهيد :
70	المبحث الأول : الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية
70	المطلب الأول : ماهية التدقيق الدولية
75	المطلب الثاني : المنظمات المسؤولة عن إصدار المعايير التدقيق الدولية
80	المطلب الثالث : تصنيف معايير التدقيق الدولية (ISA)
81	المبحث الثاني : التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (معايير NAA)
81	المطلب الأول : الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية
87	المطلب الثاني : نطاق وهيكله معايير التدقيق الجزائرية ومتطلبات تفعيلها
95	المطلب الثالث : قراءة في مضمون معايير التدقيق الجزائرية
119	المبحث الثالث : إسهامات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين عمل محافظي الحسابات في ظل بيئة التدقيق الجزائرية
119	المطلب الأول : مساهمة معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول بمهام التدقيق والتخطيط لها
124	المطلب الثاني : مساهمة معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات
135	المطلب الرابع : جهود المنظمات المهنية الجزائرية لمهنة المراجعة في تسهيل عملية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية
139	خلاصة الفصل
140	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية
141	تمهيد :
142	المبحث الأول : الاطار المنهجي للدراسة الميدانية
142	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

147	المطلب الثاني : أدوات الدراسة
150	المطلب الثالث : صدق وثبات الإستبيان
159	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها
159	المطلب الأول : التحليل الوصفي للبيانات الشخصية
162	المطلب الثاني : التحليل الوصفي لإجابات وإتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الإستبيان
176	المطلب الثالث : إختبار فرضيات الدراسة
186	خلاصة الفصل
187	الخاتمة
195	قائمة المراجع
209	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عناوين الجداول	الصفحة
(1-1)	مراحل التطور التاريخي للتدقيق	15
(2-1)	المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية والعقوبات التي تقابلها	45
(3-1)	درجة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والعقوبات التي تقابلها	47
(1-2)	الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية	88
(2-2)	الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية	89
(3-2)	الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية	89
(4-2)	الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية	90
(5-2)	مقارنة المعايير الجزائرية للتدقيق مع معايير التدقيق الدولية	90
(6-2)	معايير التدقيق الدولية في طريق التبني بالجزائر	92
(7-2)	الأيام التكوينية المنظمة من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	137
(1-3)	كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة	144
(2-3)	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي	145
(3-3)	تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي	145
(4-3)	شرح أساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسية	149
(5-3)	مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	151
(6-3)	مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	153
(7-3)	مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	154
(8-3)	مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع	155
(9-3)	مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الخامس	156
(10-3)	قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	158
(11-3)	توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات المعلومات الشخصية	159
(12-3)	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	162
(13-3)	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	165

167	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	(14-3)
171	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع	(15-3)
173	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الخامس	(16-3)
176	بيانات نتائج إجابات أفراد العينة (Tests of Normality)	(17-3)
179	نتائج تحليل إختبار الفرضية الأولى	(18-3)
180	نتائج تحليل إختبار الفرضية الثانية	(19-3)
181	نتائج تحليل إختبار الفرضية الثالثة	(20-3)
182	نتائج تحليل إختبار الفرضية الرابعة	(21-3)
183	نتائج تحليل إختبار الفرضية الخامسة	(22-3)
184	إختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمعلومات الشخصية	(23-3)

قائمة الأشكال

الرقم	عناوين الأشكال	الصفحة
(1-1)	معايير التدقيق المتعارف عليها	25
(2-1)	الحصول على معرفة عامة حول الشركة محل التدقيق	56
(1-2)	الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي	78
(2-2)	مراحل إعداد معايير التدقيق الجزائرية	86
(3-2)	إرشادات ومتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم	116
(4-2)	مكانة المعايير الجزائرية للتدقيق ضمن مسار مهمة محافظة الحسابات	118
(1-3)	تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	160
(2-3)	تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	160
(3-3)	تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة	161
(4-3)	تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	161

قائمة الملاحق

الرقم	عناوين الملاحق	الصفحة
1	الإستبيان	210-214
2	لجنة تحكيم الإستبيان	215
3	مخرجات SPSS (المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، نتائج إختبار T-TEST)	216-225

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	الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية

مقدمة

إن التطورات الاقتصادية التي شهدتها إقتصاد المال والأعمال مع ظهور الثورة الصناعية أدى ذلك إلى كبر حجم المنشآت والمشروعات وتخطي تلك المنشآت الحدود الجغرافية للدول، الأمر الذي ألزم دول العالم ضرورة توحيد تلك الممارسات المحاسبية، حيث تم وضع معايير محاسبية دولية بغية تقليص فجوة الاختلاف وإحداث تجانس في تلك الممارسات، فتصبح هناك لغة محاسبية موحدة للكشوفات المالية بين دول العالم بغرض مساعدة مستخدمي الكشوف المالية على قراءة وفهم الأسس التي أعدت عليها تلك الكشوف ومما يسهل إجراء المقارنات بينها لفترات مالية متعددة لنفس المنشأة أو المقارنة بين الكشوف المالية لمنشآت متعددة خلال نفس الفترة.

ومع توسع حجم تلك المنشآت وزيادة نشاطها نتج عنها انفصال الملكية عن التسيير، وظهور تعارض في المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة والتي تظهر أساسا بين ملاكها ومسيرها، ومن هنا برزت الحاجة لطرف ثالث خارجي مستقل يبدى رأيه حول شرعية وصدق حسابات المنشأة الموجودة في قالب الكشوف المالية، والتي كانت عبارة عن عمليات قامت بها إدارة المنشأة وهذا ما يطلق عليه بمدقق الحسابات وفي الجزائر يطلق عليه بمحافظ الحسابات طبقا للقانون 08/91 الملغى أو القانون 01/10 الحالي، إلا ما تمت ملاحظته هو أن إجراءات عملية التدقيق التي يتبعها مدقق الحسابات في تختلف من مدقق إلى آخر سواء في نفس الدولة أو فيدول أخرى مما نتج إختلافات في النتائج المتوصل إليها في عمليات التدقيق.

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

وباعتبار أن الجزائر ليست بمنأى عن هذه التغيرات الدولية، ورغبتها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، التي تفرض قيودا وشروطا على الدول الراغبة في الدخول إلى عضوية المنظمة دعاها ذلك إلى إدخال جملة من الإصلاحات الجوهرية على النظام المالي المحاسبي ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق مع بيئة أعمالها من خلال إصدار القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

الذي أصبح ساري المفعول في جانفي 2010 من أجل جعل الكشف المالي المحلية متوافقة مع قواعد المحاسبة على المستوى الدولي.

ونظرا لإرتباط الوثيق بين المحاسبة والتدقيق كون مخرجات المحاسبة تمثل مدخلات عملية التدقيق، كان لابد من تطوير مهنة التدقيق بما يتوافق مع التطور الحاصل في الممارسات المحاسبية، وتجلى ذلك بإصدار القانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية الثلاثة، وتم دعم ذلك القانون بمراسيم تنفيذية متتالية تلاها صدور عدة مقررات وزارية تتضمن مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بمهنة المراجعة آخرها سنة 2018 والبالغ عددها 16 معيار لحد الآن، والهدف منها هو تنظيم المهنة بما يتماشى والمعايير الدولية للتدقيق وجعل تلك الممارسات المهنية الوطنية قريبة من الممارسات الدولية.

1- الإشكالية الرئيسية : بناء على ما سبق، وباعتبار المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت كدليل إرشادي للمدقق تمكنه من تنفيذ مهمة التدقيق، بتوفير الإرشادات والمتطلبات اللازمة لتحقيق ذلك، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يلتزم محافظي الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في ظل الممارسات المهنية؟.

2- الأسئلة الفرعية : من أجل معالجة أكثر دقة للموضوع وتفصيل للإشكالية أعلاه، نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- كيف نظم المشرع الجزائري مهنة محافظة الحسابات؟؛
 - 2- ما أهمية إصدار معايير التدقيق الجزائرية على أداء مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟؛
 - 3- هل هناك فروق ذو دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزي للبيانات الشخصية لهم عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)
 - 4- ما مدى إطلاع محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية؟؛
 - 5- هل يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية أثناء مراحل عملية التدقيق؟؛
 - 6- ما هي أهم الصعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية؟.
- 3- الفرضيات :

- 1- حددت القوانين والتنظيمات الإطار القانوني لممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر في مختلف جوانبه المتعلقة بالمهنة ؛
- 2- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين أداء مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؛

3- توجد فروق ذو دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تعزي للبيانات الشخصية لهم عند مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)؛

4- محافظ الحسابات في الجزائر على دراية بمعايير التدقيق الجزائرية؛

5- يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بعملية قبول المهمة والتخطيط لها؛

6- يلجأ محافظ الحسابات في الجزائر إلى المعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتنفيذ المهمة والحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق؛

7- يلتزم محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في عملية إعداد التقرير عن المهمة والتوثيق لها؛

8- هناك صعوبات تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات في الجزائر.

4- أهمية الدراسة : إن أهمية الدراسة ناتجة عن أهمية مهنة محافظة الحسابات في حد ذاتها كون هذه الأخيرة تضفي تأكيد معقول حول صدق وشرعية المعلومات المتضمنة في الكشف المالية المعروضة من قبل المنشأة من خلال إبداء رأي فني من أجل تلبية إحتياجات أصحاب المصالح المعدة من شخص محايد يتمثل في شخص مدقق الحسابات (محافظ الحسابات)، فنظرا لذلك كان الواجب البحث عن السبل الكفيلة بالإرتقاء بالمهنة وذلك من خلال تحسين أداء مزاولها من أجل تحسين أدائهم وجودة الخدمات المقدمة من طرفهم، ولتحقيق ذلك لابد من وجود مرجع يعتمد عليه عند أداء مهامهم والتي جاءت في صورة معايير التدقيق، حيث جاءت هذه الدراسة على معايير التدقيق الجزائر والتي صدر منها لحد الساعة 16 معيار تم إستنباطها من المعايير التدقيق الدولية التي توضح المنهجية العلمية والعملية لمهمة التدقيق الواجب إتباعها.

5- أهداف الدراسة :

- التعرف على الإصلاحات التي تشهدها المهن المحاسبية بعد صدور القانون 10-01 ؛
- إلقاء الضوء على الهيئات القائمة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية؛
- التعرف على الإطار المفاهيمي بمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة لحد الآن؛
- القيام بملخص شامل حول معايير التدقيق الجزائرية ومدى مساهمتها في عمل محافظ الحسابات؛
- التعرف على مدى تطبيق محافظي في الجزائر للمعايير التدقيق الجزائرية وفقا لآراء المهنيين والأكاديميين؛

6- مبررات إختيار الموضوع : لعلّى إختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية وأخرى ذاتية أهمها :

أ- الأسباب الذاتية:

- الرغبة في دراسة الموضوع وإرتباطه بتخصصنا؛
- الرغبة في إلقاء الضوء على آخر المستجدات في مهنة التدقيق في الجزائر تتمثل في المعايير التدقيق الجزائرية ومدى تطبيقها في الجزائر؛
- العمل على التكوين العلمي الجيد والمؤهل لممارسة مهنة التدقيق بصورة سليمة في المستقبل.

ب- الأسباب الموضوعية:

- أهمية البحث في الوقت الراهن، حيث يتزامن مع حادثة إعتقاد على معايير التدقيق الجزائرية ؛
- مكانة المراجع الخارجي نتيجة للدور الذي يلعبه في مجال حماية حقوق أصحاب المصالح؛
- دراسة وتقييم واقع ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر ومدى خضوعها للقواعد المتعارف عليها دوليا في مجال التدقيق.

7- حدود الدراسة : إرتبطت بحدود مكانية وزمانية

أ - الحدود الزمانية : تمت الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي خلال الفترة الممتدة من سنة 2021 إلى غاية سنة 2023 في حين أن الدراسة الميدانية كان من خلال الفترة الممتدة من مارس 2023 إلى غاية ديسمبر 2023.

ب - الحدود المكانية : تتعلق هذه الدراسة بالجزائر، كونها تضمنت المسح عن طريق الإستبيان، والذي مس عينة من ذوي الإختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة والمراجعة على مستوى بعض ولايات الوطن (الوادي، بسكرة، ورقلة، غرداية، باتنة، سطيف، قالمة)، بهدف التأكد من مدى تطبيق المهنيين في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.

8- منهجية البحث والأدوات المستخدمة :

أ- منهجية البحث : بناءا على طبيعة الإشكال المطروح وإختبار الفرضيات المتبناة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة، 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 وقد تم الإستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية لتحليل البيانات إحصائيا.

9- الدراسات السابقة : يوجد العديد من الدراسات السابقة التي تناولت جزئيات موضوع الدراسة، وبالإطلاع على العديد منها تم إنتقاء أحدثها لتحديد أهدافها ومناقشة نتائجها مع نتائج دراستنا في الجزء التطبيقي وتتمثل هذه الدراسات في :

❖ الدراسات باللغة العربية :

1- دراسة بسباس سيد أحمد، "إتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم المالية، جامعة جيلالي إلباس، سيدي بلعباس، (2021).

تتمثل إشكالية الدراسة حول كيفية تأثير توجهات المرجعية الوطنية للتدقيق على تطوير مهنة محافظ الحسابات؟.

يهدف الباحث إلى دراسة تحديد مستوى تطور مهنة التدقيق القانوني ومحافظة الحسابات مع التغيرات التي قامت بها الهيئة المشرفة على مهنة التدقيق مع معرفة سلوك وردات فعل عينة من المشاركين على هذه التطورات، وقد تم إستعمال أداة المقابلة التي وجهت لسبعة محافظي الحسابات بالإضافة إلى مقابلة مع عضو لجنة مراقبة النوعية بالإضافة إلى مقابلة مع إطار لدى مؤسسة عمومية إقتصادية خاضعة للتدقيق بمساعدة برنامج يساعد في تحليل البيانات النوعية (MAXQDA).

ومن أبرز النتائج التي توصل إليها الباحث أن غياب الرقابة الفعلية للهيئة المشرفة على أداء مكاتب التدقيق، تفرض العديد من شعائر التدقيق في ممارسات المهنيين الميدانية، وعلاقتهم مع المؤسسات محل التدقيق لأن أغلب المؤسسات الخاصة تبحث عن تحقيق التوافق القانوني، ويوجد فئة قليلة منها إلى جانب المؤسسات العمومية الإقتصادية المعرضة للمراقبة البعدية لمحافظ الحسابات المقدم

لأقل عرض مالي ما يخلق منافسة غير شريفة بين المهنيين فيسوق الطلب على مهام التدقيق، ويعدل في منهجيته المرنة لموافقة متطلبات مؤسسة محل التدقيق، في ظل عدم تفعيل لجنة مراقبة النوعية والتأخر في إصدار المعايير المتعلقة بها، بسبب غياب التنسيق بين لجان المجلس الوطن للمحاسبة وعضويتهم التطوعية.

2- دراسة شبلاوي ابراهيم، "واقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة لونيبي علي البلدية 02، (2020).

تتمحور إشكالية الدراسة في مدى مساهمة الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر؟.

تهدف هذه الدراسة لتحليل الواقع الحالي للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر وآفاقه المستقبلية، وذلك تحت غطاء المعايير التدقيق الدولية والجزائرية ولإختبار الفرضيات تم القيام بدراسة ميدانية لواقع وآفاق المهنة في الجزائر لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق من خلال إستبيان وتحليل النتائج بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية وخلصت الدراسة إلى مجموعة ومن أبرز النتائج :

أن هناك تأثير إيجابي عند إستخدام المعايير الجزائرية للتدقيق على كل من الممارسات المهنية التي يقدمها التدقيق الخارجي وتقاريرها وكذلك إنعكاساتها على جودة المعلومة المالية عند تدقيق القوائم المالية ويزيد من مصدقيتها مما يكون لها أثر إيجابي في إتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمين لتقرير المدقق الخارجي.

3- دراسة خلايفية إيمان، "دور إلزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية- دراسة استقصائية"، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة باجي مختار عنابة، (2020).

هدفت الدراسة إلى معرفة دور إلزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير التدقيق الجزائرية في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية.

وللاجابة على إشكالية الدراسة وإختبار فرضياتها فقد تم تصميم إستبيانين الأول على عينة محافظي الحسابات لمعرفة واقع إلزامهم بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية، والثاني على عينة من

مستخدمي القوائم المالية من أجل معرفة دور إلزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في زيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS).

توصلت الدراسة إلى نتائج أبرزها :

- إلزام مدققي الحسابات في الجزائر بتطبيق كل إصدارات معايير التدقيق الجزائرية التي تم إصدارها لحد الساعة.

- يعتمد مستخدمو القوائم المالية في الجزائر على تقارير مدققي الحسابات في اتخاذ قراراتهم، كما يسمح إلزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في حصول مستخدمي تلك القوائم على تقارير تدقيق ذات جودة، وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية المراقبة من طرف مدققي الحسابات.

4- دراسة وليد عبد السلام، "أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر - دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين" أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريش، (2022).

تتمثل إشكالية الدراسة في : مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين؟. هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في تحسين عمل مدققي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر المهنيين من خلال دراسة مدى تأثيرها على مراحل عملية التدقيق.

وخلصت النتائج أن مدققي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات كونها ركيزة أساسية في العمل الميداني، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك تأثير بدرجة مرتفعة لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على عمل مدققي الحسابات في الجزائر.

5- دراسة عمري أحمد، "انعكاسات إصدار معايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر - دراسة استقصائية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، (2022).

تتمحور الإشكالية : معرفة انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة انعكاسات إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ولمعالجة موضوع الدراسة، ولإجابة عن تساؤلاتها واختبار فرضياتها، تم الاعتماد

على الإشتيان كأداة لجمع البيانات، موجه لعينة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بهدف إستقصاء آرائهم حول موضوع الدراسة والدوافع التي أدت إلى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها :أنه أكدوا فعل إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق ، كما أن إصدار هذه الأخيرة يساهم في عملية قبول مهمة التدقيق والتخطيط لها، فضلا عن مساهمتها في عملية تنفيذ مهمة التدقيق وجمع أدلة الإثبات، بالإضافة إلى مساهمتها في عملية إعداد التقرير والتوثيق لمهمة التدقيق، هذا ما يجعلها تنعكس إيجابا على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

6- دراسة حسين زادل، رشيد سفاحلو، "تحو التطبيق الأمثل للمعايير الجزائرية للتدقيق (ASA) في الجزائر دراسة ميدانية"، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 10، العدد 02، (2021).

تتمحور إشكالية الدراسة في : كيف يمكن أن يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق على المستوى المحلي؟.

تهدف هذه الدراسة لتحديد أهم المعوقات التي تعترض أمام التطبيق الأمثل للمعايير التدقيق الجزائرية، بالإضافة إلى توضيح الأثر المتوقع لهذه المعايير على خدمات تدقيق الحسابات.

خلصت الدراسة لوجود معوقات تتعلق ببيئة تدقيق الحسابات ككل، معوقات متعلقة بمدقق الحسابات، وأخرى متعلقة بالمؤسسات المعنية بتدقيق حساباتها، لتجاوز هذه المعوقات يجب إلزام بتطبيقها وتفعيل دور الهيئات المهنية المشرفة عليها للتكوين المستمر للمدقي الحسابات.

كما خلصت الدراسة إلى أن تبني المعايير الدولية للتدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق من خلال العمل على استقلال المدقق اتجاه الادارة، وأن العمل بها يزيد من ثقة المستخدمين من مخرجات عملية التدقيق.

7- دراسة محمد بوعبيدة، بلقاسم بلقاصي، "المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA) دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين".

Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale,
Vo113N° 02 Année 2019.

تتمحور إشكالية المقال حول : أثر صدور معايير التدقيق الجزائرية للمراجعة على مهمة المراجعة الخارجية في الجزائر؟.

حيث تهدف الدراسة لتحديد أثر صدور معايير المراجعة الجزائرية على إجراءات المراجعة الخارجية في الجزائر وخلصت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- صدور معايير الجزائرية للمراجعة أثر بشكل إيجابي على خطوات عملية المراجعة الخارجية.

- من خلال قراءة محتوى معايير الجزائرية للمراجعة إتضح عدم وجود تعارض بين ما ورد فيها وبين النصوص التشريعية السارية المفعول المنظمة للمهنة.

8- دراسة وداد تهامي، منير حامد، "المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) لمحة تاريخية وإستعراض للحالة الراهنة-دراسة إستطلاعية"، جامعة المنار تونس (2020)، مجلة المؤسسة المجلد 09، العدد 01. تتمحور الإشكالية في مدى تطبيق مزاوولي المهنة في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية وما أبرز الصعوبات المرتبطة بتطبيقها؟.

تهدف الدراسة على مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في مكاتب التدقيق في الجزائر والوقوف على أهم الصعوبات والمعوقات المرتبطة بتطبيقها.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك من قبل المهنيين لأهمية تبني معايير التدقيق في الرفع من جودة أداء المهنة، وأن هناك إلتزام بمتطلبات الحزمة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية وجود صعوبات ومعوقات مرتبطة بتطبيقها من بينها النقص في الفهم والإطلاع على نصوص معايير التدقيق الجزائرية لدى المدققين بسبب عدم إصدار المعيار 200 الذي يمثل الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق، إضافة أن هناك قصور لدى الهيئات المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للإنتقال إلى المعايير التدقيق الجزائرية.

❖ الدراسات باللغة الأجنبية :

1-L'etude de kazouz Rafika , Normalisation et Pratique professionnelle de l'audit comptable et financier en Algérie-Etude Empirique par questionnaire.

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة جيلالي إليابس، سيدي بلعباس، (2018).

تتمحور إشكالية الدراسة في مكانة معايير التدقيق الجزائرية في الممارسة المهنية للمحاسبة والمراجعة المالية في الجزائر؟.

تهدف الدراسة إلى تحديد أهمية معايير المراجعة في تحسين مهمة التدقيق المحاسبي والمالي ومستويات تطبيقها، لا سيما أداء المدقق وجودة تقرير المراجعة.

- يواجه إختصاصي التدقيق في الجزائر عدة عقبات في الممارسات المهنية لمهامهم لا يواجهون صعوبات في ممارسة معايير التدقيق.

- يتم تطبيق معظم معايير التدقيق الجزائرية من بينها معيار 210 من قبل المعنيين ماعدا المعايير 505-560-580.

2- L'etude de RIGHA Ahmed Seghir, L'adoption des Normes Internationales d'Audit en Algérie : Peut-on faire des normes un levier pour la qualité d'audit ?.

Revue des Recherches Economique et financière Volume8, Numero1, Université oum bouaghi, (2021).

عنوان الدراسة : إعتامد معايير التدقيق الدولية في الجزائر هل يمكن استخدام المعايير كأداة لجودة التدقيق؟.

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على المزايا المرتبطة بإعتامد المعايير الدولية للتدقيق في سياق وطني ودراسة تأثيرها على جودة التدقيق في ضوء الأدبيات الموجودة. وخلصت الدراسة أن تطوير معايير التدقيق الجزائرية بالرجوع إلى المعايير الدولية يمثل خطوة مهمة في تطور مهنة التدقيق في الجزائر، ومع ذلك فإن تنفيذ هذه المعايير يواجه العديد من العقبات التي يمكن أن تضر بجهود الإمتثال للمدقق في مهمته، لذلك لا يزال الطريق طويلا لرفع ممارسات التدقيق إلى المستوى الدولي وجعل المعايير الجزائرية رافعة حقيقية لجودة التدقيق.

3- L'étude De Zaafrane Mansouria, L'efficacité du commissariat aux comptes en vertu de l'application des normes ISA(International Standards on Auditing) Cas des commissaires aux comptes Algériens.

Revue Finance et marchés, Volume 03, Numero 02, Université AbdelhamidIbnBadis, Mostaganem, (2016).

عنوان الدراسة : فعالية محافظي الحسابات بحكم تطبيقهم لمعايير التدقيق الدولية-حالة المراجعين الجزائريين

الهدف من هذه الورقة هو دراسة فعالية مهمة محافظة الحسابات على إعتبار أداة مهمة للرقابة على الكشوف المالية، حيث لا يمكن تحقيق فعالية مهمة محافظة الحسابات إلا من خلال إعتامد وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA، وبالتالي تم إجراء إجراء دراسة تطبيقية على عينة من 25 مكتب تدقيق عاملة في الجزائر.

ومن أبرز النتائج أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يضمن جودة التدقيق وإستقلالية المدقق، كما أن توحيد الممارسات التدقيق أصبح ضرورة قصوة بالنظر إلى العولمة الإقتصادية.

4- L'étude de Djekidel Yahia, Messaoudi Abdelhadi, L'audit en Algerie: un développement vers l'adoption d'un référentiel national d'audit, Revue Recherches économiques et managériales, Volume 13, Numero 01, Université Mohamed Khider, Biskra,(2019).

هدفت هذه الدراسة إلى البحث على الأحكام الضرورية التي يجب مراعاتها وأخذها بعين الاعتبار لتسهيل تطبيق المرجع الجديد للتدقيق بهدف توحيد ممارسة التدقيق في الجزائر.

ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

- إن الجزائر تبنت رسميا بقرار من وزارة المالية المعايير الجزائرية للتدقيق كمرجع وطني للتدقيق، ويلزم تطبيقه من طرف جميع المهنيين؛
- إنتظرت الجزائر عقدا من الزمن لتطوير معايير التدقيق الخاصة بها بناء على معايير الدولية للتدقيق بعد أن طورت في عام 2007 نظامها المحاسبي المالي المستوحى إلى حد كبير من المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS).

5-L'étude de Benyoucef Meriem, Hadjadj Zineb, L'application des normes d'audit algériennes dans l'exercice de la fonction d'audit des entreprises – Réalisation d'un entretien personnel avec un échantillon d'auditeurs du centre-, Revue d'économie et de développement humain, Volume 10, Numéro 02, Université Lounisi Ali, Blida, 2019.

تتمحور إشكالية الباحثين في : ما هو واقع تطبيق معايير التدقيق الجزائرية أثناء أداء مهمة التدقيق من طرف محافضي الحساب؟.

هدفت الدراسة على التعرف لواقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في ممارسة وظيفة التدقيق من قبل محافضي الحسابات، وكذا التعرف على مزايا وعيوب وصعوبات تطبيقها من وجهة نظر هؤلاء الممارسين، ومن أجل الحصول على إجابات دقيقة تم إجراء مقابلة مع عينة من محافضي الحسابات في أربع ولايات من الوسط، وتسجيل جميع إجاباتهم مع الكشف عن المبادئ التي يركز عليها هؤلاء المهنيين في حالة عدم تطبيق (NAA).

وبناء على هذه الإجابات، خلصت هذه الدراسة إلى أن بعض من محافضي الحسابات أبدوا الرغبة في التطبيق الكلي للمعايير ويطبقونها مباشرة بإعتبارها تضيي مضمون المبادئ والفروض المحاسبية.

إلا أن هناك بعض من محافظي الحسابات لا يقوموا بتطبيقها بسبب نقص التعاون من المسؤولين والتهرب من تقديم المستندات والتأكدات، حيث يرون دائما أن محافظ الحسابات قد أتى لفرضهم وكشفهم، وآخرين لا يعطون أهمية لتطبيقها.

10- صعوبات البحث : لعل أهم الصعوبات التي واجهت السير الحسن للبحث :

- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية من حيث تفسيرها وتحليلها؛
- الإستجابة السلبية لأفراد عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين بتحججهم بكثرة أعمالهم، وكذا كثرة الإستبيانات الموجهة لهم للإجابة عنها.

11- هيكل الدراسة : سيتم تناول هذا الموضوع من خلال ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة وتعقبهم

خاتمة إشملت على النتائج التي تم التوصل إليها، ومجموعة من التوصيات التي تبدو ضرورية.

- **الفصل الأول:** الإطار النظري للتدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر، قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول فيه إلى ماهية التدقيق أما المبحث الثاني فكان بعنوان الإطار المفاهيمي والقانوني لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، والمبحث الثالث كان الإجراءات العملية لمهنة التدقيق في الجزائر.

- **الفصل الثاني :** فكان تحت عنوان قراءة في معايير التدقيق الدولية والجزائرية وجهود تطبيقها فقد قسم إلى ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول إلى الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية، والمبحث الثاني التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (معايير التدقيق الجزائرية)، والمبحث الثالث يتمثل في إسهامات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في تحسين عمل محافظي الحسابات في ظل بيئة التدقيق الجزائرية.

- **الفصل الثالث:** خصص للدراسة الميدانية وأرأينا فيها عرض إستبيان يقدم على عينة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وأكاديميين متخصصين للوقوف على مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في لدى محافظي الحسابات في الجزائر، وتم تحليل هذا الإستبيان بإستخدام برنامج SPSS21، وشملت الدراسة الميدانية بدورها على مبحثين، المبحث الأول يضم الاطار المنهجي للدراسة الميدانية والمبحث الثاني عرض النتائج وإختبار الفرضيات.

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 والمنشآت 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 الانتقادي 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 تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول : ماهية التدقيق.

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي والقانوني لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الثالث : الإجراءات العملية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

المبحث الأول : ماهية التدقيق

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم الأساسية للتدقيق وذلك من خلال التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه، الأهداف، الأنواع، المبادئ، الفروض.

المطلب الأول : التدقيق نشأته وتطوره ومفهومه

سنحاول من خلال هذا المبحث أخذ لمحة تاريخية عن المراجعة وتطوراتها التاريخية عبر العصور ومن ثم التطرق إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والأهمية التي تكتسيها، كما سنبرز أيضا الفروض والمبادئ التي تستند عليها.

الفرع الأول : نشأة والتطور التاريخي للتدقيق

فيما يلي جدول يوضح مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

جدول رقم (1-1) : مراحل التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من سنة 2000 ق م إلى سنة 1700م	الملك الامبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين أو الكاتب	معاينة مختلصي الأموال وحماية الممتلكات
من سنة 1700 إلى سنة 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة المختلصين وحماية الممتلكات
من سنة 1850 إلى سنة 1900	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهني أو قانوني	تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية
من سنة 1900 إلى سنة 1940	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكد مصداقية القوائم المالية التاريخية
من سنة 1940 إلى سنة 1970	الحكومة البنوك والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية
من سنة 1970 إلى سنة 1990	الحكومة، المنظمات والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة والمحاسبة

الشهادة على الصورة الصادقة لحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير والحماية ضد الغش على المستوى العالمي	شخص خبير مهني في المراجعة والإستشارة	الحكومة، المنظمات والمساهمين	بعد سنة 1990
---	---	---------------------------------	--------------

Source : LIONEL Collins et GERARD Valin : Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p17.

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

رغم الاختلاف بين المفاهيم وتعدد الجوانب التي تطرقت للمراجعة، وهذا راجع لإختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، إلا أنها تصب في نفس الهدف، حيث عرف التدقيق:

على أنه "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقادا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة إعتقادا على قوة نظام الرقابة المالية"¹.

كما عرفت على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، 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"².

من خلال التعاريف السابقة يمكن إستخلاص ثلاثة عناصر أساسية ترتكز عليها مراجعة الحسابات

وهي³:

أولاً- الفحص : يقصد به فحص القياس المحاسبي، وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط الكيان، أي فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلى أدلة وقرائن الإثبات .

ثانياً- 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.

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

² خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الأولى، دار وائل النشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص13.

³ يوسف محمد الجربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000، ص03.

ثالثا- التقرير (إبداء الرأي) :، وهو عبارة عن بلورة لرأي مراجع الحسابات ويكون في شكل تقرير مكتوب للجهات المعنية حول مصداقية القوائم المالية، وتمثيلها العادل لوضعية المنشأة، وهذا إستنادا إلى نتائج الفحص والتحقق من طرف المراجع، فهو المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة.

الفرع الثالث : 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 مستقبلية¹، 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 ومدرسة ذات نتائج مستقبلية باهرة.

المطلب الثاني : أهداف وأنواع التدقيق

إن للتدقيق الخارجي أهمية وأهداف كثيرة تخدم أطراف متعددة وذلك لتلبية إحتياجاته الواسعة، ومن خلال هذا العنصر سنتطرق إلى أهداف التدقيق الخارجي أهميته.

الفرع الأول : أهداف التدقيق

يمكن تلخيصها في ما يلي²:

أولا- الوجود والتحقق : وذلك بالتأكد من أن جميع الأصول والخصوم والعناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية موجودة فعلا؛

ثانيا- الشمولية : وهي تعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون إستثناءات.

ثالثا- الملكية والمديونية : ويتم ذلك بالتأكد من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى؛

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص11.

² أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار صنعاء، عمان، 2009، ص35.

رابعاً - التقييم : أي التأكد من كون أن كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل الإهلاك؛

خامساً - العرض والإفصاح : حيث تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومة معبرة وذات مصداقية تعطي صورة واقعية لوضعية المؤسسة؛

سادساً - إبداء رأي فني : 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 مستقبلياً؛

سابعاً - الرقابة والمتابعة : "مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة"؛

ثامناً - القضاء على الإسراف : "من خلال تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة"¹.

الفرع الثاني : أنواع التدقيق

تتم عملية المراجعة في الشركات والهيئات التي تخضع أعمالها للمراجعة طبقاً للمعايير المتعارف عليها علمياً وعملياً، ولكن قد تختلف تصنيف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات وتبويات، ويمكن تقسيم أنواع مراجعة الحسابات كما يلي:

أولاً - من حيث الإلزام القانوني : وتنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة إلزامية ومراجعة إختيارية.

1 - المراجعة الإلزامية : "هذا النوع من المراجعة إلزامي قانوناً 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"².

2 - المراجعة الإختيارية : تتم بإرادة واختيار أصحاب الكيان دون أن يوجد إلزام قانوني من قبل المشرع أو الجهات الرقابية وذلك للاستفادة من منافع المراجعة من أجل اتخاذ قرارات تهم الكيان.

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

² عمر شريقي، "التنظيم المهني للمراجعة" دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص علوم إقتصادية، جامعة سطيف 1، 2011/2012، ص24.

ثانيا- من حيث المجال أو نطاق المراجعة : يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما :

1- المراجعة الكاملة : "وهي المراجعة التي يقوم بها المراجع بفحص جميع القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية"¹.

2- المراجعة الجزئية : يقصد بالمراجعة الجزئية المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة².

ثالثا- من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة : وتنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة خارجية ومراجعة داخلية.

1- المراجعة الخارجية : تتم بواسطة طرف من خارج الكيان حيث يكون مستقلا عن إدارة الكيان، بهدف إبداء رأي فني المحايد عن صدق وعدالة الكشوفات المالية للكيان لتقارير المالية خلال فترة زمنية معينة³.

2- المراجعة الداخلية : وهو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية في الكيان من أجل حماية أموال الكيان وتحقيق أهداف الإدارة⁴.

رابعا- من حيث توقيت المراجعة: وتنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية.

1 - المراجعة المستمرة : وهي المراجعة التي يتم فيها تتبع حسابات الكيان أولا بأول خلال السنة⁵.

2 - المراجعة النهائية : وهي المراجعة التي تتم بعد إقفال السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية⁶.

¹ حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، "أصول المراجعة"، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، كلية الاقتصاد، 2014/2013، ص31.

² أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص10.

³ أحمد قايد نور الدين، "التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية"، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص15.

⁴ إيهاب نظمي، هاني العزب، "تدقيق الحسابات الإطار النظري"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص24.

⁵ أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، مرجع سابق، ص12.

⁶ حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، مرجع سابق، ص30.

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

1- من حيث مدى الفحص :

1-1 المراجعة التفصيلية (الشاملة) : وهي المراجعة التي كانت سائدة في بداية المهنة، يتم فحص كل القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات وبصفة شاملة، ولا يتم إستثناء أية عملية قامت بها الكيان خلال السنة، وتناسب هذه المراجعة المشروعات الصغيرة¹.

1-2 المراجعة الإختبارية : 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 المنشأة².

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

تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية المراجعة وهي :

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 أخرى³.

2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري : ويعني يشمل هذا المبدأ مدى الفحص جميع أهداف الشركة الرئيسية والفرعية، وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة الكيان، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير⁴.

¹ عمر شريقي، "التنظيم المهني للمراجعة"، مرجع سابق، ص25.

² حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، مرجع سابق، ص29.

³ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث- الإطار الدولي (أدلة ونتائج التدقيق)"، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص51.

⁴ مرجع نفسه.

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 ثالثة¹.

4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : يشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في الشركة بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية².

ثانيا : المبادئ المرتبطة بركن التقرير³

1-مبدأ كفاية الإتصال : يجب الأخذ بعين الإعتبار أن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الإقتصادية للكيان لجميع الجهات المتعاملة معها ومن أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.

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.

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

من أهم هذه الفروض ما يلي⁴ :

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 نصر صالح محمد، "نظرية المراجعة"، الطبعة 1، الدار الجامعية، ليبيا، ص311.

² أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث- الإطار الدولي (أدلة ونتائج التدقيق)"، مرجع سابق، ص52.

³ نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص.ص311-312.

⁴ أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، مرجع سابق، 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.

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 ، وعمليات الرقابة الإدارية، وهذا عن طريق الضبط الداخلي.

خامسا- فرض المصادقية والعدالة في تقرير المراجع : يفترض في التقرير الذي يقدمه المراجع 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، وقد تم إصدار معايير التدقيق المقبولة سنة 1945 تحت إسم (GAAS)¹.

الفرع الأول : المعايير الشخصية (العامة)

نوجزها في العناصر التالية:

أولا- الكفاءة المهنية (التأهيل العلمي والعملية) : هي عبارة عن مجموعة من المعارف والخبرات في ميادين المراجعة، يتحصل عليها المراجع بالتكوين الأكاديمي والميداني وتتوج بالحصول على شهادات علمية².

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، جامعة المسيلة، 2016/2017، صص 40-41.

² محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات"، الطبعة الثانية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 38.

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 والحسابات الآلية وبحوث العمليات والإحصاء وغيرها من المؤهلات التي ترفع من مستواه العلمي¹.

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.

ثانياً- إستقلال (حياد) المدقق : "تتبع 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"²، ويعتبر من أهم المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية المراجعة أي أن رأي المدقق لا أهمية له إذا كان المراجع غير مستقل عن عميله"³.

ثالثاً- العناية المهنية الملائمة : يقضي هذا المعيار بوجوب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير وهذا يعني إعطاء الإهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة إنطلاقاً من حرصه على ذلك وبذل كل مجهود من أجل الوفاء بمسؤولياته⁴.

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 وتتمثل في ثلاثة معايير هي :

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 29.

² وردة بلعيد، "مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، 2013/2014، ص 32.

³ بظر سميلة، "العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي"، مجلة الإقتصاد والمجتمع، جامعة دمشق، العدد 6، 2010، ص 128.

⁴ عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 34-35.

أولاً- 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

ثانيا- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية : يجب على المدقق أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق كأساس حق يتمكن من الاعتماد عليه لتحديد المدى المطلوب من الإختبارات 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 الفحص².

الفرع الثالث : معايير إعداد التقرير

في هذا الشأن توجد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة :

أولاً - 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 بها³.

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 السابقة⁴.

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 الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 45.

³ محمد السيد السرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 350.

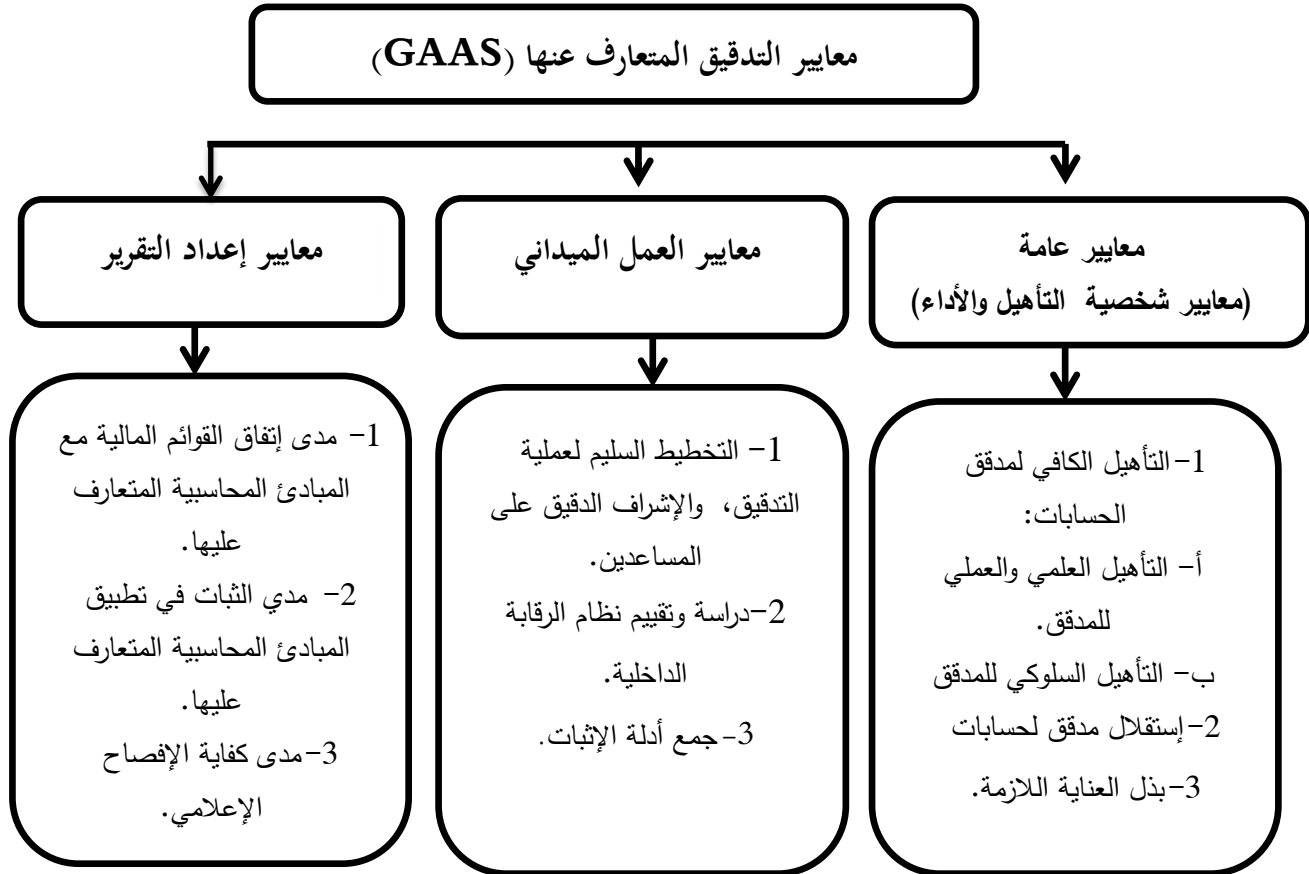
⁴ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 45.

ثالثاً- 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.

رابعاً- 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"¹.

وفيما يلي ملخص لمعايير التدقيق المتعارف عليها :

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.

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي والقانوني لتنظيم مهنة محافظ 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 الهيئات والتشريعات التي نظمت مهنة محافظ الحسابات، وكذلك خطوات عملية التدقيق.

المطلب الأول : الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

عرفت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر تطورات هامة إبتداء من سنة 1969 إلى يومنا هذا غير أنها عرفت تذبذبا إلى غاية سنة 1988 أما بعد 1988 شهدت تنظيم معمق لمهمتها ومع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي زاد الإهتمام بالمهنة أكثر وأصدرت عدة قوانين ومراسيم تنظمها وفيما يلي التعريف بالمهنة، تعيين محافظ الحسابات، إنهاء المهام، موانع التعيين وحالات التنافي.

الفرع الأول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

عرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تطورات بالموازاة مع التحولات الإقتصادية التي عرفت الجزائر من خلال الإنتقال من النظام الإقتصادي الإشتراكي الموجه إلى إقتصاد السوق، والإصلاحات الإقتصادية الناتجة، ويمكن تصنيف هذه المراحل كما يلي :

أولا - مرحلة ما قبل الإستقلال : 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 معمولاً به حتى بعد الإستقلال².

ثانيا- مرحلة غداة الإستقلال (1962- 1969) : 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.

ثالثا - 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) على أن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مسؤول عن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والهيئات.

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر التوزيع، الأردن، 1999، ص27.

² عمر شريقي، "مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري"، رسالة ماجستير، جامعة سطيف 1، 2002، ص101.

رابعاً - 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 ونزاهتها¹.

خامساً - مرحلة (1988-1991) : "إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئاً 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.

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 الإداري والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الإقتصادية طبقاً للقانون المدني والقانون التجاري ليست من إختصاص مجلس المحاسبة².

سادساً - مرحلة (1991-2009) : شهدت هذه المرحلة تغيرات كبيرة وصدرت العديد من القوانين والمراسيم التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، ونقف هنا على أهمها :

¹ حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2009/2008، ص ص 36-35.

² المرسوم التنفيذي رقم 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، "يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط إختصاص وقواعد عمله"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 53، المادة 3 و 4 الصادرة بتاريخ 05 ديسمبر 1990، ص 1690.

- "القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991"¹؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992"²؛
- "مقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994"³؛
- "قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994، والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات"⁴؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل"⁵؛
- "المرسوم التنفيذي رقم : 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996"⁶؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996"⁷؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 97-457 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997"⁸؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997"⁹؛

¹ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، "الذي يحدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد" الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 20، الصادرة بتاريخ 01 ماي 1991، ص 651.

² المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، "الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط إختصاص وقواعد عمله"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 03، الصادرة بتاريخ 15 يناير 1992، ص 04.

³ مقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994، "المتعلق بالإجتهاادات المهنية لمحافظ الحسابات في إطار المهام المنوطة بهم طبقا للتشريع والقانون ساري المفعول"، وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة.

⁴ قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994، "المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 14، الصادرة بتاريخ 12 مارس 1995، ص 32.

⁵ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، "المتعلق 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"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17 أبريل 1996، ص 05.

⁶ المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، "الذي بموجبه يتم إستحداث مجلس المحاسبة وتنظيمه"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 56، المادتين 01 و 02، الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 1996، ص 18.

⁷ المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996، "الذي يتعلق بكيفية 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"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 74، المادتين 01 و 02، الصادرة بتاريخ 10 ديسمبر 1996، ص 14.

⁸ 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"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 80، الصادرة بتاريخ 07 ديسمبر 1997، ص 22.

⁹ المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997، "يعدل ويتم 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"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 80، الصادرة بتاريخ 07 ديسمبر 1997، ص 23.

- "المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، وعدل هذا القرار سنة 2002 ثم عدل وتمم بالمقرر المؤرخ في 13 ماي 2006".¹
- "المرسوم التنفيذي رقم 01-420 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001"²؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001"³؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001"⁴؛
- "الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، حيث ينص هذا الأمر بأن " الجمعيات العامة لشركات ذات المسؤولية المحدودة يجب أن تعين ابتداء من السنة المالية لسنة 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم إختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عدم تعيين محافظي الحسابات من قبل الجمعية العامة أو في حالة وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظي المعنيين، يتم تعيينهم أو تعويضهم بأمر من رئيس المحكمة المختصة في مقر الشركة ذات مسؤولية محدودة.
- وفي حالة عدم تنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو وظيفتهم، يعاقب المديرون بغرامة مالية من 100.000,00 دج إلى 1.000.000,00 دج⁵
- "المقرر المؤرخ في 13 ماي 2006"⁶؛

¹ المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، "الذي يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين الميدانين المحاسبي والمالي التي تخول الحق في ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 32، الصادرة بتاريخ 02 ماي 1999، ص 04.

² المرسوم التنفيذي 01-420 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001، "الذي يحدد مرسوم الأحكام الخاصة التي تطبق على المستخدمين الذين ينتمون ينتمون إلى سلك المدققين الماليين، وقائمة مناصب العمل والوظائف المطبقة لهذا السلك وشروط الالتحاق"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 80، الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 2001، ص 23.

³ المرسوم التنفيذي 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001، يعدل هذا المرسوم ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، 1992، المعدل والمتمم، "الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 80، الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 2001، ص 26.

⁴ المرسوم التنفيذي 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001، "يحدد هذا المرسوم كيفية تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 11-99 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفية مراقبة إستعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 67، الصادرة بتاريخ 11 نوفمبر 2001، ص 15.

⁵ الأمر 05-05، "المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 52، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005، ص 05.

⁶ المقرر المؤرخ في 13 ماي 2006، يعدل ويتم هذا المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 "المتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 41، الصادرة بتاريخ 21 جويلية 2006، ص 21.

- "المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 09 أكتوبر 2006"¹.

- "القرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994"².

- "القرار المؤرخ في 25 يونيو 2008"³.

سابعا- **مرحلة من 2010 إلى يومنا هذا** : قررت الحكومة إعادة هيكلة تنظيم مهنتي التدقيق والمحاسبة، وتفكيك المصنف الوطني السابق لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذي كان يمثل المهنيين في هذا القطاع، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي فقدتها بعد صدور القانون رقم 91-08 الصادرة سنة 1991.

وبناء عليه تم إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهن المحاسبية، 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 والانفتاح على العالم منها إيجاد توافق دولي مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) وتبني المعايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار قانون النظام المالي الحاسبي الذي تم إسناده بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007.

الفرع الثاني : تعريف مهنة محافظة الحسابات ومهامها

أولا - تعريف محافظ الحسابات : يمكن إعطاء مجموعة من التعاريف لمحافظ الحسابات في الجزائر كالتالي :

1- حسب القانون التجاري الجزائري : عرف القانون التجاري محافظ الحسابات وفق ما نصت عليه المادة (715) مكرر 4 من القانون التجاري، "هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية

¹ المرسوم التنفيذي 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006، "يهدف هذا المرسوم الى تحديد كفاءات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 64، ، الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر 2006، ص11.

² القرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، "المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 04، الصادرة بتاريخ 14 جانفي 2007، ص18.

³ القرار المؤرخ في 25 يونيو 2008، يعدل هذا القرار ويتمم المادة 11 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 "المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 47، الصادرة بتاريخ 17 أوت 2008، ص 116.

للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المدير بحسب الحالة، وفي الوثائق المرسلّة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحتها، وإحترام مبدأ المساواة بين المساهمين".

2- حسب القانون 01-10 : في 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 وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹.

ثانيا - مهام محافظ الحسابات : أثناء القيام بمراقبة الحسابات لمؤسسة يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام والتي تضمنت عليها المادة (23) و (24) من القانون 01-10 السالف ذكره.

وحسب المادة (25) من القانون 01-10 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد مجموعة من التقارير ترسل الى الجمعية العامة².

المطلب الثاني : المرجعية (المرتكزات) القانونية والتنظيمية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعد الإصلاحات

لقد أدى إعتداد الجزائر للنظام المالي والمحاسبي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية إلى ضرورة إعادة النظر في النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية، لكي تتماشى هذه الأخيرة وببينة الأعمال الدولية للمهنة والمتمثلة في المعايير الدولية للمراجعة، وسنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تشكل المرجعية القانونية للمهنة، وتجدر الإشارة إلى أن المهنة محافظة الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 08/91 الصادرة سنة 1991 والتي تم إلغائه بصدر القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، الذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة إلى القانون السالف الذكر فإن هناك بعض النصوص والمرجعيات ذات الصلة بالموضوع نذكر منها :

¹ أنظر المادة 22 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، "يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 07.

² أنظر المادة 25 من القانون 01-10، السالف الذكر ، ص 07.

- القانون التجاري الجزائري الذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر في شركات المساهمة من خلال المواد (600) و(609) تحت قسم تأسيس شركات المساهمة، والمواد من (715) مكرر (4) إلى (715) مكرر (14) تحت قسم مراقبة شركات المساهمة.
- كذلك بعض القوانين والأوامر والمراسيم التنفيذية المتعلقة بالمهنة والتي تم التطرق إليها في التطور التاريخي للمهنة

الفرع الأول : تدقيق الحسابات في ظل القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاثة

يحتوي القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على (84) مادة مقسمة إلى إثني عشر فصلا.

الفصل الأول : أحكام عامة

يضم هذا الفصل المواد من (1) إلى (6) حيث تمحورت أحكام مواد هذا الفصل حول الأشخاص الذين يمكنهم ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مع ضرورة التزامهم بالقوانين المعمول بها، والتي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية ومراقبتها مع التشديد على ضرورة ممارستها بكل إستقلالية ونزاهة، كما تم التطرق في هذا الفصل إلى إنشاء مجلس وطني للمحاسبة يتولى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

الفصل الثاني : أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

يضم هذا الفصل المواد من (7) إلى (13) حيث تم في هذا الفصل تبيان الشروط الواجب توافرها من أجل التمكن من الحصول على إعتماد ممارسة المهن الثلاث، وكيفية الحصول على الشهادات والإجازات التي تسمح بذلك.

الفصل الثالث : المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يضم هذا الفصل المواد من (14) إلى (17) تطرق هذا الفصل إلى الهيئات المكلفة بالإشراف على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، والدفاع عن كرامة ممارستها وإستقلالهم، وإحترام قواعدها، بالإضافة إلى مدونة تتعلق بأخلاقيات ممارسة المهنة، وتتمثل هذه الهيئات في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفصل الرابع والخامس : الإطار العام لممارسة مهنة والخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات في الجزائر

يضم هذا الفصل المواد من (18) إلى (40) تم في هذين الفصلين تحديد المفاهيم العامة حول عمل كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات فيما يخص ممارستهم للمراجعة الخارجية على حسابات الشركات وقوائمها المالية وإبداء الرأي حولها.

الفصل السابع : أشكال ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

يضم هذا الفصل المواد من (46) إلى (58) وفي هذا الفصل تم توضيح كفاءات ممارسة المراجعة الخارجية من خلال إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة، بحيث يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، من أجل ممارسة عملية المراجعة الخارجية، وهنا وفقا لشروط وتنظيم يحددها القانون.

الفصل الثامن : المسؤوليات القانونية لمدقق الحسابات

يتضمن هذا الفصل المواد من (59) إلى (63) تختلف المسؤوليات التي تقع على عاتق الاطراف الثلاثة للمهنة بين ما هو مدني وجنائي وبين ما هم تأديبي مهني، وهذا ما نصت عليه أحكام المواد الواردة في هذا الفصل.

الفصل التاسع : حالات تنافي وموانع ممارسة المهنة

يتضمن هذا الفصل المواد من (64) إلى (74) أن هناك مجموعة من المهن أو الوظائف أو الحالات التي تحول دون ممارسة مهنة المراجعة الخارجية وهذا لما لها من أثر بالغ على استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي، لذا أشار إليها القانون في هذا الفصل.

الفصل العاشر والحادي عشر والفصل الثاني عشر: أحكام مختلفة، إنتقالية ونهائية

يتضمن هذا الفصل المواد من (75) إلى (84) تمحورت هذه الفصول حول مختلف الشكليات التي تخص التسيير العادي وغير العادي للحياة المهنية للمراجعين الخارجيين كالتأمين والشطب من الجداول وكذا تواريخ سريان إعتمادهم وتسيير مكاتبهم.

ومن بين التدابير الرئيسية التي جاء بها هذا القانون 10-01 نذكر منها :

- حل المصف السابق وتعويضه بالمجلس الوطني للمحاسبة الجديد التابع لوزارة المالية، ومنحه مهمة الاشراف على مهنتي التدقيق والمحاسبة في الجزائر وكل ما يتعلق بهما؛

- الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاث هيئات مهنية تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

- ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛

- منح الإعتماد لممارسة المهنة الذي أصبح من صلاحيات وزير المالية؛

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

الفرع الثاني : المراسيم التنفيذية والقرارات المنظمة للمهنة في ظل القانون 01-10

قد تلى بعد صدور القانون 01-10 إصدار عدة نصوص قانونية وتنظيمية المتعلقة بالمهن من

أجل تفسير وشرح محتوى القانون السالف الذكر وتدعيمه وهي :

- "الأمر رقم 02-10 المؤرخ في 26 أوت 2010"¹

- "القانون رقم 08-10 المؤرخ في 27 أكتوبر 2010"²؛

- "المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011"³؛

- "المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي"⁴؛

- "المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي"⁵؛

- "المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي"⁶؛

¹ الأمر 02-10 المؤرخ في 26 أوت سنة 2010، يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، "المتعلق بمجلس المحاسبة"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 50، الصادرة بتاريخ 01 سبتمبر 2010، ص 04.

² القانون 08-10 المؤرخ في 27 أكتوبر 2010، يتضمن الموافقة على الأمر رقم 02-10 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، "المتعلق بمجلس المحاسبة"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 66، الصادرة بتاريخ 03 نوفمبر 2010، ص 04.

³ المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص 04.

⁴ المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص 08.

⁵ المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ بتاريخ 27 جانفي 2011، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص 11.

⁶ المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ بتاريخ 27 جانفي 2011، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص 13.

- "المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011"¹؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011"²؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011"³؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011"⁴؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011"⁵؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011"⁶؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011"⁷؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011"⁸؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011"⁹؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011"¹؛

¹ المرسوم التنفيذي 11-28 المؤرخ بتاريخ 27 جانفي 2011، "يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتها"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص17.

² المرسوم التنفيذي 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 إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتهم"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص20.

³ المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يحدد شروط وكيفية الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص21.

⁴ المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 2011، ص22.

⁵ المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يتعلق بتعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011، ص23.

⁶ المرسوم التنفيذي 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، "المحدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 11، الصادر بتاريخ 20 فيفري 2011، ص05.

⁷ المرسوم التنفيذي 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، "المحدد لكيفية ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 11، الصادر بتاريخ 20 فيفري 2011، ص05.

⁸ المرسوم التنفيذي 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، "المحدد لشروط وكيفية تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 11، الصادر بتاريخ 20 فيفري 2011، ص06.

⁹ المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، "المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 30، الصادر بتاريخ 01 جويلية 2011، ص19.

- "المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012"²؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013"³؛
- "قرار مؤرخ في 26 مارس 2013"⁴؛
- "المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أبريل 2013"⁵؛
- "قرار مؤرخ في 24 جوان 2013"⁶؛
- "قرار مؤرخ في 12 يناير 2014"⁷؛
- "المقرر رقم 022 المؤرخ في 4 فيفري 2016"⁸؛
- "المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016"⁹؛

¹ المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، "المحدد لشروط وكيفيات سير الترخيص المهني إستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 65، الصادرة بتاريخ 30 نوفمبر 2011، ص18.

² المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، "متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره وأجرة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 43، الصادرة بتاريخ 25 جويلية 2012، ص18.

³ المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، "يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 03، الصادر بتاريخ 16 جانفي 2013، ص18.

⁴ قرار مؤرخ في 26 مارس 2013، "يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 48، 2013، ص15.

⁵ المرسوم التنفيذي 13-171 المؤرخ في 23 أبريل 2013، الذي يحدد يعدل ويتم أحكام المرسوم التنفيذي 11-74، "المحدد لشروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 24، الصادر بتاريخ 05 ماي 2013، ص09.

⁶ قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، "الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات"، حيث حدد هذا القرار محتوى معايير التقارير بـ 15 معياراً، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 24، الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014، ص12.

⁷ قرار مؤرخ في 12 يناير 2014، "الذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 24، الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014، ص22.

⁸ وزارة المالية، المقرر رقم 022، "المتضمن الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية (210-505-560-580)"، المؤرخ في 4 فيفري 2016، متوفر على الموقع الإلكتروني www.cnc.dz، تاريخ الإطلاع 15 جويلية 2022.

⁹ وزارة المالية، المقرر رقم 150، "المتضمن الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية (300-500-510-700)"، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، متوفر على الموقع الإلكتروني www.cnc.dz، تاريخ الإطلاع 15 جويلية 2022.

- 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 كآلاتي :

- "قرار وزاري مشترك يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"¹؛

- "قرار وزاري مشترك يحدد عدد وطبيعة معامل وبرامج الإختبارات، وكذا تشكيل لجنة الإختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"²؛

- "قرار وزاري مشترك يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات"³.

- "المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017"⁴؛

- "المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018"⁵.

الفرع الثالث : المؤسسات الخاضعة للتدقيق القانوني في الجزائر

هناك بعض المؤسسات ملزمة قانونا بتعيين محافظ الحسابات في حين البعض الآخر لم يلزمها، فالمؤسسات الملزمة قانونا نذكرها فيما يلي⁶ :

- الشركات بالأسهم : شركات المساهمة (SPA)؛

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) والشركات ذات الشخص الوحيد (EURL) بشرط تجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري وهذا حسب القانون المالية لسنة 2010؛

¹ قرار وزاري مشترك "يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 45، الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017، ص12.

² قرار وزاري مشترك، "يحدد عدد وطبيعة معامل وبرامج الإختبارات، وكذا تشكيل لجنة الإختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 45، الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017، ص13.

³ قرار وزاري مشترك، "يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 45، الصادر بتاريخ 30 جويلية 2017، ص17.

⁴ وزارة المالية، المقرر رقم 023، "المتضمن الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية (520-570-610-620)"، المؤرخ في 15 مارس 2017، متوفر على الموقع الإلكتروني www.cnc.dz، تاريخ الإطلاع 17 جويلية 2022.

⁵ وزارة المالية، المقرر رقم 077، "المتضمن الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية (230-501-530-540)"، المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، متوفر على الموقع الإلكتروني www.cnc.dz، تاريخ الإطلاع 20 جويلية 2022.

⁶ Elisabeth Bertin et al., "Manuel comptabilité et audit conforme au SCF –Applications et Corrigés", Berti Editions, Alger, 2013, page,533.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الإجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية الغير المستقلة؛
- الجمعيات بجميع أنواعها (دينية ، ذات طابع خاص، الأجنبية)¹، التعاضديات الإجتماعية والنقابات؛
- البنوك والمؤسسات المالية، فإن القانون المتعلق بالنقد والقرض يجبر كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل إثنين من مدققي الحسابات المسجلين في الغرفة، ونفس الشيء ينطبق على فروع البنوك والمؤسسات المالية المتواجدة بالجزائر.

المطلب الثالث : الهيئات المشرفة على تنظيم 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

لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، والذي يحدد مهامه وصلاحياته وعلاقاته مع مختلف الهيئات الأخرى.

أولاً- 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 ممثله، ويتشكل من عدة أعضاء ينتمون

¹ قانون 06-12 المؤرخ 12 جانفي 2012، "يتعلق بالجمعيات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 02، الصادر بتاريخ 15 جانفي 2012، ص32.

إلى عدة قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهنة المحاسبية وفقا لما أشارت إليه المادة (02) من المرسوم التنفيذي 11-24 السالف ذكره.

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 المهنة المحاسبية بصفة عامة، وذلك على النحو التالي:

1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الإعتماد : أشارت المادة (10) من المرسوم التنفيذي 11-24¹ " لمهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الإعتماد .

2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي : أشارت المادة (11) من المرسوم التنفيذي 11-24²، لمهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي .

3 - مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية : تطرقت المادة (12) من المرسوم التنفيذي 11-24، لمهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية³ :

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 النوعية، حيث تتولى كل لجنة مجموعة من المهام حددت بموجب المواد (18)، (19)، (20)، (21)، (22)، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24⁴ .

¹ أنظر المادة 10 من "المرسوم التنفيذي 11-24"، السالف الذكر، ص05.

² أنظر المادة 11 من "المرسوم التنفيذي 11-24"، السالف الذكر، ص05.

³ أنظر المادة 12 من "المرسوم التنفيذي 11-24"، السالف الذكر، ص06.

⁴ أنظر المواد 18، 19، 20، 21، 22 من "المرسوم التنفيذي 11-24"، السالف الذكر، ص06.

الفرع الثاني : المصف الوطني للخبراء المحاسبين

أنشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون رقم 10-01 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 المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

يكلف المصف الوطني للخبراء المحاسبين بعدة مهام طبقا لأحكام المادة (15) من القانون رقم 10-01.

الفرع الثالث : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون رقم 10-01 لا سيما 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.

يكلف الغرفة الوطنية بعدة مهام طبقا لأحكام المادة (15) من القانون رقم 10-01.

من خلال ما سبق يمكن القول أن مهنة المراجعة بعدما كانت تشرف على تنظيمها هيئة واحدة منذ سنة 1991 متمثلة في المصف 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، المصف 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.

المطلب الرابع : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والإلتزامات المترتبة عليها

في ضوء التشريعات المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر فإن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين خول لهم القانون حق ممارسة مهنة مراجعة الحسابات فإنهم يكونون معرضين لتحمل مسؤوليات ناجمة عن أداء وظيفتهم.

الفرع الأول : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

نظم المشرع الجزائري ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وأعطى أهمية كبيرة للشروط الواجب توفرها في الشخص الراغب في ممارسة هذه المهنة، حيث حدد شروط ممارستها بنفس شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب، حيث نصت المادة (02) من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة محاسب معتمد إذا توفرت الشروط والمقاييس المنصوص عليها هذا القانون ¹."

أولا : ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي

يتمثل الأشخاص المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر لكل من محافظ الحسابات والخبير المحاسب، حيث نصت المادة (07) من القانون 01-10 السالف الذكر "لا يمكن أي الخبير المحاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية ²."

وقد نصت المادة (08) من القانون 01-10 السالف الذكر "لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، يجب توفر الشروط التالية ³ :

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف معادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

¹ أنظر المادة 02 من "القانون 01-10"، السالف الذكر، ص 04.

² أنظر المادة 07 من "القانون 01-10"، السالف الذكر، ص 05.

³ أنظر المادة 08 من "القانون 01-10"، السالف الذكر، ص 05.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكما بإرتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبارات الآتية : "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"¹.

ثانيا : ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي

- نص القانون 01-10 السالف الذكر على إمكانية ممارسة محافظ الحسابات في الجزائر في شكل شركة أو تجمع (المادة 01/12) حسب الشروط التالية :
- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية (المادة 46) من القانون 01-10؛
 - أن يكون الشركاء مسجلون بصفة فردية بصفة محافظي الحسابات في جدول الغرفة الوطنية (المادة 48) من القانون 01-10؛
 - أن يكون الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل من جنسية جزائرية حاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة (المادة 50) من القانون 01-10؛
 - أن تضم الشركة المدنية أعضاء الغرفة الوطنية فقط وأن يكون الشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول من قانونيين وإقتصاديين أو أي حامل لشهادة التعليم العالي في حدود ربع الشركاء (المادة 52) من القانون 01-10
 - أن تعين الأجهزة المسيرة للشركاء والتجمعات من بين المهنيين والمسجلين في الجدول فقط (المادة 53) من القانون 01-10؛
 - أن لا تعين هذه الأجهزة المسيرة في أكثر من شركة أو تجمع (المادة 54) من القانون 01-10؛
 - إذا إتخذت مؤسسة عمومية إقتصادية شكلا من الأشكال القانونية، يجب أن يكون المتدخلون الموقعين على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون مسجلين في جدول الغرفة الوطنية (المادة 55) من القانون 01-10
 - عدم ممارسة مهام كلف بها المحافظ جراء تسجيله في الجدول وأن توكل هذه المهام وجوبا إلى الشركات والتجمعات (المادة 56) من القانون 01-10؛

¹ أنظر المادة 08 من "القانون 01-10"، السالف الذكر، ص05.

- أن تنجز الأعمال تحت الإسم الخاص للمحافظ وتحت مسؤوليته وعدم إستعمال إسم مستعار (المادة 57) من القانون 01-10.

ولقد نص مضمون المادة (46) من القانون 01-10 بأنه يمكن لمحافظ الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم، ويتم تأهيلها كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى شركات محافظة الحسابات، كما يمكن لكل مؤسسة عمومية اقتصادية أن تنشأ في الشكل القانوني المذكور يكون هدفها الإجتماعي ممارسة مهنة محافظ الحسابات في ظل إحترام أحكام هذا القانون.

الفرع الثاني : إلتزامات مهنة محافظة الحسابات

أولاً- 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 :

1- المسؤولية المدنية : يمكن تعريف المسؤولية المدنية على " أنها إلتزام المدقق الخارجي بعد رفع دعوة قضائية ضده بتعويض الضرر المادي والمعنوي الناجم عن كل خطأ أو إهمال في أداء واجباته المهنية وعدم بذله العناية المهنية اللازمة¹ .

تطرقت المواد (59)، (60)، (61) من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر على المسؤولية المدنية الملقاة على عاتقه ، كما أكد على ذلك الفقرة الأولى من نص المادة (715) مكرر 14 من القانون التجاري.

2- المسؤولية الجزائية (الجنائية) : ما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤولية المدنية أن المراجع الخارجي لا يكون مسؤولاً 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 يعتمد مثلاً إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يعتمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها²، كما نصت عليها المادة (62) من القانون 01-10 .

¹ بوركاب محمد عبد المجاد، "معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية"، أطروحة دكتوراه، جامعة المدية، 2017، ص 87.

² محمد بن جيلة، مرجع سابق، ص 135.

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً، 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:

- 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 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة الثلاث في المادة (73) والمادة (74) منه .

وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة¹، 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 (08) من القانون 10-01.

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

ووفقاً من القانون 10-01 السالف الذكر "يعد ممارساً 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"².

ب- إفشاء السر المهني : نص المشرع الجزائري على وجوب المحافظة على السر المهني في المادة (71) من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث.

ولقد أوضح المشرع الجزائري حدود كتمان السر المهني في المادة (72) من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث .

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،

¹ أنظر المادة 73 من "القانون 10-01"، السالف الذكر، ص12.

² أنظر المادة 74، "القانون 10-01"، السالف الذكر، ص12.

أو بإحدى هاتين العقوبتين، مندوبو الحسابات الذين منحوا عمدا ووافقوا على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة¹.

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 وبإطلاعه 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 يعتمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها"².

- مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالإشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت الأفعال الجزائية، كتنقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والإحتيال..... إلخ³.

ويمكن تلخيص مختلف المخالفات المرتكبة من طرف محافظي الحسابات والعقوبات التي تنجر عنها المسؤولية الجزائية من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم (1-2) : المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات التي يترتب عليها المسؤولية

الجزائية والعقوبات التي تقابلها

الأخطاء المرتكبة	النص القانوني	العقوبة
ممارسة بصفة غير قانونية لمهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسبي.	المادة (73) القانون 10-01	غرامة مالية من 500 000 دج إلى 2000000 دج في حالة العودة : الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنة كاملة؛ وتضاعف الغرامة.
المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعومة للبت في حق إلغاء الأفضلية في إكتتاب المساهمين.	المادة (825) القانون التجاري	الحبس من شهرين إلى ستة (06) أشهر؛ أو غرامة مالية من 20000 دج إلى 200000 دج؛ أو بإحدى هاتين العقوبتين.
القبول العمدي أو الممارسة أو الإحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية.	المادة (829) القانون التجاري	الحبس من سنة إلى خمس سنوات؛ أو غرامة مالية من 20000 دج إلى 500000 دج؛ أو بإحدى هاتين العقوبتين

¹ أنظر المادة 825 من "القانون التجاري"، 2007، ص 244.

² أنظر المادة 825 السالف الذكر، ص 245.

³ عمر علي عبد الصمد، "التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العلمي"، الجزء الثاني، دار هومة 2018، ص 272.

يتعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية.	المادة (830) القانون التجاري	الحبس من سنة إلى خمس سنوات ؛ أو غرامة مالية من 20.000 دج إلى 500000 دج ؛ أو بإحدى هاتين العقوبتين
إفشاء السر المهني.	المادة (301) قانون العقوبات	الحبس من شهر إلى ستة (06) أشهر ؛ و غرامة مالية من 500 دج إلى 5000 ج.

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على

- القانون رقم : 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 73، الصادرة في 28 رجب عام 1431 الموافق 11 يونيو 2010، ص 12.

- الأمر رقم : 75-59، الصادرة في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة ، القانون التجاري، المواد 825، 829، 830، الجزائر، 2007، ص ص 244-245.

- الأمر رقم: 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966، المتضمن العقوبات، المعدل والمتمم، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، قانون العقوبات، المادة 301، الجزائر، 2015، ص 112.

3- 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.

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

— خرق القانون والقواعد المهنية؛

¹ خالد عبد المنعم زكي لبيب، وآخرون، "دراسات في المراجعة"، الطبعة الأولى، جهاز الكتب بكلية التجارة، جامعة القاهرة، 2016/2017، ص 281.

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، ص 108.

– التقصير المهني الخطير (التهاون)؛

– السلوك غير اللائق 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 10-13 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، كما أشار إلى اللجنة المسؤولة عن تحقيق الشكاوي وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وكذا إصدار العقوبات التأديبية والموسومة بلجنة الانضباط والتحكيم التابعة لمجلس الوطني للمحاسبة.

ويمكن تلخيص مختلف الأخطاء المرتكبة من طرف محافظي الحسابات والعقوبات التي تتجر عنها من خلال الجدول الآتي :

الجدول رقم (1-3) : درجة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

والعقوبات التي تقابلها

الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات	درجة الأخطاء	العقوبة التي تقابلها
• تصريح بمراجع كاذبة ؛ • تصريح بالإنتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة خلال ممارسة وظيفتهم ؛ • الإنتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو أي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه خلال ممارسة نشاطه ؛ • نقص الإحترام إتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.	الدرجة الأولى	الإنذار

التوبيخ	الدرجة الثانية	• في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛ • رفض التكفل بالمتربص الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛ • فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛ • الغياب المهني عن حضور إجتماعين (2) متتالين للجمعيات العامة وللإنتخابات أو عدم تمثيله؛ • عدم دفع مصارف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي قام بحضورها.
التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر	الدرجة الثالثة	• في حالة تكرار الأخطاء من الدرجة الثانية؛ • خطأ في الإحتفاظ بالأرشفيف؛ • إستعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛ • عدم دفع الإشتراك المهني؛ • عدم إكتتاب تأمين مهني؛ • مقولة الأعمال المتعلقة بالمهنة مع الأشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ • إستعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
الشطب من الجدول	الدرجة الرابعة	• في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛ • إفشاء السر المهني؛ • إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛ • تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛ • ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف؛ • ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

المصدر: من إعداد الباحث إعتقادا على :

المرسوم التنفيذي رقم : 13-10 المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظائفهم وكذا العقوبات التي تقابها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، المواد 06-09، الصادرة في 04 ربيع الأول عام 1434 الموافق 16 يناير سنة 2013، ص19.

ثانيا- حقوق وواجبات محافظ الحسابات : يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهمته بكل فعالية إذا كان على دراية بالحقوق التي خولها له القانون والواجبات التي فرضها عليه وهي موضحة كالتالي :

1- حقوق محافظ الحسابات : لكي يتمكن محافظ الحسابات من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفعالية، فإنه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الحقوق التي نسردها في ما يلي¹:

1-1 حرية الإطلاع والإستفسار الزماني والمكاني على بيانات الشركة محل التدقيق : لقد أعطى القانون لمحافظ الحسابات حق الإطلاع على أي وثيقة يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، حيث جاءت في المادة (31) من القانون 01-10 "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 بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة والهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛"

1-2 الحق في الحصول من مقر الشركة على معلومات حول الشركات الأخرى المرتبطة بها : وهذا ما أشارت إليه المادة (32) من قانون 01-10 "يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات لها علاقة مساهمة معها؛"

1-3 الحق في الحصول على كشف محاسبي كل 6 أشهر على الأقل من طرف المكلفون بالإدارة : 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؛"

1-4 إبلاغ هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهمته : وحسب المادة (34) من القانون 01-10 "يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛"

1-5 الحق في التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته : 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؛"

¹ أنظر المواد 31 إلى 36 من القانون "01-10"، السالف الذكر، ص08.

6-1 الحق في الحصول على أتعاب : وهذا ما أشارت إليه المادة (37) من القانون 01-10 "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوالات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو إمتياز مهما يكن شكله، بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته؛

7-1 الحق في الإستقالة دون التخلّص من إلتزاماته القانونية: بحسب المادة (38) من القانون 01-10 "يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من إلتزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة"¹.

8-1 الحق في الإستعانة بمعاونين : نظر للمسؤولية التي تقع دائماً على محافظ الحسابات فقد منح المشرع الحق في الإستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء والقانونيين أو غير ذلك، يتصرفون بأسمهم وتحت مسؤوليتهم.

ولقد تركت المادة (52) من القانون 01-10 هذا المجال مفتوحاً أما محافظي الحسابات لكن في إطار الشركة المدنية وفي حدود الربع، حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف الشركة².

9-1 الحق في تعيينه كمحافظ للحصص أو خبير قضائي حسب التنظيم المعمول به : وفقاً للمادة 13 من القانون 01-10 "يمكن أن يعين الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقاً لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية".

10-1 حق مناقشة إقتراح عزله : في حالة عزل محافظ الحسابات أو تغييره، يخول له الحق في حضور إجتماع الجمعية العامة للمساهمين لمناقشتها قبل إتخاذ قرار العزل، وهذه الإجراءات هدفها إعطاء فرصة لمحافظ الحسابات من أجل توضيح موقفه للمساهمين، فقد يكون سبب عزله نتيجة لخلافات شخصية مع أحد المسؤولين في الإدارة أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين.

11-1 الحق في ممارسة مهنة التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية : نصت للمادة (64) من القانون 01-10 "..... لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ

¹ أنظر المادة 38 من "القانون 01-10"، السالف الذكر، ص 08.

² بن عيسى عبد الرحمان، "الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2017، ص 168.

الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقاً للتشريع الساري المفعول".

2- 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 والمراسيم التنفيذية الأخرى والمتمثلة في¹ :

1-2 عدم التدخل في تسيير الشركة محل التدقيق : تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في التسيير فمن خلال المادة (23) من القانون 01-10 لمح المشرع ذلك من خلال "..... تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير"؛

2-2 إعلام وكيل الجمهورية في حالة عدم المصادقة : حسب نص المادة (27) من القانون 01-10 يجب على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين؛

2-3 إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات : يجب على محافظ الحسابات أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل اقصاه خمسة عشر (15) يوماً، وهذا ما نصت عليه المادة (30) من القانون 01-10؛

2-4 الإحتفاظ بملفات الزبائن : نصت المادة (40) من القانون 01-10 على أنه يجب على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد؛

2-5 السر المهني : محافظ الحسابات ملزم بكنم سر مهنته فيما يخص الأفعال والأعمال، والمعلومات التي إطلع عليها وهذا ما نصت عليه المادة (71) من القانون 01-10؛

غير أن هناك حالات إستثنائية جاءت بها المادة (72) من القانون 01-10 "لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني إلا في الحالات المنصوص عليها في القانون لا سيما :

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي؛

¹ أنظر المواد 27، 30، 40، 71، 72، 23 من "القانون 01-10"، السالف الذكر، ص.ص 07-08-11-12.

- بمقتضى واجب الإطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

- بناء على إرادة موكلهم؛

- عندما يتم استدعائهم أمام لجنة الإنضباط والتحكيم.... .

2-6 دفع مختلف الاشتراكات لدى الهيئة التي ينتمون إليها نظير تسجيلهم في جدول هذه الأخيرة :

يلزم على محافظ الحسابات دفع اشتراكات سنوية للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

2-7 الواجبات إتجاه المتربصين : حسب نص المادة (78) من القانون 10-01 يلزم محافظ الحسابات

بإستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لهم كما هو ملزم بمنح أجره لهؤلاء المتربصين الذين يتكفل

بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، إذ يترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية

تصدرها لجنة الإنضباط والتحكيم ؛

2-8 الإلتزام بأخلاقيات وقواعد المهنة (المحافظة على السر المهني، إحترام قانون المهنة، بذل

العناية المهنة) : وهذا ما نصت عليه المواد (03)، (04)، (05)، (06)، (07)، (13) من المرسوم

التنفيذي 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد.

المبحث الثالث : الإجراءات العملية لمهنة التدقيق في الجزائر

سنحاول من خلال هذا المبحث معرفة مسلك مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ضوء التشريعات المنظمة للمهنة والمقرر رقم 103/SPM/94 المتعلق بالإجتهادات المهنية، والتي تبدأ بالإجراءات التمهيدية كمرحلة أولى مروراً بتقييم نظام الرقابة الداخلية وصولاً إلى المرحلة الأخيرة وهي فحص الحسابات ومن ثم إعداد التقرير النهائي.

المطلب الأول : الإجراءات التمهيدية لعملية التدقيق

سننتظر في هذا المطلب إلى الإجراءات الأولية إلى يمر بها محافظ الحسابات والمتمثل في :

- قبول العهدة أو المهمة؛
 - الشروع في العمل؛
 - التعرف على المؤسسة محل التدقيق.
- الفرع الأول : قبول العهدة أو المهمة

قبل قبول محافظ الحسابات التوكيل لعمل جديد يجب أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية¹:

أولاً : التأكد من سلامة تعيينه وفق القوانين والتنظيمات لاسيما 715 مكرر 6 من القانون التجاري، والمواد 64، 65، 66 و 67 من القانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة ؛

ثانياً : تزويد محافظ الحسابات بقوائم المستخدمين الحالية للشركة، وكذلك قائمة مقدمي الحصص العينية في حالة وجودها؛

ثالثاً : وفي حالة إستشعار بتبديل مراجع الحسابات المعزول، عليه أن يتأكد أمام الشركة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفياً؛

رابعاً : وفي حالة إذا كان سيعوض زميلاً إستقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛

خامساً : الإتصال بمحافظ الحسابات السابق في حال تعويضه ومعرفة منه رفض الشركة التجديد لعهدته؛

سادساً : على محافظ الحسابات التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه بأفضل طريقة ممكنة؛

سابعاً : ينبغي عليه أيضاً التأكد من أنه سيؤدي مهمته بكامل استقلالية أمام إدارة الشركة.

¹ مقرر رقم 94 | SPM | 103 المؤرخ في 02 | 02 | 1994، "متعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات".

الفرع الثاني : الشروع في العمل

بعد تنفيذ الإجهادات الأولية وكذلك مراعات العنايات المهنية السابقة وقبوله للمهمة يشرع محافظ الحسابات في الخطوات التالية ¹ :

أولاً- يتوجب على محافظ الحسابات التحقق من شرعية تعيينه حسب كل حالة، سواء كان ذلك من قبل الجمعية العامة العادية ، أو من طرف الجمعية التأسيسية؛

ثانياً- في جميع أشكال التعيين، يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، إصدار تصريح كتابي يؤكد فيه عدم وقوعه في أي حال من حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية؛

ثالثاً- يجب عليه إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بالمجلس الوطني للمحاسبة بتعيينه عبر رسالة موصى بها في أجل أقصاه 15 يوما؛

رابعاً- كما يذكر مسيري الشركة المراقبة إجراءات الإشهار القانونية المكلفين بما لا سيما :

- إعلام مجلس المنظمة الوطنية بتعيين مراجع في ظرف 15 يوما التالية عن طريق رسالة؛

- نشر تعيين مراجع أو تحديد توكيل في جريدة الإعلانات الشرعية.

خامساً- قبل البداية في تنفيذ التوكيل، يلزم على مراجع الحسابات إرسال رسالة إلى المؤسسة المراقبة توضح فيها إجراءات تنفيذ توكيل مراجع الحسابات، وتشمل الرسالة على:

- مسؤولية المهمة؛

- المتدخلين؛

- طرق والأساليب المستخدمة أثناء العمل؛

- الفترات الزمنية للتدخل والآجال القانونية التي يجب الإلتزام بها؛

- المهلة الزمنية لإيداع التقارير؛

- الأتعاب.

سادساً : يتعين عليه الإتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تسهم في إنجاز مهمته بفعالية؛

سابعاً : يجب على محافظ الحسابات المغادر، أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملاً بمبدأ التضامن بين الزملاء

¹ مقرر رقم 94 | SPM | 103، السالف الذكر.

ثامنا : وفي حالة تعدد مراجعي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء إحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

تاسعا : حالة عدم قبول العهدة أو المهمة

- إذا تلقى محافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمحافظ حسابات في شركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانية القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه.

- إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة.

- في حال قيام المؤسسة بإتخاذ اجراءات الاشهار لتعيينه، ينبغي طلب رفض العهدة أو المهمة في رسالة الرفض المرسلة للجهة المعنية.

الفرع الثالث : الحصول على معرفة عامة حول الشركة

وردت العنايات المهنية المتعلقة بهذا المحور في التوصية الخامسة من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات، على محافظ الحسابات إدراكه جيدا بالحقائق الإقتصادية، بما فيها الأمور المالية، والجوانب القانونية والمحاسبية للشركة محل المراقبة، وبينت الهدف منها، وكيفية وضع خطة المهمة ومحتواها.

أولا- الأشغال الأولية : هي خطوة يطلع المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له فهم أوسع لبيئة المؤسسة وحصوله على معلومات حول القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع لتمكينه إجراء مقارنات بين مؤسسات القطاع¹.

ثانيا- الإتصالات الأولية مع المؤسسة : يقوم المدقق من خلال هذه الخطوة على التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها، التي تمكنه هذه الزيارة من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها المالية والإدارية والقانونية.

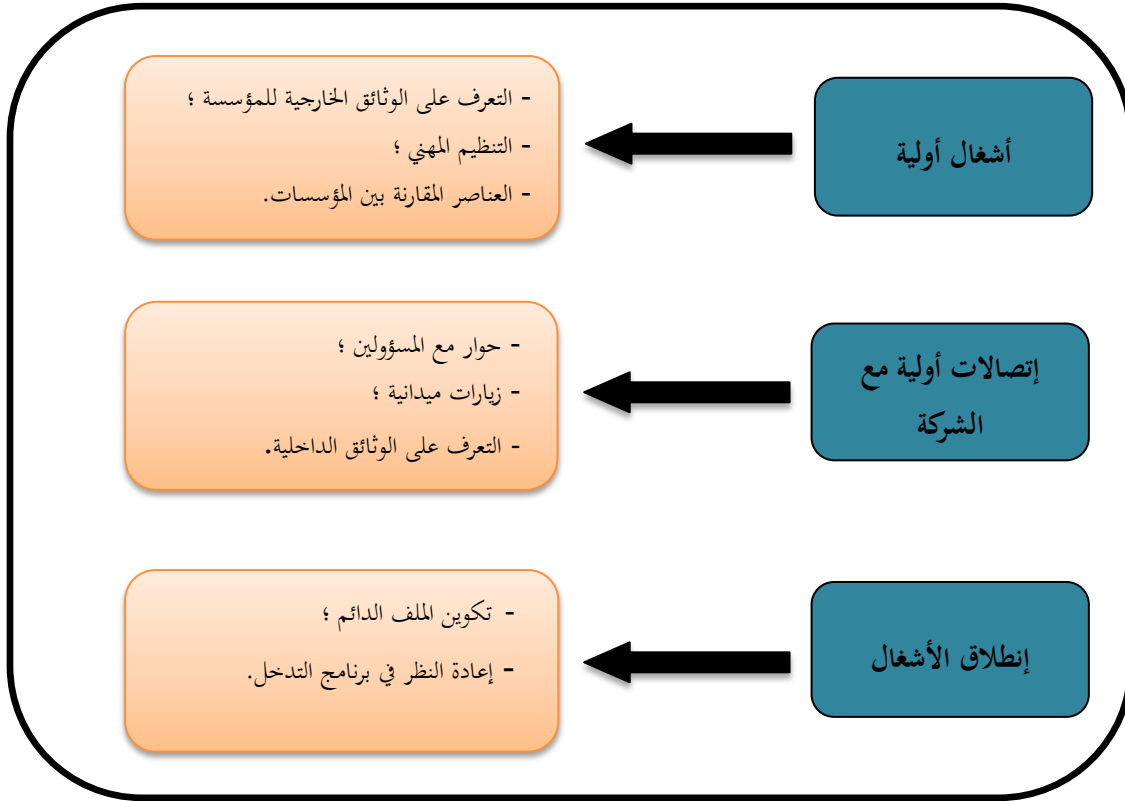
ثالثا- إنطلاق الأشغال : يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا، في ملف يسمى بالملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر².

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص59.

² محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص69.

والشكل التالي يوضح خطوات المرحلة الأولى من مراحل التدقيق

الشكل رقم (1-2) الحصول على معرفة عامة حول الشركة محل التدقيق



المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص42.

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل أن نخوض في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يجدر بنا أن نوضح بصورة مختصرة لمفهوم نظام الرقابة الداخلي.

الفرع الأول : نظام الرقابة الداخلية

هو مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المؤسسة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بسياسات الإدارة...

كما يمكن أن تعرف بأنها "الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصولها والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وزيادة الإلتزام بالسياسات المحاسبية"¹.

¹ غسان فلاح المطارنة ، "تدقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص207.

يمكن إستخلاص أهداف نظام الرقابة الداخلية من التعريف السابق في ما يلي :

- توفير الحماية اللازمة لأصول المؤسسة.
- توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية.
- التحقق من الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.
- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

الفرع الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

وهو عبارة عن مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في الكيان، وعليه لابد من تقييم الجيد والفعال لهذا النظام سنقوم بتوضيح الخطوات التي يتبعها محافظ الحسابات في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي¹ :

أولاً- جمع الإجراءات (توثيق) : يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق الرقابة الداخلية في الشركة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج المعلومات صادقة وموثوقة، حيث يتفاوت توثيق المراجعين للرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل المراجعة. يوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي :

1- الوصف التحليلي : بواسطة هذا النظام يتم عمل وصف لكل عملية من النشاط ومن يقوم بما ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها، ومن مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة، ولكن يعاب على هذه الطريقة في أنما مطولة وربما تؤدي إلى إغفال بعض النقاط؛

2- خرائط التدفق : هي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو في دورة عمليات محددة؛

3- قوائم الاستقصاء : تتلخص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة وعملياتها المختلفة.

ثانياً- إختبارات الفهم : يسعى المراجع إلى فهم النظام المتبع، ويجب أن يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن بتلخيصها، ويتحقق عن طريق قيامه بإختبارات الفهم والتطابق.

¹ محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثالثة، مرجع سابق، ص 72-75.

إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من وراءه يتأكد المراجع من أن الإجراءات موجودة، مفهومة، أحسن تلخيصها، وليس الهدف من التأكد من حسن تطبيقها.

ثالثا- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلي : بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن مراجع الحسابات من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة "ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات"، ونقاط الضعف "عيوب يترتب عنها خطر إرتكاب أخطاء وتزوير"، تستعمل هذه الخطوة غالبا استمارات مختلف أي استمارات تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها إما "بنعم" أي إيجابي أو "لا" أي سلبي، وعليه يستطيع مراجع الحسابات في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه، وذلك من خلال التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل المراجعة.

رابعا- إختبارات الإستمرارية : يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطابقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن إختبارات الإستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة بإختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة بإستمرار ولا تحمل خلل.

يحدد حجم هذه الإختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

خامسا- التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية : بإعتماده على إختبارات الإستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيرة، عند إكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالإعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم إقتراحات شاملة قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته.

المطلب الثالث : فحص الحسابات

حتى يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه يجب أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، كما يجب مراعاة ما إذا كانت الحسابات السنوية قد عدت وفق القواعد والمبادئ المحاسبية.

من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حساب النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي :

الكمال : يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.

الوجود : يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.

الملكية : يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.

التقييم : أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.

التسجيل المحاسبي : يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

الفرع الأول : إجراءات مراجعة عناصر الميزانية

وردت العنايةات المهنية المتعلقة بفحص الحسابات في التوصية السادسة من القرار رقم 103|SPM|94 المؤرخ في 1994|02|02 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات والتي بينت بأن الهدف الرئيسي من هذه المهمة هو جمع أدلة إثبات كافية ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية.

برنامج المراقبة الذي يعده يجب أن يكون مخفف أو مركز حسب درجة الثقة التي يضعها محافظ الحسابات في الإجراءات الموضوعية والأنظمة الرقابية والمحاسبية.

من أجل الحصول على أدلة الإثبات الضرورية لصياغة رأيه، يتمتع محافظ الحسابات بعدة أساليب يتم مزجها للوصول الى الهدف المسطر وتتمثل في :

- الفحص المستندي والمراقبة الحسابية؛

- التحليلات والتقدير والتقاربات البنكية والتقاطعات؛

- المعلومات الشفوية المتحصل عليها من مسيري وإجراء الشركة.

تتم المراقبة عن طريق الإختبار أي إستعمال تقنيات السبر سواء كانت إحصائية أو غير إحصائية مبنية على الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات.

أولاً- فحص الأصول غير الجارية : تتمثل عملية فحص الأصول غير الجارية في فحص التثبيات المعنوية والتثبيات العينية والتثبيات المالية.

1- التثبيات العينية والمعنوية :

- يجب أن تكون وضعية حسابات التثبيات مدعمة بجرد مادي منجز من طرف الشركة محل المراقبة؛
- يجب أن تكون التثبيات مسجلة حسب قواعد التقييم الأولي والتقييم اللاحق المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي؛
- التثبيات المخفية، الموضوع خارج الخدمة، المحطمة أو المتنازل عليها والإهلاكات المتعلقة بها يجب إخراجها من الحسابات ومن الجرد؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب تبرير لعدد ثابت لدخول وخروج وكذا عقود الملكية لبعض التثبيات؛
- يجب إعلام الجمعية العامة بكل تغيير في طرق حساب الإهلاكات.

2- التثبيات المالية :

- سندات المساهمة يتم إثبات بوجودها المادي في خزانة المؤسسة أو شهادة من عند المؤسسة التي تم إيداعها فيها أو أي بأي وسيلة أخرى؛
- التأكد من أنها مدرجة ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل المقدم أو المستلم لإقتناء الأصل المالي.
- القروض : تبرر وضعيتها بكل الوثائق (عقود، مقررات الهيئات المسؤولة التي تبين موضوعها، مبلغها وشروط عوائدها وسدادها).
- يهتم محافظ الحسابات خاصة بالقروض الممنوحة للشركات المساهمة أو المشاركة والتي للمسيرين مصلحة مباشرة أو غير مباشرة فيها، أي القروض التي يمكن أن تعتبر قروض مبالغ فيها وتؤدي إلى عدم إحترام مبدأ المساواة بين الشركاء.

ثانيا - فحص الأصول الجارية :

1- المخزونات :

- على محافظ الحسابات التأكد من صحة عد وتقييم المخزونات، الشيء الذي يصعب كثيرا في حالة كبر حجم المخزون وتعدد طرق تقييمه؛
- لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بجرد المخزون بنفسه، لكن حضوره أثناء عملية الجرد ضروري؛

- للحصول على الأدلة الضرورية، يطلب محافظ الحسابات إقرار كتابي بأن المخزون خضع لعملية جرد وتقييم حاسمتين، ثم يتأكد من ذلك؛
- على محافظ الحسابات التأكد من أن الطرق المستعملة تعطي ضمانات كافية بخصوص عدم نسيان أو إضافة عناصر من المخزون، والتعامل مع خسارة قيمة المخزونات؛
- على محافظ الحسابات فحص مجموعة إجراءات مسك المخزون وإحصائه خلال الجرد، والتأكد من التطبيق الجيد لها؛
- على محافظ الحسابات استخدام تقنيات السبر لإختبار الموجودات، والإطلاع على الوثائق المحددة للأسعار المأخوذة؛
- كما عليه فحص بعناية العناصر المكونة لتكلفة الأشغال قيد التنفيذ.

2- الزبائن والحسابات الملحق بها :

- يطلب محافظ الحسابات كشوف الحسابات الفردية المنجزة مبدئيا بالمبالغ وليس بالأرصدة؛
- الحسابات التي لم تجرى عليها أية عمليات، يمكن أن تحتل حقوق مشكوك فيها يجب تسجيل خسارة قيمة عليها؛
- يجب الإنتباه إلى حسابات الزبائن التي تعمل كحسابات جارية بسبب دفع من طرف الزبائن لمبالغ تختلف عن مبالغ الفواتير .

3- أوراق القبض :

- يجب أن تكون وضعية هذا الحساب مبررة بقائمة الأوراق مصنفة حسب تاريخ الإستحقاق، على إثرها يقوم محافظ الحسابات بالإختبارات اللازمة؛
- يجب الإنتباه بشدة إلى الأوراق القديمة وإلى الأوراق المسحوبة على أشخاص من غير الزبائن.

4- القيم الجاهزة :

- يجب أن تبرر وضعية هذه الحسابات بحالات التقارب وكشوف مستخرجة من المؤسسات المالية؛
- يجب فك العمليات المتداخلة في أقرب الآجال؛
- يجب تبرير وضعية الصندوق بمخضر الصندوق ممضي من طرف أمين الصندوق ومن طرف رئيس المصلحة الذي راقبه، إن وجد؛
- الحركات بين البنك والصندوق يجب أن تشير إلى إحتياجات الإستغلال فقط (تمويل الصندوق، إيداع حصيلة الصندوق في البنك)؛

- الموجودات بالعملة الصعبة تقيم بسعر الصرف الساري المفعول يوم إقفال الحسابات؛
- يطلب محافظ الحسابات، بنفسه أو عن طريق الشركة، من البنوك والمؤسسات المالية، قائمة الأشخاص الذين لهم حق الإمضاء، وكذلك الكفالات، السحب على المكشوف والضمانات المتحصل عليها من الشركة.

5- حسابات الخصوم المدينة :

- على محافظ الحسابات الإطلاع على سبب ظهور هذه الحسابات مدينة، والتأكد من أنها لا تغطي وضعيات غير منتظمة أو إختلالات (إنحرافات) ناتجة عن عدم التطبيق الجيد للمحاسبة.

ثالثا- فحص حسابات الخصوم :

- 1- الأموال الخاصة والإحتياجات : يجب أن تثبت حركة هذه الحسابات بقرارات من الجمعية العامة لمساهمين مع إحترام :

- قواعد الإكتتاب في رأس المال وكيفية دفعه؛
- الإجراءات القانونية لرفع أو خفض رأس المال؛
- القواعد المطبقة في حالة بلوغ صافي الأصول ربع رأس المال الإجتماعي؛
- القواعد المتعلقة بفوائض القيمة على المدى الطويل؛
- القواعد المتعلقة بالإحتياجات القانونية.

- 2- مؤونات المخاطر والأعباء : مؤونات الأعباء هي خصوم يكون إستحقاقها أو مبلغها غير مؤكد. تدرج في الحسابات في الحالات الآتية :

- عندما يكون لكيان إلتزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضي؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقا منه.

- 3- حسابات الأصول الدائنة : على محفظ الحسابات الإطلاع على سبب ظهور هذه الحسابات مدينة، والتأكد من أنها لا تغطي وضعيات غير منتظمة أو إختلالات (إنحرافات) ناتجة عن عدم التطبيق الجيد للمحاسبة.

- 4- القروض والخصوم المالية الأخرى : يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وبعد الإقتناء، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية

حسب التكلفة المهتلكة، بإستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.

5-الموردون والحسابات الملحقة:

- يطلب محافظ الحسابات كشوف الحسابات الفردية المنجزة مبدئيا بالمبالغ وليس بالأرصدة؛
- الحسابات التي لم تجرى عليها أية عمليات، يمكن أن تشكل ديون يجب تسويتها؛
- يجب الإنتباه إلى حسابات الموردون التي تعمل كحسابات جارية بسبب دفع للموردين مبالغ تختلف عن مبالغ الفواتير.

الفرع الثاني : إجراءات مراجعة حسابات التسيير

- تعتبر حسابات النواتج والأعباء المكونات الأساسية لجدول حساب النتائج ويتفاعلها تنتج حسابات التسيير، يتم فحص هذا العنصر من خلال الجوانب التالية :
- أولا - الأعباء المسجلة في حساب النتائج تستثنى منها :
 - الأعباء غير المتعلقة بالدورة الحالية؛
 - الأعباء التي تشكل تثبيطات؛
 - الأعباء الخارجة عن المؤسسة (المصاريف الخاصة للمديرين أو المتعلقة بشركات أخرى...)
 - بعض الأعباء يجب أن تخضع لقرارات خاصة مثل تلك المتعلقة بمكافأة المديرين وفوائد الحسابات الجارية للشركاء.

فحص حسابات الأعباء يكون بمقارنة كل منصب بمثيله للسنة المنصرمة والتغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى إختلالات.

على محافظ الحسابات التأكد من التسجيل المحاسبي المناسب لكل نوع من الأعباء حسب طبيعتها معتمدا على الأوراق الثبوتية.

ثانيا - المنتجات : على محافظ الحسابات التأكد من :

- فقط المنتجات المتعلقة بالدورة الحالية مسجلة في حساب النتائج؛
- حقيقة وتقييم كل منصب من مناصب المنتجات؛
- كل ما تم تسجيله مبرر ومدعم بالأوراق الثبوتية؛
- مطابقة منتجات الدورة الحالية مع الدورة السابقة والتغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى إختلالات؛
- عدم وجود مقاصة بين الأعباء والمنتجات.

المطلب الرابع : إعداد تقرير محافظ الحسابات

تختتم الإجراءات العملية للمراجعة بتقرير الذي عبارة عن مجموعة معلومات مرتبة بشكل قانوني، إلا أن هاته المعلومات تمثل زبدة عمل المدقق، فالتقرير الوسيلة الوحيدة للمدقق للتعبير عن رأيه المحايد والفني عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض الإستعانة به في إتخاذ القرارات من قبل الجهات التي وجه إليها هذا التقرير.

الفرع الأول : تعريف التقرير

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.

الفرع الثاني : شروط التي أن يخضع لها محافظ الحسابات أثناء إعدادة التقرير

لقد حدد المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال أجال إرسالها، بعض الشروط التي يجب أن يأخذها مراجع بعين الإعتبار أثناء إعدادة لتقريره، وتتمثل في نقاط التالية وذلك حسب مضمون المواد التالية :

أولا - وفقا لما ورد في المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11-202 :

- 1- أنه يجب أن يعد المراجع تقريره بعد انتهائه من أشغال المراقبة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وفق الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة ؛
- 2- يجب أن يعد التقرير قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل ؛
- 3- يجب أن يتضمن تقرير رقم إعتقاد مراجع الحسابات ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمراجعي الحسابات وعنوانه وإمضاءه وختمه.

ثانيا - المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-202 :

فقد تناولت شرط الذي يجب توفيره إذا أعد التقرير من طرف شركة مراجعي الحسابات ويتمثل هذا الشرط في أنه يجب توقيع التقرير من طرف ممثل الشركة وممثل أو ممثلو مراجع الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير.

الفرع الثالث : شروط تسليم تقارير مراجع الحسابات

ولقد حددت التشريعات المنظمة للمهنة كليات تسليم تقارير مراجعة الحسابات سالف الذكر كما يلي¹ :

أولا - أوردت المادة 05 من المرسوم التنفيذي 11-202 :

أن يجب إيداع تقرير مراجع الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للشركة المعنية، وذلك حسب أحكام القانون التجاري.

ثانيا - المادة 06 من المرسوم التنفيذي 11-202 :

يجب عرض تقرير مراجع الحسابات الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ إنعقادها.

ثالثا - يجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ إنعقاد إجتماع الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة.

الفرع الرابع : معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

يترتب على محافظ الحسابات في إعداد تقريره الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية ونتائج النشاط للشركة أو الهيئة يقدمه للجمعية العامة المساهمين، وسنتناول من خلال هذا الجزء معايير التقرير المعمول بها في الجزائر، حيث أشارت المادة (25)² من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهنة 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 المدمجة ومنها :

- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الإجتماعية؛

¹ قرار مؤرخ في 12 جوان 2014، "يحدد كليات تسليم تقارير محافظ الحسابات"، "الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية"، العدد 24، الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014، المواد 02-03.

² أنظر المادة 25 من "القانون 10-01"، السالف الذكر، ص 07.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.

كما حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال 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 بحيازة أسهم الضمان؛

- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛

- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛

- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛

- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات 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.

وحسب قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تطرقت المادة (25) منه 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.

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

¹ أنظر المادة 02 من "المرسوم التنفيذي 11-202"، السالف الذكر، ص 19.

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 مستها هذه التغيرات، فقد مرت مهنة 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 والمساءلات، ويضمن حقوقه، ويؤدي واجباته على أتم وجه.

الفصل الثاني : قراءة في معايير

التدقيق الدولية والجزائرية

وجهود تطبيقها

تمهيد :

إن الأهمية التي تكتسبها تدقيق الحسابات وتطور أهدافه أدى ذلك إلى البحث على آليات الضرورية تضي على مهمة التدقيق الكفاءة والفعالية.

ولكي يقوم مدقق الحسابات بعمله على أكمل وجه وجب الإستعانة بجملة من الإرشادات والمقاييس أثناء أداء مهامه، مما أدى إلى التفكير في وضع معايير موحدة تحكم الممارسات المهنية، حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ولأول مرة بوضع معايير تحكم تلك الممارسات المهنية على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية، ثم إنتشرت في مختلف دول العالم

ونظرا للإختلافات العديدة التي شهدتها مهنة تدقيق الحسابات، كان لزاما تأطير ممارسة المهنة وذلك بوضع إطار محدد يوفر للمدقق الآليات والإرشادات اللازمة لتأدية مهامه بكفاءة من جهة وتوحد ممارسات التدقيق الدولية وتقلل الفروقات من جهة أخرى والتي جاءت تحت مسمى معايير التدقيق الدولية والتي شهدت هذه الاخيرة عدة تطورات وإصدارات، وحدث ذلك عام 1977 بتأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين بموجب إتفاقية تجمع بين الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية التي تمثل دول مختلفة، وينبثق عن هذا عن هذا الإتحاد لجنة المعايير التدقيق (IAASB) المكلفة بإصدار مجموعة من الإرشادات والقواعد والمتمثلة في المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، فقامت العديد من الدول بتبني وتطبيق هذه المعايير لتحقيق التوافق في الممارسات المهنية بينها.

وفي ظل التغيرات الواقعة مؤخرا في مهنة التدقيق الخارجي، لجأت الجزائر إلى الإستعانة بمعايير التدقيق الدولية لتطوير معاييرها الوطنية، فتم بذلك تبني معايير التدقيق الجزائرية، وبهدف معرفة الجديد الذي قدّمته هذه المعايير والإنعكاس الناجم عن تبنيها على مهنة التدقيق الخارجي.

ومن أجل إيضاح كل ماتم ذكره سابقا قسم الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول : الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية

المبحث الثاني : التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (معايير التدقيق الجزائرية)

المبحث الثالث : إسهامات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين عمل محافظي الحسابات في ظل بيئة التدقيق الجزائرية

المبحث الأول : الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية

تعتبر المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين إطارا موحدا وقابل للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، من خلال عدم تعارضه مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تقصي أي دولة من إصدار معايير تدقيق متعلقة بها.

المطلب الأول : ماهية التدقيق الدولية

تعد المعايير الدولية للمراجعة (ISA) تلك المقاييس والأنماط الصادرة من طرف هيئات مهنية دولية، والتي تهدف إلى إمكانية توحيد القواعد والأحكام المتعلقة بتنفيذ مهمة المراجعة على الصعيد الدولي، وفيما يلي بعض التعاريف الواردة بشأن هذه الأخيرة وكذا الهيئات المشرفة على إصدارها.

الفرع الأول : مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية وهيكلتها

تطرقنا في هذا الفرع الى المفهوم العام لمعايير التدقيق الدولية والخصائص المتعلقة بها، وكذا هيكلتها.

أولاً- تعريف معايير التدقيق الدولية : قبل التطرق إلى تعريف معايير التدقيق الدولية لابد علينا من تحديد مفهوم لمعيار التدقيق، حيث تعددت التعاريف المرتبطة بهذا الأخير، نذكر منها على سبيل المثال:

1- لغة : "يعرف بأنه نموذج متحقق لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فيقال معايير بين المكيالين : أن إمتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعابر المكيال والميزان ،أي إمتحنه لمعرفة صحته"¹.

2- إصطلاحاً : "يعرف معيار التدقيق بأنه بمثابة مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية، وعن طريق الإتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث تمثل مقياسا موحدا للأداء"².

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمعايير التدقيق الدولية وذلك باختلاف الرواد والهيئات الصادرة عنها، ويمكن إيجاز أهم هذه التعاريف :

هي مجموعة من المعايير المهنية التي تستخدمها الشركات الدولية في جميع أنحاء العالم لتقييم البيانات المالية، يتم إصدارها بشكل أساسي من قبل "الإتحاد الدولي للمحاسبين"³.

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص264.

² خالد أمين عبد الله، "تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص262.

³ Afrah Alrasheedi, Ghaith Abualfalayeh, "The Role of International Auditing Standards in Applying Corporate Governance and the Quality of the Professional Performance of the External Auditor", Asian

كما عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها : مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات المالية¹.

وعرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعايير بأنها : تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة الكشف المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي².

تأسيسا على ما تم ذكره فهي تلك : "القواعد الأساسية والمقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات والتوضيحات الضرورية التي يتبعها مراجع الحسابات عند أداء مهمة المراجعة وتوفير الإجراءات اللازمة لها، كما أنها توضح الصفات الواجب توفرها في شخص المراجع، سواء كانت مهنية أو شخصية، والإعتماد عليها يؤدي إلى تحقيق التوافق في تنفيذ عمليات المراجعة على المستوى العالمي من أجل ضمان وأداء عملية المراجعة بكفاءة".

للعلم أنه تم إصدار المعيار 37 من المعايير التدقيق الدولية حسب آخر إصدار لسنة 2021 من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB.

ثانيا - خصائص معايير التدقيق الدولية : تمتاز ببعض الخصائص من أهمها³:

- أنها تركز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني؛
- تم إستعمال لفظ إرشادات تدقيق دولية، لاعطاء المرونة للمنظمات المهنية في دول العالم للإسترشاد بها، وإتاحة الفرصة أمامها لتكييفها مع بيئة كل دولة.
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم.

Journal of Humanities and Social Studies, Volume 8, Issue 6, Amman University services EST jordan, December 2020,P268.

¹ Brahim Soltani, "Auditing an international Approach", London, parson education limited, 2007, p131.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء الأول، عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص25.

³ فارس رشيد عودة الخرابشة، "أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على إستقطاب الإستثمارات الأجنبية في الأردن - دراسة تطبيقية على القطاعين الصناعي والخدمي"، أطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2015، ص44.

من خلال ما سبق ذكره، تضح أن المعايير الدولية للتدقيق تتسم بالمرونة نتيجة للمتابعة المستمرة لها، كما تعتبر بمثابة خط دفاع ضد مسؤوليات الإهمال والتقصير عند أداء مهام التدقيق

ثالثاً - هيكل ونطاق معايير التدقيق الدولية :

1- **هيكل معايير التدقيق الدولية** : يتم فيه تقديم المعلومات في أقسام منفصلة، وتنقسم إلى:

- **مقدمة** : تشمل على أمور تمهيدية، نطاق موضوع المعيار، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تقع على عاتق مراجع الحسابات؛

- **الهدف** : يحتوي كل معيار على هدف مدقق الحسابات في المجال الذي يتناوله ذلك المعيار؛

- **تعاريف** : يتم تحديد تعريفات لكل المصطلحات الموجودة في ذلك المعيار من أجل إزالة الغموض والتأويلات؛

- **المتطلبات** : تدعم متطلبات المعيار والمنصوص عليها بوضوح كل هدف من الأهداف التي يسعى إليها مدقق الحسابات وكل مسؤولية تقع على عاتقه، ويتم التعبير عن هذه المتطلبات بعبارات تحمل الإلزام، مثلاً "يجب على المدقق"، "ينبغي على المدقق" و "على المدقق"؛

- **التطبيق وغيره من المواد توضيحية** : تدرج في كل معيار فقرات تفسيرية تكون أكثر تفصيلاً للهدف أو الشروط أو المتطلب الذي يتناوله المعيار؛

2- **نطاق معايير التدقيق الدولية** : يتمثل تطبيق المعايير التدقيق الدولية في المجالات التالية:

- فحص الكشف المالية التاريخية ربع السنوية؛

- تجميع الكشف المالية؛

- إختبار الكشف المالية التقديرية.

الفرع الثاني : أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية

تتمثل أهداف وأهمية معايير التدقيق الدولية في ما يلي :

أولاً - **أهداف معايير التدقيق الدولية** : وتهدف إلى :

- تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة مهنة التدقيق؛

- أداة تواصل وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق ؛

- أداة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية بهدف زيادة فعالية عمل المدقق¹؛

- تحسين جودة الممارسات المهنية وتقليل التفاوت في أداء الممارسين في العالم؛

- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير التدقيق الدولية؛
 - جعل الكشف المالية المعدة من طرف الشركات الدولية ذات موثوقية ولها قابلية للمقارنة والتحليل المالي؛
 - تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم لإقتراب من الموضوعية قدر الإمكان².
- ثانيا- أهمية معايير التدقيق الدولية :** يعد نشوء الشركات متعددة الجنسيات، تطور أسواق رأس المال الدولية وظهور مكاتب التدقيق الدولية من بين أهم الأسباب التي طلبت وجود إلى وضع قواعد موحدة تحكم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي على المستوى الدولي، مما جعل العديد من الدول والهيئات المهنية تسعى لتلبية هذه الحاجة الملحة³.

- ويمكن إبراز أهمية إستخدامها أو إعتماها في مايلي :
- تعتبر مكملا للمعايير الوطنية؛
 - تشجع التبادل والتعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
 - تعتبر أساسا لتوحيد معايير التدقيق خاصة في ظل بعض التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات؛
 - تعد أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
 - تعتبر أكثر ملائمة لتدقيق حسابات الشركات متعددة الجنسيات⁴.

الفرع الثالث : أساليب تبني معايير التدقيق الدولية

تعد زيادة الثقة والمصادقية في الكشف المالية من بين العوائد التي تتبع من تبني معايير التدقيق الدولية، لكن على الرغم أن معايير التدقيق الدولية (ISA)، غير إجبارية التطبيق، إلا أنها تتلق قبول من الدول يتزايد بشكل مستمر ولكل دولة الحرية في إختيار الأسلوب الذي تستخدمه في تبني معايير التدقيق الدولية، ويمكن حصر هذه الأساليب فيما يلي⁵ :

¹ سايج فايز، "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر"، أطروحة الدكتوراه، جامعة علي لونيبي، البلدة 2، 2015/2014، ص90.

² تمار خديجة، "تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية -دراسة حالة الجزائر"، أطروحة الدكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017/2016، ص157.

³ Hechmi Abdelwahed, "Les normes ISA ,Conception et Application dans l'audit des états financiers", 2ème conférence annuelle du CLEA, "Les Normes ISA au coeur du débat", IAE Lyon , France , 5 juin 2014.

⁴ بجلولي نور الهدى، "أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة حالة الجزائر"، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 24، ديسمبر 2018، ص248.

⁵ عبد الله أحمد عمر بامشموس، "تطبيق معايير التدقيق الدولية"، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، العدد 09، مارس 2010، ص08.

أولاً- التبنى الكامل للمعايير : كثير من دول تتبع هذا الأسلوب نظرا لعدم وجود جهات مختصة بها تقوم بوضع معايير تدقيق كالدول النامية، ووفقا لهذا الأسلوب فإنه يتم تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) كليا أي بنسبة 100% وإضافة أي متطلبات تشريعية أو محلية لها.

ثانيا- استخدام معايير التدقيق الدولية (ISA) لتطوير معايير محلية في ظل وجود إختلافات مهمة: في بعض الأحيان قد تفضل بعض الدول أن تتبع معايير التدقيق الدولية لكن بمقارنتها مع معايير التدقيق المحلية، وفي كل مرة تؤكد على عدم وجود إختلافات بين هذه الأخيرة وبين معايير التدقيق الدولية، وفي هذه الحالة فإنه يتم التأكيد في نهاية كل معيار محلي أنه يتطابق مع المعايير الدولية وأن الإلتزام به يعد بمثابة الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية.

ثالثا- استخدام معايير التدقيق الدولية (ISA) لتطوير معايير محلية في ظل وجود إختلافات هامة : في بعض الأحيان قد تفضل بعض الدول إتباع هذا الأسلوب، وفي هذه الحالة يجب الإشارة في نهاية كل معيار محلي الإختلاف بين ذلك المعيار ومعايير التدقيق الدولية، من خلال وضع تنبيه واضح يحدد وجود ذلك الإختلاف مع الأخذ بعين الإعتبار كل الإجراءات الإضافية المطلوبة في المعيار الدولي مقارنة بالمعيار المحلي عند الحاجة إلى تقارير وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

بالنسبة إلى الجزائر فتبنت طريقة التبنى الكلي لبعض معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع البيئة والقوانين الجزائرية، حيث تم تبني 16 معيار من خلال إصدار أربعة مقررات لحد الساعة.

المطلب الثاني : المنظمات المسؤولة عن إصدار المعايير التدقيق الدولية

سعت العديد من الهيئات سواء على مستوى العربي أو على المستوى الدولي إلى وضع وتدعيم معايير التدقيق الدولية (ISA)، ناهيك عن الهيئات المهنية التي أنشأت لتحقيق هذا الغرض، ويمكن التعرف إلى أهم الهيئات التي اهتمت بمعايير التدقيق الدولية (ISA) فيما يلي :

الفرع الأول : الهيئات المهنية الدولية

أولاً- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)¹ : تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)¹ في 7 أكتوبر 1977 بألمانيا في المؤتمر الدولي الحادي عشر، وهو منظمة عالمية تهدف إلى السعي لتعزيز مهنتي المحاسبة والتدقيق في جميع أنحاء العالم عن طريق :

¹ جغلول عماد الدين، بجلولي نور الهدى، "الإهتمام الدولي والمحلي بمعايير التدقيق الدولية"، الملتقى الوطني التكويني الافتراضي حول تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافضي الحسابات واقع وآفاق رصد المشاكل وإقتراح الحلول في ظل معايير التدقيق الدولية- جامعة حمه لخضر، الوادي، يوم 17 جوان 2023.

- وضع معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكد والمحاسبة في القطاع العام، والأخلاق، والتعليم للمحاسبين المحترفين ودعم اعتمادها والإستخدام؛
- تسهيل التعاون والتنسيق بين الهيئات الأعضاء فيها؛
- التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى؛
- العمل كمتحدث دولي باسم مهنتي المحاسبة والتدقيق.
- ويتكون الإتحاد من أربعة مجالس تتمثل في :
- مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB)؛²
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)؛³
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)؛⁴
- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)؛⁵

تقوم لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) بإصدار مجموعة من مسودات معايير التدقيق الخدمات التابعة لها، وهذه اللجنة تعمل بنياية عن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يعمل هذا الأخير على تعيين أعضاء اللجنة (منظمات من مختلف دول)، وفي حالة إصدار معيار أو بيان يتم تحديد تاريخ سريانه وتصاغ لغة المعيار بالإنجليزية، كما يعطى وقت كافي لمنظمات الأعضاء من أجل ترجمته والتي تذكر إسم المنظمة التي قامت بالترجمة⁶.

وفي بداية سنة 2001 تم إجراء مراجعة شاملة لهذه اللجنة، وأعيد تكوينها تحت إسم مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) في سنة 2002، حيث أصبح هو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به، ويمثل أعضاء هذا المجلس عدة دول لهم علاقة بمهنة التدقيق، ويتمثل هدفه "في تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكد".⁷

¹ "International Federation of Accountants"

² "International Auditing and Assurance Standards Board".

³ "International Accounting Education Standards Board".

⁴ "International Ethics Standards Board for Accountants".

⁵ "International Public Sector Accounting Standards Board".

⁶ تامر مزيد رفاعه، "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقات على دوائر العمليات في المنشأة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص20.

⁷ أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص38.

ثانيا- الإتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA) : يعتبر الإتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب¹ (AFAA) "هيئة عربية مهنية غير هادفة للربح تعمل في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية (إحدى منظمات جامعة الدول العربية)، ويمثل الإتحاد قمة الهيئات المهنية على مستوى الدول العربية بهدف تحقيق التنسيق والتكامل لتطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي وفقا لأفضل المعايير والممارسات الدولية"².

ثالثا- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)³: هيئة مهنية محاسبية غير ربحية تأسست بتاريخ 12 جانفي 1984 في مدينة لندن بالمملكة المتحدة، وتم تسجيله رسمياً في عمان بتاريخ 24 فيفري 1994 تحت إسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين"، جاءت فكرة تأسيس هذا المجمع من قبل عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي بهدف الإرتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق في الدول العربية الأعضاء، والسعي وراء المحافظة على الإستقلالية المهنية للمحاسبين والمدققين، ثم بعد ذلك صنف المجمع من ضمن الهيئات المحاسبية المهنية الدولية السبع وذلك بموجب النشرة الصادرة عن (IAS Plus) فأصبح إسمه "المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين" (IASCA) مما أضفى له بعدا إقليميا ودوليا، وقد إكتسب هذا المجمع مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، من خلال إهتمامه بتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم العربي وتشجيع البحث العلمي وتبادل الخبرات بين المهنيين وفقاً لأعلى المستويات المهنية الدولية.

الفرع الثاني : الهيئات المهنية الوطنية

أولاً- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) : يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) هو أعلى هيئة تنظيمية للمهن المحاسبية في الجزائر، ويقع هذا المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولّى مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي ومتابعة المهن المحاسبية عبر خمسة لجان متساوية الأعضاء، والملاحظ من خلال هيكله لجان المجلس الوطني للمحاسبة أن القانون 10-01 منحه جل الصلاحيات التنظيمية للمهن المحاسبية بداية بتقييس الممارسات ووضع ضوابط للعناية المهنية، وكذلك منحه مسؤولية الإهتمام بمتابعة نوعية وجودة التدقيق من خلال لجنة مراقبة النوعية؛ ومن بين الأهداف التي حققها المجلس:

¹"Arab Federation of Accountants & Auditors"

² بملولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2017/2018، ص 29.

³ جغلول عماد الدين، بملولي نور الهدى، مرجع سابق.

- تشكيل لجان تتكفل بتطوير وإصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، ويمكن أن نحدّد اللجان المهتمة بالمعايير الجزائرية للتدقيق في لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية ولجنة مراقبة النوعية؛

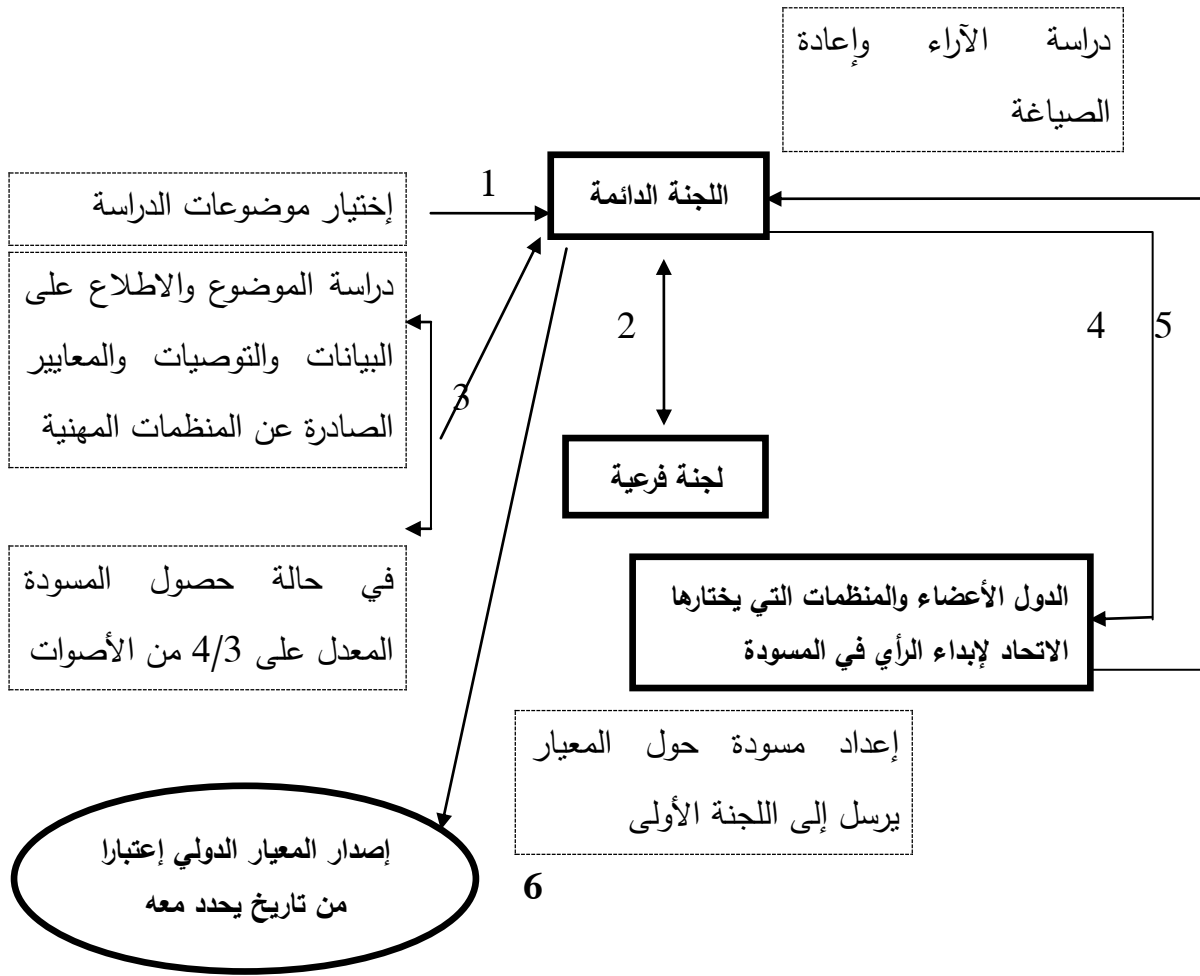
- تم منذ تشكيل المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لحد الآن إصدار ستة عشر (16) معيار جزائري للتدقيق (NAA) حملت نفس ترقيم وكذا نفس الإرشادات التي جاءت بها المعايير الدولية للتدقيق (ISA)؛

ثانيا- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين : تقوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بإصدار مجلة دورية وهي "المجلة الجزائرية للتدقيق والمحاسبة" والتي تنشر كل المعلومات الجديدة حول مهن التدقيق في الجزائر والإحصاءات المتعلقة بمهنيي التدقيق والنصوص القانونية الجديدة وكذا كل مساهمات المهنيين وأفكارهم وأرائهم حول المسائل المرتبطة بمهام التدقيق وكذا بعض القضايا المستجدة، حيث تم لحد الآن نشر (12) عدد كان آخر عدد في شهر مارس 2021.

الفرع الثاني : إجراءات ومتطلبات إصدار معايير التدقيق الدولية

تتمثل إجراءات عمل لجنة التدقيق الدولية وهي لجنة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين في إختيار الموضوعات لدراستها بصورة مفصلة من قبل لجنة فرعية متخصص لذلك، حيث تتم عملية إصدار المعايير عبر الخطوات، والشكل الموالي يلخص طريقة إصدار معايير التدقيق الدولية:

الشكل رقم (2-1) : الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي



المصدر : محمود السيد ناغي، (2000): دراسات في المعايير الدولية للمراجعة- تحليل إطار للتطبيق، الطبعة الأولى، مصر، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ص73.

الفرع الثالث : مزايا وسلبيات تطبيق معايير المراجعة الدولية

تبني الدول لمعايير المراجعة الدولية يمكن أن يكون له تأثير إيجابي أو سلبي أيضاً، ويمكن حصر ذلك فيما يلي¹:

أولاً - مزايا تطبيق معايير المراجعة الدولية : تتمثل أهم المزايا عند تطبيق معايير المراجعة الدولية في الآتي:

- إمكانية توفير الجهد والوقت والتكاليف التي تخصص لإعداد معايير مراجعة محلية، خاصة بالنسبة للدول التي تعاني نقص الموارد الإقتصادية؛

¹ لقلبي الأخصر، دلمي عمر، "دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر، دراسة إستقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - جامعة الدول العربية، المجلد 40، العدد 04، ديسمبر 2020، ص ص57-58.

- زيادة الثقة في رأي المراجع حول الكشف المالية المراجعة، على اعتبار أن المعايير الدولية تنسم بالموضوعية والقبول العام، حيث تبين لمستخدمي الكشف المالية الكيفية التي تمت من خلالها عملية المراجعة التي قام بها المراجع والمسؤولية التي يتحملها فيما يخص رأيه في تلك القوائم؛
- تشجيع الإستثمار، حيث إنه كلما زادت ثقة المستثمرين في المعلومات في الكشف المالية للشركات من خال اعتماد معايير موضوعية، كلما زادت رغبتهم في إستثمار أموالهم؛
- تطوير المهنة في الدول التي تتميز بضعف الأداء المهني لمهنة المراجعة فيها، من خلال تطبيق المعايير الدولية.
- تطبيق معايير المراجعة الدولية يوفر أدلة مراجعة قوية مكتوبة يمكن الرجوع إليها، مما يساعد في الحد من إجتهادات وتدخلات إدارة المؤسسة ويدعم معيار الإستقلالية لدى المراجعين.
- ثانيا- سلبيات تطبيق معايير المراجعة الدولية :** يمكن أن تكون هناك سلبيات عند تطبيق معايير المراجعة الدولية من بينها :

- عدم إنسجام بعض فقرات معايير المراجعة الدولية مع التشريعات المحلية الخاصة بالبلد؛
- حسم الأمر من خال تطبيق المعايير في عملية المراجعة، يمكن أن يؤثر سلبا على الكفاءة المهنية للمراجعين التي قد تنشأ نتيجة إحتكاك المراجعين فيما بينهم والنقاش الذي قد يحدث بينهم فيما يخص بعض المسائل في المراجعة.

على الرغم من وجود بعض السلبيات التي يمكن أن تنتج عن تطبيق معايير المراجعة الدولية، إلا أنه يلاحظ أن العديد من ممارسي مهنة المراجعة في دول العالم إقتنعوا بضرورة التوحيد الدولي وإصدار معايير مراجعة دولية موحدة لتطبيقها وحل المشاكل المتعلقة بالمراجعة نظريا وميدانيا، والقضاء على التفاوت في ممارسة مهنة المراجعة على المستوى الدولي.

المطلب الثالث : تصنيف معايير التدقيق الدولية (ISA)

جاءت معايير التدقيق الدولية مقسمة إلى مجموعات، حيث تم تبويب كل مجموعة من المعايير حسب إرتباطاتها بمراحل مهمة التدقيق، وقد تم التصنيف وفق المجموعات التالية:

الفرع الأول : تصنيف المعايير التدقيق الدولية المتعلقة المبادئ والمسؤوليات وتقييم الاخطار

تم تصنيف المعايير التدقيق الدولية وفق المجموعات التالية¹:

¹ بهلولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"، مرجع سابق، ص46.

أولاً- المبادئ والمسؤوليات (المعايير من 200-299) : تتكون المجموعة من ثمانية معايير، حيث تشمل هذه المعايير على عدة جوانب أساسية التي يجب على مدقق الحسابات مراعاتها:

- الاهداف العامة للتدقيق وشروط قبول المهمة؛

- مسؤولية المدقق ومدى التزامه بتطبيق القوانين واللوائح؛

- رقابة جودة التدقيق وسبل التواصل مع المكلفين بالحوكمة؛

- توثيق عمليات التدقيق والتحقق من فعالية الأنظمة الداخلية.

ثانيا- تقييم الخطر (المعايير من 300-499) : تشمل هذه المجموعة ستة معايير وتركز على الأساسيات التي يجب على مدقق الحسابات من تحديد الاخطار الهامة المحيطة بالكيان الخاضعة للتدقيق من خلال التخطيط لعملية التدقيق، وفهم المؤسسة وبيئتها، وتقدير الأهمية النسبية وتقييم المخاطر وتقييم تأثيرها على مجمل البيانات المالية.

الفرع الثاني : تصنيف المعايير التدقيق الدولية المتعلقة بأدلة الإثبات والاستفادة من عمل الآخرين والمسؤوليات وتقييم الاخطار

أولاً- أدلة التدقيق (المعايير من 500-599) : إحتوت هذه المجموعة إحدى عشر معيار تطرقت للإرشادات الأساسية حول كمية ونوعية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها والتي تضمن من خلالها إستمرارية الكيان محل التدقيق، كذلك تحدد الطرق التي يمكن أن يحصل المدقق على أدلة إثبات موثوقة عن طريقها.

ثانيا- الإستفادة من عمل الآخرين (المعايير من 600-699) : تحتوي هذه المجموعة على ثلاث معايير تغطي الإرشادات الواجب على مدقق الحسابات إتباعها عند إستخدامه لأعمال الآخرين.

الفرع الثالث : تصنيف المعايير التدقيق الدولية وفق نتائج وتقرير التدقيق الإعتبارات الخاصة

إولاً- نتائج وتقرير التدقيق (المعايير من 700-799) : تتكون هذه المجموعة من خمسة معايير تتضمن شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات كيف ومتى يتم تعديل رأيه.

ثانيا- الإعتبارات الخاصة (المعايير من 800-899) : تتكون من ثلاثة معايير توضح الإرشادات مهمة تدقيق الأغراض الخاصة، وكذا مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من الكشوف المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

المبحث الثاني : التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (NAA)

تم تخصيص هذا المبحث للتطرق إلى التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية، من خلال إصدارها للمعايير التدقيق الجزائرية، ولمعالجة ذلك تم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب رئيسية.

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الجزائرية

من خلال ما تم عرضه سابقا حول المعايير الدولية للتدقيق والتي تهدف إلى التقليل من التفاوت الحاصل في الممارسات المهنية المحاسبية بين المهنيين من مختلف دول العالم، إستوجب على كل دولة من أن تتبنى هذه المعايير أو تتكيف معها بهدف تقريب تلك الممارسات المهنية على المستوى المحلي من الممارسات المحاسبية الدولية، حيث أصدر المجلس الوطني للمحاسبة وبموافقة وزير المالية معايير تدقيق جزائرية، تم إصدارها وفق أربعة مقررات وزارية إلى غاية 2023.

الفرع الأول : نشأة ومفهوم معايير التدقيق الجزائرية

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى نشأة ومفهوم معايير التدقيق الجزائرية.

أولاً- نشأة معايير التدقيق الجزائرية : إن التفكير في إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق لم يكن وليد اليوم، وإنما كانت مندرجة في سياق الإصلاحات المحاسبية لسنة 2001 مباشرة بعد إتمام عملية تصميم النظام المحاسبي المالي، حيث أقدمت الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في الجزائر والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بخطوة هامة في مجال التدقيق المحاسبي من خلال إصدار معايير تدقيق جزائرية، أين تم تشكيل لجنة سميت بلجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، والتي كانت مكلفة بإتمام عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي المحاسبي، وفي سنة 2009 إقترح أعضاء هذه اللجنة إنشاء معايير تدقيق وطنية، إلا أن القانون 10-01 الصادر في سنة 2010 المتعلق بتنظيم مهن المحاسبة أبطى هذا المشروع.

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

وفي سنة 2016 تكلل ذلك العمل الذي إمتد إلى خمسة سنوات 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.

"نظرا لأن لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية تضم 12 شخصا من مهني المحاسبة والمراجعة ذوي مستوى عال في المجالين مما يؤهلها إلى القيام بالمهام المذكورة سابقا والمنصوص عليها من المرسوم التنفيذي 11-24، 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 ما هو موجود في العالم وخاصة الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط عبر التراب الوطني مثل ما تم في النظام المحاسبي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبية"².

ومن خلال نظرة الباحث أرى أن التأخر في إصدار بقية المعايير أثرا سلبا على الممارسات المهنية لمحافظي الحسابات إذ يعتبر المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق الاطار المفاهيمي للتدقيق لذا وجب على المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية النظر بجدية من خلال هذه المسألة والإسراع في إصدار بقية المعايير ومواكبة التطورات الحاصلة.

ثانيا- مفهوم معايير التدقيق الجزائرية : قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من المعايير على دفعات من أجل رفع الاداء المهني للمهنة ككل، ومن أجل مواكبة التطورات على المستوى الدولي والعمل على الإنضمام لمنظمة التجارة الدولية تحت إسم معايير التدقيق الجزائرية (NAA).

1- تعريف معايير التدقيق الجزائرية : لا توجد تعاريف رسمية للمعايير الجزائرية للتدقيق وإنما مستنبطة من المعايير الدولية وبالتالي يمكن إعطاء عدة تعاريف منها: " تعتبر المعايير الجزائرية لتدقيق إحدى

¹ رعمة 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، جامعة الجزائر 3، المجلد 06، العدد 03، ديسمبر 2019، ص 118.

² نوح لبوز، مبارك بوعلاق، "تأثير تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات"، مجلة إضافات إقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 03، العدد 02، 2019، ص ص 12-13.

الركائز الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير في مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والتدقيق¹.

وتعرف أيضا على أنها "مجموعة من القواعد التي يجب على المدقق إحترامها عند أداء مهمته والغرض منها هو التعريف بالخطوات الواجب إتباعها وكذا تنظيم أعماله"².

حيث يمكن القول أن معايير التدقيق الجزائرية تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق في الجزائر بإعتبارها مقياس للأداء المهني للمدقق الحسابات، بداية من قبوله بالمهمة من خلال رسالة المهمة إلى غاية إعداد تقريره النهائي.

2- خصائص المعايير الجزائرية للتدقيق : وتتميز بمجموعة من الخصائص والمميزات المتمثلة في العناصر التالية³:

- تمثل المعايير الجزائرية للتدقيق الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق وتلقى القبول العام على النطاق المحلي والدولي بإعتبارها صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وبأمر من طرف وزير المالية، كما تعتبر قواعد أساسية عامة يجب الإلتزام بها من طرف ممارسي المهنة.
- تمثل قواعد استرشادية توضح العرف المهني المحلي الواجب على المدقق إتباعه.
- حماية المدقق في حالات الغش و الاحتيال أو القصور.
- المعايير الجزائرية للتدقيق مأخوذة من المعايير الدولية للتدقيق.
- تم إصدار أربع فئات في شكل مقررات بحيث كل مقرر يحتوي أربع معايير.
- يعتبر الإلتزام بها إجباري من طرف المهنيين على عكس المعايير الدولية كان اختياري.
- تجدر الإشارة إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق تضم 36 معيارا يتم إصدارها بالتدرج.

الفرع الثاني : أهمية وأهداف معايير التدقيق الجزائرية

بإعتبار أن معايير التدقيق الجزائرية سنتطرق من خلال هذا الفرع على أهمية معايير التدقيق الجزائرية وكذا أهدافها.

¹ حلول بويبر، عضو لجنة إعداد معايير التدقيق التابعة لمجلس الوطني للمحاسبة، "معايير التدقيق الجزائرية"، أيام دراسية بكلية العلوم التجارية والتسيير، جامعة جيلالي اليابس، بلعباس، يوم 12-13 مارس 2017، ص10.

² Asmani Arezki et autre, "les normes d'audit en Algérie" analyse à travers la réforme de la profession comptable et des normes internationales", Séminaire National sur la réalité de la profession d'audit en Algérie selon les normes d'audit internationales, Faculté des Sciences Economique, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université M'Hamed Bougara, Boumerdes, jours 11-12 Avril 2018,p32.

³ حلول بويبر، مرجع سابق، ص12.

أولاً - أهمية معايير التدقيق الجزائرية : تستمد معايير التدقيق الجزائرية أهميتها في كونها مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، فهي بذلك تساهم في ترقية وتدويل مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر هذا من جهة، ومن جهة أخرى كونها تعتبر تفعيل وتدعيم للقانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المكمل له، حيث نجد أن هناك مجموعة من المعايير أُنِتت بالإضافة والتوسيعات والتوضيحات الكافية التي لم يتطرق إليها المشرع الجزائري ، نجد منها¹ :

المعيار الجزائري للتدقيق 510 "الأرصدة الإقتتاحية"، المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر"، المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة-إعتبارات أخرى"، المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"، المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"، المعيار الجزائري للتدقيق 610 "إستعمال أعمال المدقق الداخلي"، المعيار الجزائري للتدقيق 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"، المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"، المعيار الجزائري للتدقيق 560 "الاحداث اللاحقة"، المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق"

وهناك مجموعة من المعايير تعتبر مكملّة وتوسعا لما تضمنه القانون 10-01 والمتمثلة في

المجموعة التالية من معايير التدقيق الجزائرية

المعيار الجزائري للتدقيق 570 "إستمرارية الإستغلال" ، المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التصريحات الخارجية"، المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية"، المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشف المالية"، المعيار الجزائري للتدقيق 210 "إتفاق حول أحكام مهام بالتدقيق".

ثانيا- أهداف معايير التدقيق الجزائرية : بعد إطلاعنا على معايير التدقيق الجزائرية، تبين لنا أن الهدف من إصدارها يتمثل في :

- تقريب الممارسات المحاسبية المحلية إلى الممارسات العالمية كون أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية؛
- الرفع من مستوى خدمات المهنيين وجعلها أكثر توافقا على المستوى المحلي والدولي؛
- تعزيز الثقة في التقارير المالية المدققة التي يصدها مدقق الحسابات وترفع من جودتها؛

¹ Bouabida Mohamed, Belkadi Belkasam, "External Audit from the perspective of Algerian Standards for Auditing (NAA)", Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Ecole Supérieure de Commerce, Vo 13, number 02, Algérie, 2019, p14.

الفرع الثالث : مراحل إعداد معايير التدقيق الجزائرية

سنتطرق من خلال هذا الفرع على مراحل إعداد معايير التدقيق الجزائرية، حيث يمر إصدار معايير التدقيق الجزائرية بسبعة مراحل نوجزها في مايلي :

أولاً- قراءة وتحليل المعيار الدولي للتدقيق : تم توكيل هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الممارسين للمهنة، بالتنسيق مع لجنة التقييس والممارسات المحاسبية والواجبات المهنية لدى المجلس الوطني للمحاسبة، حيث كل عضو مسؤولاً عن قراءة وفهم معيار معين.

ثانياً- تكييف المعيار الدولي للتدقيق مع السياق الجزائري : يبدأ تكييف المعيار الدولي للتدقيق مع السياق الجزائري بقراءته وفهمه وتحليله من أجل القيام بمقاربات ضرورية مع الواقع المحلي، وتحديد خصوصيات الممارسات المهنية الواجب أخذها بعين الاعتبار.

ثالثاً- صياغة مشروع المعيار التدقيق الجزائري : يتم في هذه المرحلة صياغة المعيار التدقيق الجزائري مع الالتزام بهيكل المعيار الدولي للتدقيق من خلال المقدمة، النطاق، الأهداف، المتطلبات.

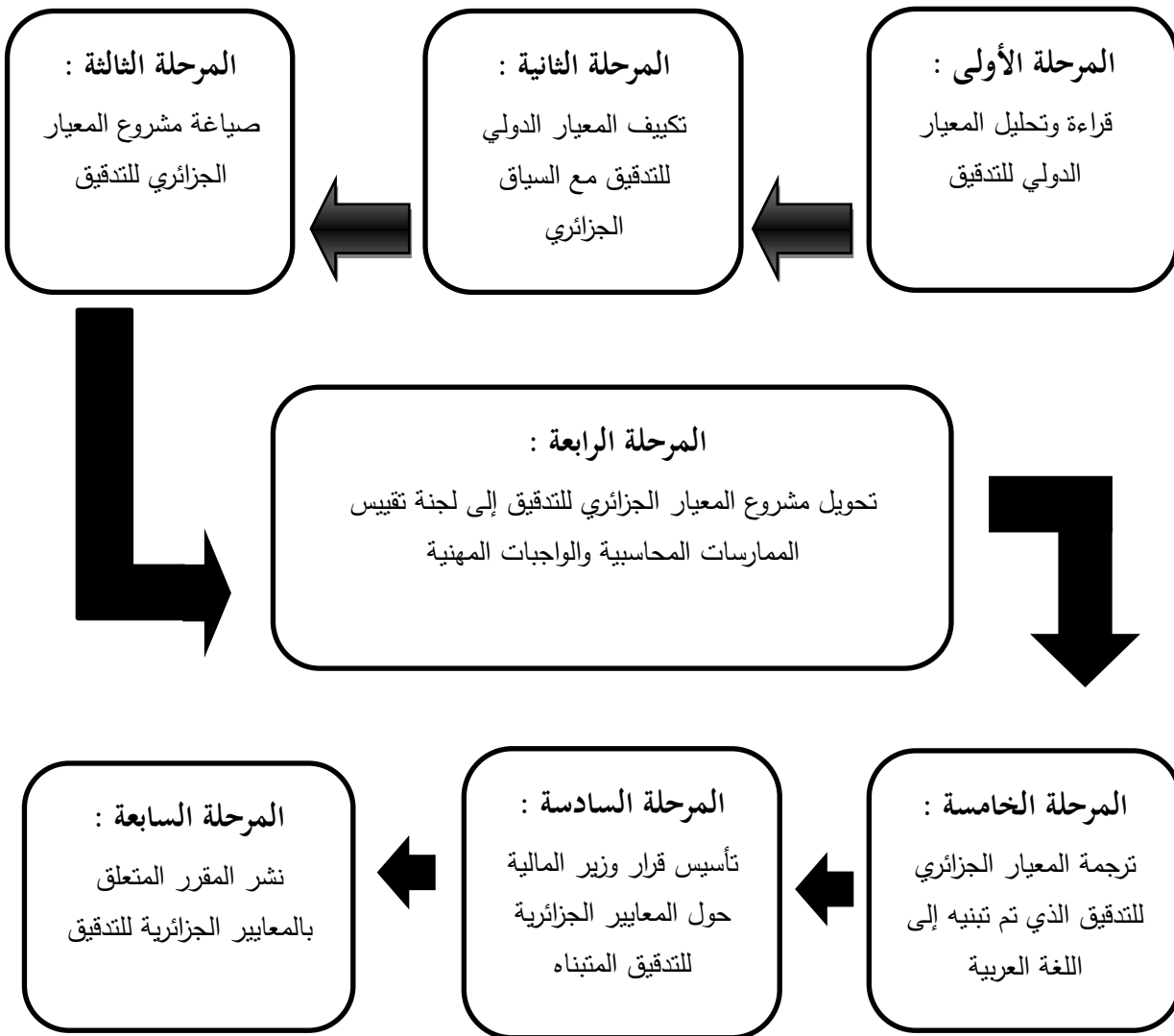
رابعاً- تحويل مشروع المعيار التدقيق الجزائري إلى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية : يتم تقديم مسودة المشروع إلى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية لتبني هذه الأخير.

خامساً- ترجمة معيار التدقيق الجزائري الذي تم تبنيه إلى اللغة الرسمية : يتم ترجمة معيار التدقيق الجزائري إلى اللغة العربية واللغة الفرنسية بالإستعانة بمهنيين في مجال التدقيق وأعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة من أجل إختيار مصطلحات دقيقة وبسيطة ومفهومة لجميع المهنيين في المجال المحاسبي.

سادساً- تأسيس قرار وزير المالية حول معايير التدقيق الجزائرية المتبناة : بعد الإنتهاء من المراحل السابقة الذكر، يتم إرسالها إلى وزير المالية للتوقيع عليها وإصدارها في شكل مقررات وزارية يحتوي كل على أربعة معايير .

سابعاً- نشر المقرر المتعلق بمعايير مقرر التدقيق الجزائرية : بعد توقيع وزير المالية على المقرر، يتم إرسالها إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يقوم بنشرها عبر موقعة الإلكتروني : www.cnc.dz

الشكل رقم (2 - 2) : مراحل إعداد معايير التدقيق الجزائرية



المصدر : بصري ريمة، المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2021.

المطلب الثاني : نطاق وهيكلية معايير التدقيق الجزائرية ومتطلبات تفعيلها

سننظر من خلال هذا المطلب على نطاق معايير التدقيق الجزائرية، هيكلية وتصنيف معايير التدقيق الجزائرية ومتطلبات تفعيل تطبيقها، بالإضافة للقيمة المضافة التي جاءت بها المعايير الجزائرية للمهنة في الجزائر

الفرع الأول : نطاق معايير التدقيق الجزائرية

جاءت معايير التدقيق الجزائرية لتعمل ضمن نطاق معين، والمتمثل في¹:

- تعالج الواجبات العامة للمدقق، فضلا عن الجوانب التكميلية التي يتعين مراعاتها من قبل هذا الأخير المتعلقة بكيفية التطبيق على جوانب محددة؛
- تحتوي معايير التدقيق الجزائرية على الأهداف والمتطلبات والتطبيقات والمواد التوضيحية الأخرى لدعم المدقق في الحصول على تأكيد معقول؛
- لا تتناول معايير التدقيق الجزائرية واجبات التي قد ينص عليها التشريع أو النظام؛
- تستخدم كمجموعة واحدة لتشكيل معايير عمل المدقق وذلك للحصول على الأهداف العامة للتدقيق؛
- تمت صياغة المعايير الجزائرية للتدقيق في سياق تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو بشكل منفرد أو لبند محدد من قبل المدقق في إحدى الكشوف المالية؛
- تمتاز بالمرونة حيث يتم تعديلها إذا دعت الحاجة ووفقا لظروف التدقيق؛
- تتعلق بتدقيق المنشآت الكبيرة والصغيرة، لهذا فإن معايير التدقيق الجزائرية تشير إلى المصطلح العام (المسؤولين الاجتماعيين) لتستهدف المسؤولين التي تقع على عاتقهم ووفقا للقانون أو النظام، إعداد الكشوف المالية؛
- لا تفرض معايير التدقيق الجزائرية أي مسؤولية على الإدارة (المسؤولين الاجتماعيين) أو المكلفين بالحوكمة.

الفرع الثاني : هيكلية وتصنيف معايير التدقيق الجزائرية

تم هيكلية معايير التدقيق الجزائرية وتصنيفها كما يلي :

أولا - الهيكل من حيث مضمون المعيار : من خلال المقررات الوزارية الصادرة يمكن هيكلية معايير التدقيق الجزائرية، كما يلي:

¹ Djelloul boubir, "Le cadre conceptuel des des normes d'audit ISA, la norme ISA 200, future norme algérienne, NAA 200, audit financier et concepts de base", La revue périodique de l'auditeur ELMOUDAKIK, ALGER, N°6, 2016, P 25.

1- المقدمة : تحتوي على مجال تطبيق كل معيار والمعلومات التي تخص غرض المعيار وتعريف للمصطلحات الأساسية التي تخص كل معيار.

2- الهدف من المعيار : يحتوي على معلومات حول هدف المراجع الخارجي في المجال الذي يشرحه ذلك المعيار.

3- الواجبات المطلوبة : تتضمن كل المسؤوليات التي تقع على مراجع الحسابات سواء كان المراجع قانوني أو تعاقدية ومثال ذلك "يجب على المدقق" أو "على المدقق".....

ثانيا- تصنيف 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 وزارية إلى حد هذه الدراسة وكل مقرر يحتوي على أربعة معايير تم كتابتها باللغة العربية والفرنسية، وسوف يتم التطرق إلى هاته القرارات كالتالي :

- المقرر رقم 002 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.

1- الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية : إحتوى هذا المقرر كما أسلفنا سابقا على 4 معايير، والتي إستهدفت أشكال مهام التدقيق التعاقدية والقانونية.

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

معايير التدقيق الجزائرية	إسم المعيار	تاريخ إصدار المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 210	"إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"	04 فيفري 2016
المعيار الجزائري للتدقيق 505	"التأكيدات الخارجية"	
المعيار الجزائري للتدقيق 560	"الأحداث اللاحقة"	
المعيار الجزائري للتدقيق 580	"التصريحات الكتابية"	

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على :

المقرر رقم 002 الصادر بتاريخ 04 فيفري 2016 "المتضمن معايير التدقيق الجزائرية" متوفر على

الرابط : http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf

2- الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية : تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية المرفقة بهذا القرار جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية.

جدول رقم (2-2) الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية

معايير التدقيق الجزائرية	إسم المعيار	تاريخ إصدار المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 300	"تخطيط وتدقيق الكشوف المالية"	11 أكتوبر 2016
المعيار الجزائري للتدقيق 500	"تخطيط تدقيق الكشوفات المالية"	
المعيار الجزائري للتدقيق 510	"مهام التدقيق الأولية الارصدة الافتتاحية"	
المعيار الجزائري للتدقيق 700	"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية"	

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على :

المقرر رقم 150 الصادر بتاريخ 11 أكتوبر 2016 المتضمن المتضمن معايير التدقيق الجزائرية متوفر

على الرابط : http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf

3- الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية : تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية المرفقة بهذا القرار جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية.

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

معايير التدقيق الجزائرية	إسم المعيار	تاريخ إصدار المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 520	"الإجراءات التحليلية"	15 مارس 2017
المعيار الجزائري للتدقيق 570	"إستمراية الإستغلال"	
المعيار الجزائري للتدقيق 610	"إستخدام أعمال المدققين الداخليين "	
المعيار الجزائري للتدقيق 620	"إستخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق"	

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على :

المقرر رقم 23 الصادر بتاريخ 15 مارس 2017 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية متوفر على الرابط

http://www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf

4- الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية : حسب المادة الثانية من المقرر تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية المرفقة بهذا القرار جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أم تعاقدية.

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

معايير التدقيق الجزائرية	إسم المعيار	تاريخ إصدار المعيار
المعيار الجزائري للتدقيق 230	"وثائق المراجعة"	24 سبتمبر 2018
المعيار الجزائري للتدقيق 501	"العناصر المقنعة بإعتبارات خاصة"	
المعيار الجزائري للتدقيق 530	"السبر في التدقيق"	
المعيار الجزائري للتدقيق 540	"مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة"	

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على :

المقرر رقم 77 الصادر بتاريخ 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية متوفر على

الرابط : http://www.cnc.dz/fichier_regle/1275.pdf

الفرع الثالث : الإصدارات الجزائرية من معايير التدقيق (NAA) ومقارنتها مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA):

أولاً- مقارنة معايير التدقيق الجزائرية بمثيلتها الدولية : سنحاول من خلال الجدول الموالي توضيح المعايير الجزائرية للتدقيق NAA وما يقابلها من المعايير الدولية للتدقيق (ISA):

الجدول (2-5): مقارنة المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مع معايير التدقيق الدولية (ISA).

المعايير الجزائرية للتدقيق NAA		المعايير الدولية للتدقيق ISA	
رقم المعيار	التسمية	رقم المعيار	التسمية
210	"اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"	210	"الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق"
230	"وثائق التدقيق"	230	"وثائق التدقيق"
300	"تخطيط تدقيق القوائم المالية"	300	"التخطيط لتدقيق البيانات المالية"
500	"العناصر المقنعة"	500	"أدلة التدقيق"
501	"العناصر المقنعة -إعتبارات خاصة"	501	"أدلة التدقيق -إعتبارات محددة لبنود مختارة"
505	"التأكيدات الخارجية"	505	"المصادقات الخارجية"
510	"مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الإقتتاحية"	510	"عمليات التدقيق الأولية -الأرصدة الإقتتاحية"

520	الإجراءات التحليلية	520	الإجراءات التحليلية
530	"السبر في التدقيق"	530	"عينات التدقيق"
540	"تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها".	540	"تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"
560	"الأحداث اللاحقة"	560	"الأحداث اللاحقة"
570	"إستمراية الإستغلال"	570	"الإستمراية"
580	"التصريحات الكتابية"	580	"الإقرارات الخطية"
610	"إستخدام أعمال المدققين الداخليين"	610	"إستخدام عمل المدققين الداخليين"
620	"إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"	620	"إستخدام عمل المدقق الخبير"
700	"تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على القوائم المالية"	700	"تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية"

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) الصادرة والمعايير الدولية للتدقيق (ISA) إصدار 2021.

من خلال الجدول يتضح أن الجزائر اختارت إصدار معايير محلية للتدقيق لكنها في نفس الوقت ترجمة للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، حيث تم إصدارها بنفس الأرقام ونفس التسميات وهو ما يؤكد تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق محاولة منها للنهوض بواقع مهنة التدقيق وتوحيد الإجراءات والقواعد المتعلقة بالمهنة كما هو معمول به دوليا، إلا أنه تم لحد الآن إصدار 16 معيار فقط ومنذ سنة 2018 لم يتم إصدار أي معيار جزائري للتدقيق.

ثانيا- معايير الدولية للمراجعة في طريق التبني بالجزائر : "لا يزال الاهتمام بتطوير مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مستمرا وهو ما توضحه الاجتهادات التي تسعى إلى الحرص على مواصلة تبني معايير التدقيق الدولية وتكييفها وفقا للبيئة الجزائرية في شكل معايير جزائرية للتدقيق، وتتمثل المعايير المقرر تبنيها في المعايير التالية"¹ :

¹ Bouabida Mohamed, Belkadi Belkasam, "External Audit from the perspective of Algerian Standards for Auditing (NAA)", op cit, p 08.

يوضح الجدول التالي معايير التدقيق الدولية في طريق التبنّي بالجزائر

الجدول (2-67): معايير التدقيق الدولية في طريق التبنّي بالجزائر

رقم معيار التدقيق الدولي	عنوان معيار التدقيق الدولي	رقم المعيار الجزائري للتدقيق النظير له
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل وأداء المراجعة وفق المعايير الدولية للمراجعة	200
220	مراقبة الجودة لمراجعة القوائم المالية	220
260	التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة	260
315	تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة عن طريق معرفة الكيان ومحيطه	315
330	ردود المراجع على المخاطر المقيمة	330
450	تقييم الاختلالات المحددة أثناء المراجعة	450
705	التعديلات المحدثّة على الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع المستقل	705
710	المعطيات المقارنة - الأرقام الموافقة والقوائم المالية المقارنة	710

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على:

المقررات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمتضمنة للمعايير الجزائرية للتدقيق.

يتضح من الجدول أعلاه أن الجزائر، وبالتحديد المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية، قام بالإشارة إلى عناوين بعض المعايير الجزائرية للتدقيق البالغ عددها ثمانية معايير وذلك ضمن المقررات التي قام بإصدارها خلال الفترة 2016-2018، وبالتالي يحتمل أنها ستصدر لاحقا، في حين هناك غياب قانوني متعلق بفترة صدور هذه الأخيرة.

ثالثا - التعديلات المقترحة لتطوير معايير التدقيق الجزائرية لتواكب جودة معايير التدقيق الدولية : وجب على لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنة التي تنطوي تحت المجلس الوطني للمحاسبة أن تقوم بأسرع وقت ممكن بنشر المسودة الأولية لمعايير التدقيق الجزائرية المكتملة والتي وضعت بالفعل من قبل متخصصين بعد التحقق من صحتها والمصادقة عليها، والقيام ببرنامج تدريبي قبل اعتمادها النهائي وإضفاء الطابع الرسمي عليها عن طريق التنظيم¹، بالإضافة إلى ما سبق نقترح ما يلي

¹ Abdelkader Ayadi, Youcef Belguet, "Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égale Et Les Normes Algériennes D'audit (Naa) En Algérie Cas ، Naa 210/ Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit", Economiques des Business et Commerce, N°06, Septembre 2018, p553.

1- إما أن يتم :

- الأخذ بتسلسل المعايير عند الإصدار
- إصدار معايير التدقيق الجزائرية حسب الأهمية، وكذلك ورودها في المعايير التدقيق الدولية .
- يجب إصدار المعيار رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وأداء التدقيق، مع الإشارة إليه في بداية كل معيار لا نه يمثل الاطار المفاهيمي للتدقيق بصفة عامة، ومعايير التدقيق بصفة خاصة.

2- أو أن يتم :

- إصدار معايير التدقيق الجزائرية دفعة واحدة بترجمتها عن معايير التدقيق الدولية، ومن ثم تنقيحها حسب الظروف المحلية بتنظيم ملتقيات سنوية لتقييمها، وأخذ أهم النقاط الواجب تعديلها من التوصيات التي تتمخض عن تلك الملتقيات، إضافة إلى إضفاء الطابع الرسمي على معايير التدقيق الجزائرية من خلال نشرها في الجريدة الرسمية؛
- ضبط معايير التدقيق الجزائرية بتاريخ النفاذ كما هو معمول في المعايير التدقيق الدولية.

الفرع الرابع : متطلبات تفعيل تطبيق معايير التدقيق الجزائرية والقيمة المضافة منها

أولاً- 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؛

- عقد دورات تدريبية وندوات متخصصة علمية بصفة مستمرة وهذا فيما يخص معايير التدقيق الجزائرية يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين؛

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

- 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.

ثانيا- القيمة المضافة من المعايير الجزائرية للتدقيق للمهنة في الجزائر : القيمة المضافة التي جاءت بها المعايير الجزائرية للتدقيق لتطوير المهنة والتحسين منها هي نفسها القيمة التي جاءت بها المعايير الدولية للتدقيق باعتبار الأولى نسخة عن الثانية، ويمكننا توضيح ذلك في النقاط التالية¹ :

- الرفع من مستوى مهنة التدقيق في الجزائر، وزيادة الطلب على خدماتها؛
- تعد بمثابة مرشد للمدقق الخارجي في إطار عملية تدقيقه للقوائم المالية؛
- تحدد للمدقق الخارجي مختلف الواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتقه أثناء أدائه لمهمته؛
- بالإضافة إلى توضيح مختلف الحقوق التي يتمتع بها خلالها؛
- ترسم للمدقق الخارجي المسار الصحيح الذي يجب عليه اتباعه ليتجنب الوقوع في الأخطاء خلال مهمته؛

- تضيي على تقارير المدقق مصداقية وموضوعية أكبر، مما يساهم في التحسين من جودتها؛
- تقلل من نسبة الغموض والصعوبات التي تصادف المدقق أثناء مهمته؛
- من خلالها يستطيع المدقق معرفة مختلف متطلبات أصحاب المصالح مع المؤسسة محل التدقيق التي يلتزم بتلبيتها.

كما يمكننا تلخيص الإضافة التي تقدمها المعايير الجزائرية للتدقيق حاليا في النقاط التالية²:

- أصدرت المعايير الدولية بصفة عامة من حيث القوانين والتشريعات بينما المعايير الجزائرية، تحدد للمدقق مسؤولياته وحقوقه وواجبات وكل ما يتعلق بالمهمة حسب القوانين والتشريعات الجزائرية، وهذا حتى يتمكن المدقق من معرفة ما ينتظره من جزاء أو عقوبات في حالة تقصيره أو إهماله لعمله؛

¹ قاسمي سعيد، حيرش أحمد، "محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية مسيلة الجزائرية، مع إمكانية الاستفادة من التجربة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث الحاسبية، المجلد 01، العدد 01، 2017، ص 357.

² عبيد محمد، بشير لزعر حسين، "المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق"، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2021، المجلد 03، العدد 01، ص 90.

- إعتقاد محافظي الحسابات في الجزائر على المعايير الجزائرية للتدقيق يزيد من مستوى الطلب على خدمات مكاتب التدقيق، كما تزيد من إقبال المستثمرين الأجانب للإستثمار داخلها لأنها نسخة عن المعايير المستخدمة دوليا؛
- يعتبر هذا التبنى خطوة جيدة في مجال التدقيق فهو يكسب محافظي الحسابات ميزة تنافسية تميزهم عن غيرهم، حيث تجعل تقاريرهم ذات جودة أكبر، مما يرفع من مستوى الإفصاح المالي والمحاسبي للمؤسسات محل التدقيق، ويدعم مستخدمي الكشوف المالية لاتخاذ القرار المالي الأمثل؛
- تساهم هذه المعايير في الرفع من نسبة الثقة في المعلومات المدونة في الكشوف المالية المدققة من قبل محافظي الحسابات؛
- يحد إستخدام هذه المعايير من توسع دائرة الغش والفساد المالي؛
- تتمكن المؤسسات التي يتم تدقيقها من قبل مدقق خارجي يعتمد على هذه المعايير من جذب المستثمرين الأجانب لها، بالإضافة إلى إمكانية تدويل أنشطتها؛
- تسعى هذه المعايير إلى توحيد جميع المعاملات الخاصة بمجال التدقيق دوليا، مما يسهل على المدققين القيام بتدقيق الحسابات المدمجة والمدعمة للمؤسسة الرئيسية وملحقاتها في دول مختلفة، مع سهولة اعداده لتقرير موحد لها؛
- تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في القضاء على ممارسات المحاسبة الابداعية واكتشاف ثغراتها.

المطلب الثالث : قراءة في مضمون معايير التدقيق الجزائرية

من أجل دراسة ما جاءت به هذه المعايير سيتم عرض مضمونها بشكل مفصل، حيث اعتمد الباحث في تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات نظيرة مساهمتها في عملية التدقيق وليس على أساس تاريخ إصدارها، وذلك كما يلي:

الفرع الأول : معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة المبادئ العامة والمسؤوليات وتقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء

تتضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير للتدقيق، تم إصدارهما في ثلاثة مقررات مختلفة، وهم المعيار

NAA 210 والمعيار NAA 230 والمعيار NAA 300.

أولاً- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 210 "إتفاق حول أحكام مهام التدقيق"¹ : يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة، وهذا يعني أن هذا المعيار يعالج مهمة التدقيق سواء كانت تعاقدية أو قانونية حسب ما تقتضيه ظروف التعاقد والهدف منه.

1- 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 الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

2- الأهداف : إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الإتفاق عليها، مع ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد 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.

3- 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 كالاتي:

- 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.

¹ مقرر رقم 022، "المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية"، "المجلس الوطني للمحاسبة"، الصادر في 04 فيفري 2016، ص02.

4- الأحكام الأساسية لرسالة المهمة حسب المعيار 210¹ : يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق ما يلي : - هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشف 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 الكشف المالية (المرجع المحاسبي المطبق)؛
- الإشارة إلى شكل ومضمون التقرير الذي يعده المدقق؛
- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع (رزمة فوتر الأتعاب وكيفية دفعها)؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق (وضع مخطط تنفيذ عملية التدقيق)؛
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشف 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 الرزمة 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.

ثانيا- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 230 "وثائق المراجعة"² :

1- 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.

2- الأهداف : متمثلة في تحضير الوثائق التي :

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

¹ مقرر رقم 022، مرجع سابق، ص03.

² مقرر رقم 077، "المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية"، "المجلس الوطني للمحاسبة"، الصادر بتاريخ 24 سبتمبر 2018، ص02.

- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات 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.

ثالثا - المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 300 "تخطيط وتدقيق الكشوف المالية"

1- **التعريف بالمعيار :** وهو عبارة عن وضع إستراتيجية تدقيق شاملة، مستمرة ومتكررة، تبدأ من نهاية التدقيق السابقة حتى نهاية التدقيق الجارية للعملية.

2- **مجال ونطاق تطبيق المعيار :** يعالج المعيار الجزائري للتدقيق "تخطيط وتدقيق الكشوفات المالية" التزامات المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية وبالأخص التدقيقات المتكررة.

3- **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.

4- **تخطيط مهمة التدقيق :** تتمثل 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.

4- **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 الثاني : معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات (تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات)

يسعى المشرع الجزائري من خلال إصداره لمعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات إلى توجيه عمل محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي من خلال توضيحه لمختلف أنواع أدلة الإثبات التي يمكن أن يعتمد عليها لإبداء رأيه، والإجراءات المناسبة لجمعها.

تعرف معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الإثبات، على أنها تلك المعايير التي تحدد لمحافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي إجراءات الحصول على الأدلة والقرائن لتمكينه من إبداء رأيه المحايد حول شرعية الكشف المالية المكلف بتدقيقها.

وقد تم إصدار عشرة معايير تدقيق جزائرية متعلقة بأدلة الإثبات من أصل إحدى عشرة معيار دولي خاص بأدلة الإثبات.

حيث تم إصدارها ضمن أربع مقررات وزارية صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة، وسنتطرق إلى أنواع أدلة الإثبات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية وكذا إجراءات الحصول عليها.

أولاً- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 500 "العناصر المقنعة"¹ :

1- **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 الكشف 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.

2- **مجال تطبيق المعيار** : يعالج المعيار واجبات مدقق الحسابات فيما يتعلق بتصوير 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 :

¹ مقرر رقم 150، "المتضمن العاير التدقيق الجزائرية"، "المجلس الوطني للمحاسبة"، الصادر بتاريخ 16 أكتوبر 2016، ص 02.

- 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*).

5- 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.

ثانيا- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 501 "العناصر المقنعة إعتبارات خاصة" :

1- 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 الكشوف المالية.

2- 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.

ثانيا- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 505 "التأكيدات الخارجية"¹ :

1- 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 :

1-1 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.

* م.ج.ت 315 ، "التعرف على مخاطر الإختلالات المعتبرة وتقييمها عن طريق معرفة لكيان ومحيطه".

* م.ج.ت 501 ، "العناصر المقنعة- إعتبارات خاصة".

* م.ج.ت 570 ، "إستمرارية الإستغلال".

* م.ج.ت 520 ، "الإجراءات التحليليةط".

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

* م.ج.ت 330 ، "رد المدقق على المخاطر المقيمة".

¹ مقرر رقم 150، مرجع سابق، ص02.

1-2 طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي) : هو طلب من خلاله يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

2- 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 ومصادقية.

3-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 الكشف المالية، كما يترتب على هذه الإجراءات مجموعة من النتائج.

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

1- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية، فالأرصدة الإفتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشف 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 تنتم بها الكشف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

2- واجبات المدقق وفق هذا المعيار: يجب على المدقق، ففي إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة والكافية والمناسبة التي سمح بضمان أن :

- أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الحالية بشكل صحيح، وأنها لا تحتوي على أي إختلال له تأثير معتبر على الكشف المالية الخاصة بالسنة الجارية؛

- تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية، في إعداد الكشف المالية للفترة الحالية؛

- أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة وتم عرضها بشكل صحيح؛

- فحص الكشف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشف المالية؛

- إعلام الإدارة بالإختلالات التي تحملها الأرصدة الإقتتاحية التي لها تأثير معتبر على الكشف المالية للفترة الجارية؛

- وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر؛

- تقييم أثر تدقيق الكشف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل؛

- تعديل رأيه إذا كان في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشف المالية للفترة الجارية إقبال السنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية.

رابعا- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 520 "الإجراءات التحليلية":

1- مفهوم الإجراءات التحليلية : هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية وذلك بإستخدام طرق بسيطة أو معقدة، وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الإتجاهات الغير متوقعة.

2- مجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار إستخدام المدقق الإجراءات تحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وكذلك إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء إستعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

3- أهداف المعيار : يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية؛

- ويجب على المدقق تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

خامسا- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 530 "السبر في التدقيق" : يتم قراءة هذا المعيار على ضوء المعيار الجزائري 200 "الأهداف العامة للمدقق".

1- مفهوم السبر: السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لإستقراء نتائج حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي إستخرجت منه.

2- 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.

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

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

1- 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 الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

2- الأهداف : الهدف 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.

سابعا- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 560 "الأحداث اللاحقة"¹

1- مفهوم الأحداث اللاحقة : حسب ما ورد في المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أنها 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.

¹ مقرر رقم 150، مرجع سابق، ص 02.

الفصل الثاني قراءة في معايير التدقيق الدولية والجزائرية وجهود تطبيقها

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

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

2- مجال المعيار وأهدافه : يعالج هذا المعيار إلى التزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتمثل 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.

3- الإجراءات التي يقوم بها المدقق إتجاه كل نوع من أنواع الأحداث اللاحقة : يمكن تصنيف الأحداث اللاحقة إلى ما يلي :

3-1 أحداث تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق : يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى اقرب تاريخ ممكن منه؛

- 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، وتتمثل 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 والمطالبات؛

■ الإستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أي أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

3-2 الأحداث المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشف المالية : لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أو أية إستفسارات فيما يتعلق بالكشف المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور الكشف المالية، فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على الكشف المالية تقع على الإدارة، وإذا صادف أن أعلمته الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على الكشف المالية وذلك بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة عليها، فوجب عليه :

- مناقشة المسألة مع الإدارة؛

- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشف المالية.

وإذا عدلت الإدارة الكشف 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 الكشف المالية، ولا يمنعان المسؤولين عن المصادقة على الكشف المالية فيجب عليه :

- إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط؛

- إما إصدار تقرير تدقيق جديد أو تقرير معدل.

3-3 الأحداث المكتشفة بعد نشر الكشف المالية : في هذه الحالة لا يقع أي إلزام على المدقق لعمل أي إستفسار فيما يتعلق لهذه الكشف المالية.

ثامنا- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 570 "إستمراية الإستغلال"¹:

1- مفهومه : حسب فرضية إستمرارية الإستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، ويتم إعداد الكشف 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.

2- مجال تطبيق المعيار : يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشف المالية.

3- الأهداف : أهداف المدقق هي ما يلي :

¹ مقرر رقم 023، "المتضمن المعايير التدقيق الجزائرية"، المجلس الوطني للمحاسبة"، الصادر بتاريخ 15 مارس 2017، ص01.

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

تاسعا : المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 580 "التصريحات الكتابية"¹

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

- 2- 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.

3- واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية

- 3-1 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 ومصادقية طبقا لأحكام رسالة المهمة؛
- تأكيد أن كل المعلومات مفيدة وموضحة على الكشوف المالية.

¹ مقرر رقم 023، مرجع نفسه، ص02.

3-2 التصريحات الكتابية الأخرى : هي عبارة عن تكملة للتصريحات الكتابية المطلوبة إلا أن المدقق يرى الحصول عليها أمر ضروري لدعم عناصر مقنعة أخرى التي تتعلق بالكشف 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 الكشف المالية؛
- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

3-3 التصريحات الكتابية المشكوك في مصداقيتها : أن يحدد مدى تأثير شكوكه في كفاءة ونزاهة وأخلاقيات أو حتى إلزام 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.

3-4 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.

3-5 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.

الفرع الثالث : معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بالاستفادة من عمل الآخرين ونتائج تقرير التدقيق (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية)

أولاً- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين"

1- 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.

2- 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.
3- 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 الكشوف المالية، فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها إستغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

ثانياً- المعيار الجزائري للتدقيق (م ج ت) 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"¹

1- مجال تطبيقه : 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.
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.

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

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

3- مسؤولية المدقق في رأي التدقيق : يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها إستخدامه لأعمال خبير عينه، مع ذلك إذا خلص المدقق الذي إستخدم أعمال خبير عينه، وإتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لإحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج وخلصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

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

1- مجال تطبيق المعيار : يعالج هذا المعيار إلزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشف المالية بالإضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

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

2- أهداف المعيار : تتمثل أهداف المدقق في مايلي :

- تشكيل رأي حول الكشف المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛

- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساسا ذلك الرأي.

3- واجبات المدقق وفق هذا المعيار

- التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا إستخلص أنه قد تم إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

- التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التاليتين :

⌘ عندما يتضمن الكشف المالية إختلالات معتبرة؛

⌘ عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح له بإستنتاج أن الكشف المالية لا تحمل إختلالات معتبرة.

¹ أنظر المقرر رقم 023، ص02.

الفرع الرابع : قراءة تحليلية لمهمة التدقيق الخارجي (محافظة الحسابات) على ضوء المعايير التدقيق الجزائرية والنصوص التشريعية للمهنة

شهدت مهمة التدقيق الخارجي في الجزائر بعض التعديلات على مستوى التنظيم بموجب صدور معايير التدقيق الجزائرية، غير أنه تم إصدار إلا جزء من هذه الأخيرة والتي لا تغطي كل جوانب المهمة كون أن النصوص التشريعية لا زالت سارية المفعول.

أولاً- مرحلة الاتفاق والتخطيط لمهمة التدقيق : شهدت مهمة التدقيق الخارجي في الجزائر بعض التعديلات على مستوى التنظيم بموجب صدور معايير التدقيق الجزائرية بالرغم من إصدار إلا جزء من هذه الأخيرة والتي لا تغطي إلا جزء من جوانب المهمة ،كون أن القانون 10-01 والنصوص التشريعية المتممة له لا زالت سارية المفعول.

1- المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق أحكام مهمة التدقيق" : فمن خلال مرحلة الاتفاق والتخطيط لمهمة التدقيق الخارجي ،فقد نص المشرع الجزائري بشأن الاتفاق عن شروط المهمة التدقيق القائمة بين محافظ الحسابات والكيان محل التدقيق من خلال المواد 21،26،35،37 من القانون 10-01 حيث تطرقت إلى مجال تدخل محافظ الحسابات، تعيينه على أساس دفتر الشروط، تحديد مدى كفاءات أداء مهمة وسيورتها في إطار تعهده الوارد بدفتر الشروط وتطرقت إلى تحديد أتعابه في بداية مهمته.

كذلك المواد 3 و 4 من المرسوم التنفيذي 11-32 الهادف إلى تحديد كفاءات تعيين محافظ الحسابات على أساس دفتر الشروط موضحا جميع الحقوق والواجبات الملزم بها من كلا الطرفين وهذا ما تم في التوصية الأولى (قبول العهدة والدخول في العمل)، في حين تناول المعيار الجزائري للتدقيق 210 (اتفاق أحكام مهمة التدقيق) بعض الإضافات والتفسيرات والتوسع في المادة 35 من القانون 10-01 والتي لم يتطرق إليها المشرع الجزائري أو لم يشير إليها بالتفضيل، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي :

- عناصر إضافية بشأن واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي؛
- عناصر إضافية بشأن محتوى رسالة المهمة لاسيما الأحكام المتعلقة بمشاركة مراجعين آخرين أو خبراء أو مراجعين داخليين أو مستخدمي المؤسسة؛
- التطرق لحالات المراجعة المتكررة أو مراجعة الكيانات الصغيرة؛
- عناصر إضافية بشأن محتوى رسالة المهمة في حالة تعديل أحكام مهمة المراجعة التعاقدية؛
- إمكانية إعداد رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية في حالة مراجعة مشتركة بين عدة مراجعين.

أما عن التخطيط لعملية التدقيق فقد تطرقت المادة 35 من القانون 10-01 إلى مدى وكيفية أداء مهمته وسيورتها، كما نصت عليها التوصية الخامسة (إعداد خطة المهمة أو برنامج العمل)

لكن المعيار الجزائري للتخطيط 300 "تدقيق الكشوف المالية" تناول هذا الجانب بأكثر تفصيل مقارنة كما نص المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 وذلك كالتالي :

- الإشارة لمسؤولية المراجع الخارجي في إعداد إستراتيجية عامة للمراجعة مكيفة مع المهمة، محددا فيها نطاق، رزمة ومنهجية المراجعة، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج عمل في إطار المراجعة المتكررة.

- تحديد الواجبات المطلوبة بخصوص مساهمة الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة في التخطيط؛

- تحديد واجبات المراجع الخارجي بشأن الأعمال الأولية لتخطيط المهمة، وكذا المسائل الإضافية التي تأخذ بعين الاعتبار في مهمة المراجعة الأولية؛

- الإشارة لحالات خاصة تتعلق بالكيانات الصغيرة.

ثانيا- مرحلة تنفيذ عملية التدقيق : بالرغم من اقتصار المشرع الجزائري في الإشارة فقط ودون تفصيل عن متطلبات بعض المعايير التدقيق الجزائرية في القانون 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له، إلا أن ما ورد في هذه المعايير كان معمول به مسبقا في الواقع العملي، ويتجلى ذلك فيما يلي:

نص المشرع الجزائري عن العناصر المقنعة من خلال المواد 31 و 32 و 33 من القانون 10-01 وكذلك القرار الصادر في 24 جوان 2013 والمتطرق لجمع محافظ الحسابات للعناصر الاساسية المقنعة وكذا التوصية الثانية (ملفات العمل) والتوصية الخامسة (دراسة وتقييم الرقابة الداخلية) والتوصية السادسة (مع ادلة الكافية من خلال فحص الحسابات).

غير أن المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة" تطرق إلى كل جوانبها بشكل واسع ومفصل لمفهوم العناصر المقنعة المتضمن كل المعلومات التي يجمعها المدقق وكذلك الإجراءات اللازمة للحصول على هذه العناصر المقنعة والكافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند إليها لتأسيس رأيه المهني.

أما التأكيدات الخارجية فقد نص المشرع الجزائري عليها في المواد 31 و32 و33 من القانون 10-01 والتوصية الثانية (ملفات العمل).

أما المعيار التدقيق الجزائري 505 "التأكيدات الخارجية" بشيء من التفصيل، حيث يعتبر التأكيد الخارجي من منظور المعيار أنه دليل مثبت يتحصل عليه المدقق عن طريق رد خطي موجه من طرف الغير سواء كان ورقي أو الكتروني أو شكل آخر.

ويمكن تلخيص أهم النقاط التي تطرق اليها المعيار:

- الإشارة إلى أنواع التأكيدات الخارجية، والمتمثلة أساسا في التأكيد المستعجل أي الإيجابي والتأكيد الضمني أي السلبي، بإعتباره أقل إثباتا منه، بالإضافة لشروط إستعماله؛
- تحديد واجبات المراجع الخارجي عند لجوئه لإجراءات التأكيد الخارجية؛
- تحديد واجبات المراجع الخارجي في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد؛
- تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي في تقييم نتائج إجراءات التأكيد الخارجي من حيث مصداقية الردود على طلبات التأكيد وكذا في حالة عدم تلقي الردود أو ضرورة تلقي الرد على طلب التأكيد المستعجل، بالإضافة لحالة وجود فوارق في الرد بين المعلومات المتحصل عليها وتلك التي طلب تأكيد محتواها.
- الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول الأرصدة الإقتتاحية في حالة كون البيانات المالية تدقق لأول مرة أو عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة قد دقت من طرف مدقق آخر، على المدقق عند التكليف بالتدقيق لأول مرة أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن¹:
- الأرصدة الإقتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية مثل: عدم ترصيد نتيجة السنة السابقة أو وجود رصيد إفتتاحي لحسابات الأعباء أو النواتج...
- أن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم تحويلها بشكل سليم إلى الفترة الحالية.
- أن البيانات الحسابية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت، أو أن التغييرات في السياسات المحاسبية قد أخذت بعين الإعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

أما المعيار الجزائري للتدقيق 230 الموسوم "وثائق المراجعة" المتناول للمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق الخارجي لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، فقد نص المشرع الجزائري على توثيق أعمال التدقيق الخارجية بإعتبار دليل يتضمن كل الوثائق والمعلومات ذات الأهمية التي قام المدقق الخارجي

¹ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الكتاب 1، دار صناعاء، عمان، 2009، ص229.

بجمعها عند أداء مهمته وفقا لمتطلبات النصوص التنظيمية وكذا الإستنتاجات التي توصل إليها والتي تسمح له بتحرير التقرير وذلك في المادة 40 من القانون 10-01 حيث نصت على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات من تاريخ إنتهاء العهدة والمادتين 10 و 11 من القانون التجاري الجزائري والتي تنص على مسك وتحيين السجلات القانونية والتوصية الثانية (ملفات العمل)، وهو ما عالجه بشكل مفصل المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق المراجعة".

بالرغم من عدم تطرق المشرع الجزائري لبعض البنود في القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المعد له والمتممة له، إلا انه كان معمول بها مسبقا في الواقع العملي، لكن بفعل صدور المعايير التدقيق الجزائرية الخاصة بها، تم شرح كفيات أدائها وإدراج عناصر إضافية مرتبطة بها بإعتبارها إستحداثا جاءت بها هذه الأخيرة، ويتعلق الأمر بما يلي:

المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية" والتي تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو كيانات متشابهة فلم يتطرق القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المفسرة له للإجراءات التحليلية ولو بشكل سطحي وبالتالي يعتبر المعيار من بين الإضافات الجديدة التي جاءت بها معايير التدقيق الجزائرية للإطار التنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

- مراجعة الأرصدة الإفتتاحية في ظل مهمة المراجعة الأولية، التي يعالجها المعيار التدقيق الجزائري رقم 510؛

أما المعيار التدقيق الجزائري 501 "العناصر المقنعة -إعتبرات خاصة" عالج واجبات المدقق عند حصوله على عناصر كافية ومناسبة فيما يخص جوانب محدد تمس المخزونات في حالة كون المخزون جوهريا للبيانات المالية، فعلى المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومقنعة تتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بالحضور فعليا لعملية الجرد الفعلي للمخزون ما لم يكن ذلك غير عملي.

وكذلك تمس القضايا ذات النزعات حيث يعتبر المعيار إضافة مهمة للبيئة المهنية للتدقيق وجاء مكملا للتوصية الثانية (ملفات العمل) والتوصية الخامسة (تقييم نظام الرقابة الداخلية) والتوصية السادسة (فحص الحسابات وتجميع ادلة كافية).

أما المعيار الجزائري للتدقيق 530 الموسوم "بالسبر في التدقيق"، المعالج لطريقة إستخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الإختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر، فقد قدم المعيار توضيح وشرح أكثر للوسائل والأساليب المعتمدة في المعاينة

فكانت إضافة جديدة للبيئة المهنية من خلال النص على الأساليب الإحصائية والغير إحصائية بطريقة صريحة وواضحة عكس التوصية السادسة من معايير الإداء المهني.

أما المعيار التدقيق الجزائري 580 "التصريحات الكتابية" فجاء معالجا بشكل شامل ومفصل لكل المسؤوليات التي تقع على عاتق الإدارة والمدقق الخارجي بشأن التصريحات الكتابية بالإضافة إلى شكل التصريح وتاريخه ومدته وكذا واجبات المدقق الخارجي في الحالات التي قد يوجهها في سبيل الحصول على هذه الأخيرة من حيث التشكيك في مصداقيتها وعند طلبها وعدم الحصول عليها.

أما في ما يخص التصريحات الكتابية فقد تطرق القانون 10-01 في مادته 31 و 33 منه والتوصية الثانية (ملفات العمل).

المعيار بالإضافة إلى المعيارين 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" والمعيار 620: "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق"، هذان المعياران يوضحان للمدقق إمكانية اعتماده على أعمال مدقق داخلي أو خبير يعينه هو في إطار جمعه لأدلة الإثبات، كما يعلمه بأن المسؤولية إعتقاد على أعمالهم تقع عليه لوحده، أي أنه لا يمكنه إلقاء اللوم على أحدهما في حالة فشله في إيجاد الانحرافات الجوهرية في الحسابات،

تم صدور ثلاثة معايير جزائرية للمراجعة شكلت استحداثات بشأن إجراءات المراجعة الخارجية، سواء من الناحية النظرية أو العملية، ويتعلق الأمر بما يلي:

مراجعة الأحداث اللاحقة، فجاء المعيار الجزائري للمراجعة رقم 560 "الأحداث اللاحقة" بهذه الإضافة حول الأحداث اللاحقة ووضح إلزامية وكيفية معالجتها؛

أما المعيار الجزائري للتدقيق 540 "التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها" حيث لم يتطرق لها أي نص تشريعي في البيئة التنظيمية الجزائرية وبالتالي يعتبر المعيار إضافة مهمة للبيئة المهنية للتدقيق.

حيث ولعل صدور المعيار التدقيق الجزائري رقم 540 راجع لمدى أهمية حصول المراجع الخارجي لدراية عامة بشأن التقديرات المحاسبية، حيث يعد التلاعب في هذه الأخيرة من بين الأساليب الرئيسية لممارسة المحاسبة الإبداعية ذات التأثير السلبي.

عالج المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "إستمرارية الإستغلال" إلتزامات المدقق في تدقيق الكشف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشف

على اعتبار الأهمية التي يكتسبها فرض إستمرارية الإستغلال يتم إعداد الكشوف المالية على أساس استمرار الكيان في المستقبل المتوقع، وأن نية التصفية أو وقف نشاطه هو حالة استثنائية، وفي هذا الصدد يعالج المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية بتطبيق الإدارة لفرض إستمرارية الإستغلال عند إعداد الكشوف المالية¹، وفق أهداف محددة وإجراءات من الواجب الالتزام بها وتنفيذها بحسب الأحداث أو الظروف من أجل تقدير صحة فرض إستمرارية الإستغلال كما بين المعيار حدود ونطاق مسؤوليات كل من المدقق والإدارة، حيث أشار المعيار إلى عناصر إضافية مقارنة لما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 23 من القانون 10-01 من خلال إبلاغ المسيرين والجمعية العامة بأي أمر يقضي بعرقلة إستمرارية الإستغلال والمادة 25 من القانون نفسه التي نصت على تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد لإستمرارية الإستغلال والمرسوم التنفيذي 11-202 المحدد لمعيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال والقرار الصادر في 24 جوان 2016 المتطرق إلى معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال، حيث أشار المعيار إلى عناصر إضافية، نوجزها في ما يلي :

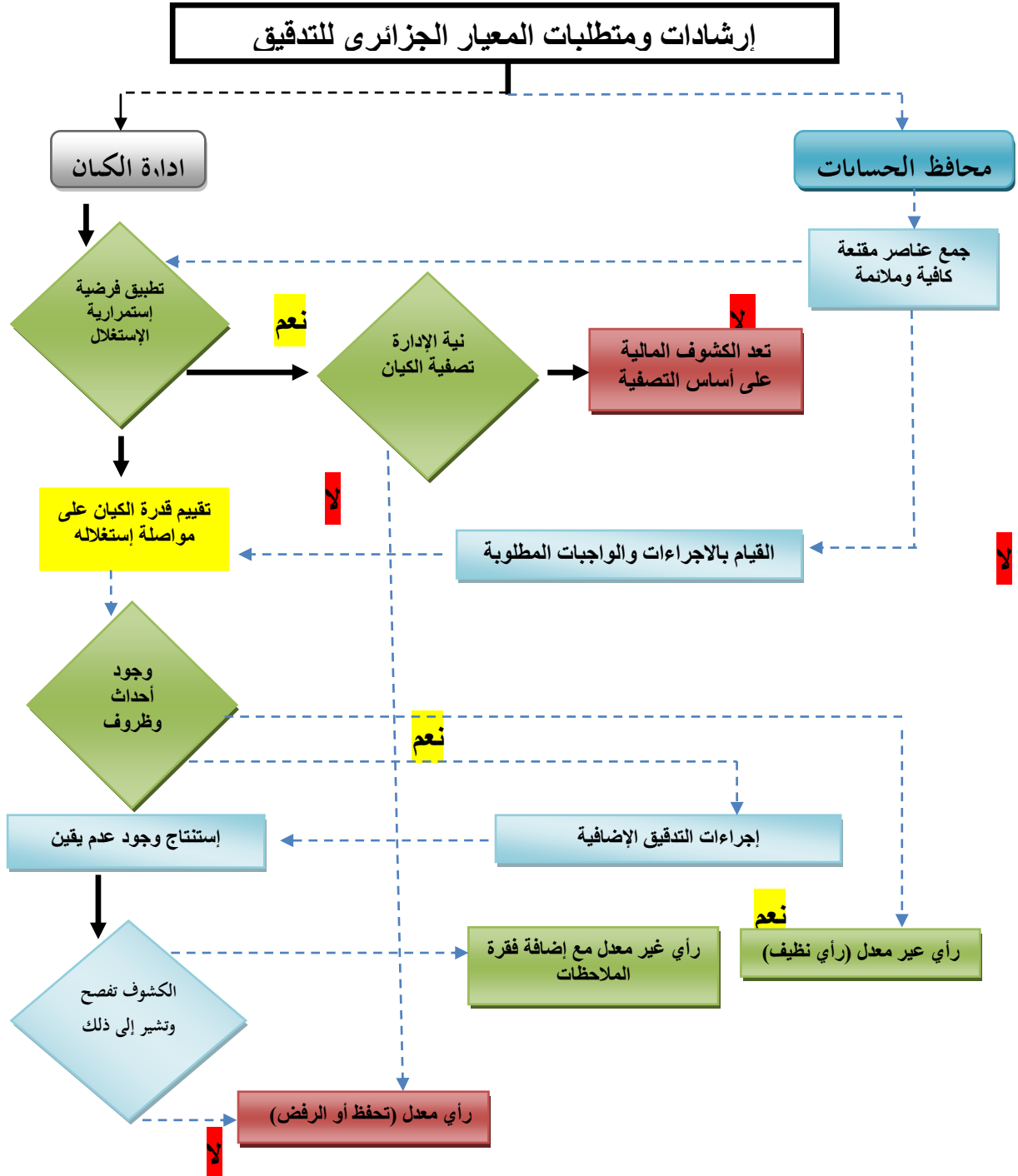
- تطبيق الفرضية على كيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري والكيانات الصغيرة؛
- تحديد مسؤولية الإدارة في تقييم قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله؛
- تحديد مسؤولية المراجع الخارجي في جمع عناصر كافية وملائمة لأجل تقدير صحة فرضية إستمرارية الإستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية، بالإضافة لإستنتاج وجود عدم يقين معتبر أو لا حول قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله؛
- تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي بشأن إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة، لاسيما ما يتعلق الأمر بـ:
- أحداث أو ظروف تقع في الفترة اللاحقة لتلك المحددة من قبل الإدارة في تقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة إستغلاله، والتي تستدعي اللجوء إلى إجراءات المراجعة الإضافية والتواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة؛
- تطبيق ملائمة فرضية إستمرارية الإستغلال رغم وجود عدم يقين معتبر؛
- تطبيق غير ملائم لفرضية إستمرارية الإستغلال من قبل الإدارة؛
- رفض الإدارة القيام بالتقييم أو إتمامه؛

¹ مقرر رقم 23، مرجع سابق، ص 03.

- التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية من طرف الإدارة

كما بين المعيار حدود ونطاق مسؤوليات كل من المدقق والإدارة.

والشكل التالي (2-3) يوضح توضح إرشادات ومتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570



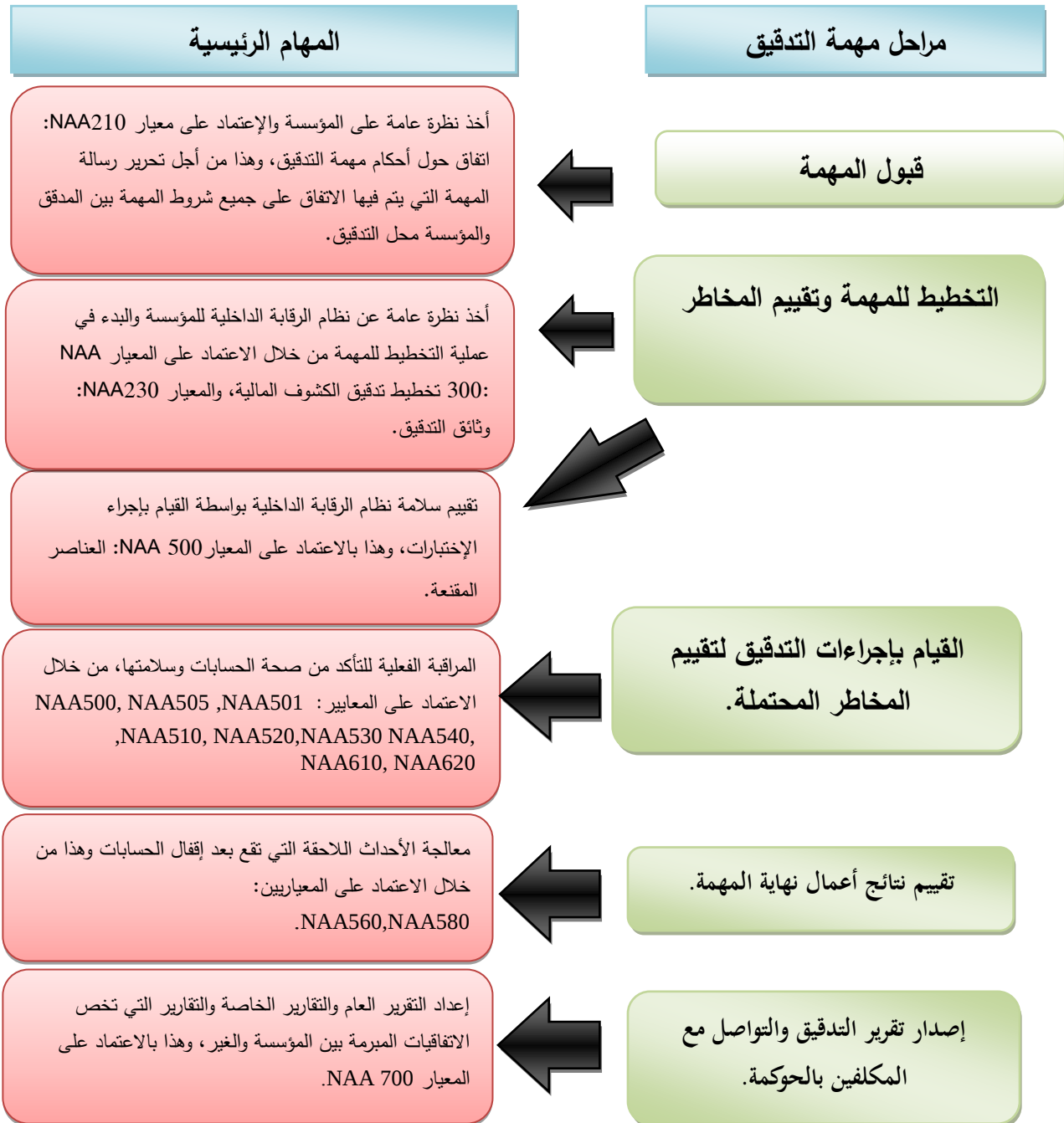
المصدر: من إعداد الباحث في ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570

ثالثا - مرحلة إعداد تقرير التدقيق : أما بخصوص مرحلة إعداد التقرير، فقد قام المشرع الجزائري بتناول قدر كافي من النصوص التشريعية المتعلقة بإعداد التقرير ضمن القانون رقم 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له، حيث يعتبر التقرير حوصلة عمل المدقق الخارجي في شكل رأي معين لخدمة طرف ثالث، وفي هذا السياق حظي المشرع الجزائري أولوية لهذا العنصر والذي تم تناوله في ظل قدر كافي ومفصل من النصوص التشريعية من خلال القرار الصادر في 24 جوان 2013 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات ومحتواها والقرار الصادر في 12 جوان 2014 المحدد لكيفية وآجال تسليم التقارير والمادة 21 المحددة لشروط تقديم التقرير والمادة 25 من القانون 10-01 المحدد لأنواع التقارير والمرسوم التنفيذي 11-202 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها والتوصية الثالثة (التقارير الواجب إنجازها بموجب صدور المعيار الجزائري للتدقيق 700"تكوين الرأي وإعداد التقارير حول الكشوفات المالية" طرأت بعض التعديلات في تأسيس الرأي من خلال شكلين فقط الرأي غير المعدل الذي يقصد به الرأي بدون تحفظ والرأي المعدل المتمثل في الرأي بتحفظ الذي يضم أشكال الرأي الأخرى والذي سيعالجه المعيار الجزائري للتدقيق 705 والذي هو في طريقة الإصدار والتبني من طرف لجنة معايير التدقيق الجزائرية، كما تم إرفاق المعيار التدقيق الجزائري 700 بنموذج تقرير المدقق الخارجي حول الكشوف المالية المعدة وفق المرجع المحاسبي.

ومن خلال الشكل التالي سوف نقوم بشرح دور كل معيار من المعايير الجزائرية للتدقيق في كل

مرحلة من مراحل التدقيق:

الشكل رقم (2-4): مكانة المعايير الجزائرية للتدقيق ضمن مسار مهمة التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على

BAHIRI Kada, Dekhissi Nourdine, "-La place des Normes Algériennes d'audit dans le déroulement de la mission d'audit légal"-, Journal of Human Sciences, (2021) , 08(03) pp. 2196-2197.

المبحث الثالث : إسهامات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين عمل محافظي

الحسابات في ظل بيئة التدقيق الجزائرية

إن دافع تبني الجزائر معايير التدقيق بإصدار معايير التدقيق الجزائرية، هو تحسن وتنظيم ممارسة المراجعة ومحاولة جعلها تتوافق والمراجعة الدولية ، لهذا فهي تعلم بأنها ستؤدي إلى مجموعة من الآثار على ممارسة مهنة المراجعة، حيث جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق لشرح وتفسير المهام الواجبة على المدقق الخارجي وجميع المسؤوليات الواقعة على عاتقه أثناء المهمة، كما تساعده على اتمام جميع مراحل عملية التدقيق على أكمل وجه، فهي تحتوي على تفاصيل جد مهمة تسهل عليه القيام بكل مرحلة من هذه المراحل وتجنبه الوقوع في الأخطاء وتجنبه الحيرة عند مصادفة أي مشكل أو عائق في مهمته، ومن خلال هذا سوف نقوم بشرح دور كل معيار من المعايير الجزائرية للتدقيق في كل مرحلة من مراحل التدقيق:

المطلب الأول : مساهمة معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول بمهام التدقيق والتخطيط لها

من خلال هذا سوف نقوم بشرح دور كل معيار من المعايير الجزائرية للتدقيق في مرحلة بقبول بمهام التدقيق والتخطيط لها.

الفرع الأول : مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" في عمل محافظي الحسابات

بغية تحديد مهام محافظ الحسابات بدقة عند بداية مهمة تدقيق الكيان محل الفحص، وضع المعيار الجزائري للتدقيق 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 الاعتبار 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.

"جاءت المادة 26 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تبين الكيفية والجهة التي تقوم بتعيين محافظ الحسابات "يعين الجمعية العامة أو

الجهاز المكلف بالمداوالات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية¹.

من أجل تفسير هذه المادة جاء المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، وقد بينت المادة 14 منه على أنه يتعين على محافظ الحسابات " أنه يتعين على محافظ الحسابات المقبول إرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة المعنية في أجل أقصاه 8 أيام بعد تاريخ وصل استلام التبليغ"².

حيث قبل صدور المعيار كان محافظ الحسابات يرسل رسالة قبول للجمعية العامة للهيئة المعنية وفقا للمرسوم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011، ليأتي المعيار الجزائري للتدقيق الإتفاق حول أحكام مهمة التدقيق رقم 210 يوضح كيفية إعداد رسالة المهمة من خلال ما تحتويه والهدف من إعدادها، وهذا حفاظا على حقوق محافظي الحسابات، وكذا الإتفاق على شروط المهمة من قبل البدء بها حتى تكون الإدارة على علم بكل الشروط ولا يحدث هناك أي خلط أو سوء تفاهم خلال القيام بالمهمة من قبل محافظ الحسابات، كذلك يساهم المعيار في توفير ضمان معقول لمحافظ الحسابات والإدارة وتوفير الشروط اللازمة لتنفيذ المهمة وفي تحديد المهام المسند إليه ويوضحها بشكل مفصل، كما يساهم المعيار في ضمان محافظ الحسابات حقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية (محاسبية، مالية، قانونية) مما ينعكس ذلك على الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات بصفة عامة.

إذا ما يمكن القول في هذا الصدد أنه إذا قام محافظ الحسابات أو الخبير المحاسبي أثناء مهمته بالاعتماد على المعيار رقم 210: "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق" منذ البداية فإنه سيتمكن من التعرف على المؤسسة وأخذ نظرة شاملة عنها في البداية ، حيث سيجد نفسه على دراية تامة بما يجب عليه وما يحق له، وهذا من خلال رسالة المهمة التي هي بمثابة اتفاق بين المدقق وإدارة المؤسسة توضح للطرفين جميع ما عليهم وماله من حقوق وتؤكد على ضرورة احترام الإدارة للمدقق وتهيئة الجو له حتى يمارس مهامه بكل أريحية.

إلا أن كل هذا لم يخلو المعيار الجزائري للتدقيق 210 من الإنتقادات وتتمحور في مايلي³ :

¹ أنظر المادة 26 من القانون 10-01، مرجع سابق ، ص 07.

² علي عبد الصمد عمر، خلادي راضية، "معيار الإتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية -دراسة مقارنة مع المعيار الدولي"، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس، المدية، العدد 10، سبتمبر 2018، ص 74.

³ علي عبد الصمد عمر، خلادي راضية، مرجع سابق، ص 78-79.

- عند الإطلاع على رسالة مهمة التكليف نفهم من خلالها أن محافظ الحسابات هو من يعرض خدماته على المؤسسة أو الكيان وليس العكس وهذا ما ينافي إستقلالية المدقق.

- من خلال المعيار لم يتم التطرق إلى من يقوم بتعيين محافظ الحسابات في الجزائر وتركه مبهم حيث يوجه محافظ الحسابات الرسالة إلى إدارة الكيان والتي يمكن أن يكون مجلس الإدارة أو المسير الذي سيقوم محافظ الحسابات بإعطاء رأيه حول قوائمه المالية وهذا يتنافى مع إستقلالية المدقق.

- من خلال المعيار لم نجد أنه يتطرق إلى إمكانية إعادة تكليف المدقق بالمهمة لعهددة ثانية وهذا ما نجده في القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية

- الإتفاق على أتعاب المدقق من خلال رسالة مهمة التكليف قبل الشروع في العمل وتحديد كيفية تسديدها يؤثر على قواعد السلوك المهني للمدقق وإبداء العناية من طرفه خصوصا إذا وجد أن المؤسسة ذات حجم كبير.

- فيما يخص الأتعاب فإنه يتم تعيين محافظ الحسابات حسب دفتر الشروط الذي يحتوي على الأتعاب التي لا يجب أن يتجاوزها مقدم العرض وهنا نجد أن الإتفاق يبقى شكلي لأنه قد عرفت الأتعاب في الأول وتم إختيار المدقق نظراً لكونه قدم أحسن عرض من حيث الأتعاب.

- هذا المعيار لم يتطرق إلى الحالات التي يرفض فيها تعيين المدقق وهي حالات التنافي والموانع التي ذكرت في القانون 10-01

- صدور المعيار بصفة مركزة حيث لم يتبع بالتفسيرات التي تمكن من فهم المعيار وكيفية تطبيقه في بيئة الأعمال الجزائرية عكس ما نجده في المعيار الدولي حيث يكون متبوع بالتفسيرات والتوضيحات التي تسهل من فهم المعيار وتطبيقه من طرف المهنيين.

الفرع الثاني : مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 230 "وثائق المراجعة" والمعيار رقم 300 "تخطيط وتدقيق الكشوف المالية" في عمل محافظي الحسابات

أولا - مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 230 "وثائق المراجعة" : تتمثل وثائق التدقيق في "كل ما تحتويه من المستندات أو البيانات أو الأدلة أو المعلومات التي يحصل عليها المدقق من العميل ومن الأطراف الأخرى ذات العلاقة تخص المدقق شخصا وتمثل بالنسبة له السند الرئيسي الذي يعتمد عليه في إبداء رأيه المهني"¹.

¹ محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2007، ص 284.

وهذا ما نصت عليه المادة 40 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية على ضرورة الإحتفاظ بملفات الزبائن 10 سنوات من تاريخ إنتهاء العهدة، وكذا المادتين 10 و 11 من القانون التجاري نصت على مسك وتحيين السجلات القانونية والتوصية الثانية (ملفات العمل).

كما يساهم تطبيق هذا المعيار في تسهيل مسؤولية توثق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل (ملف دائم ودوري) والتي تحسن من الأداء مستقبلا وبالتالي المساهمة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات بإعتبار مهنة التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات. "تفيد وثائق التدقيق في مساعدة فريق العمل وتخطيط التدقيق ومن ثم تفعيل عملية التدقيق والتي تعتبر من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

تعتبر وثائق التدقيق بمثابة أدلة الإثبات كافية وملائمة تسمح بدعم وتقرير المدقق الذي يعتبر وسيلة دعم عملية الإفصاح المحاسبي ومن ثم المساهمة في مبدأ الإفصاح والشفافية. تؤكد أنه قد تم التخطيط لأدائه وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة حيث ترفع من درجة الشفافية في مخرجات مهنة التدقيق الخارجي المتمثلة في تقرير المدقق حول الكشف المالية محل التدقيق"¹..

ويجب أن لا ينسى محافظ الحسابات أن يأخذ بعين الإعتبار توصيات المعيار رقم 230: "وثائق التدقيق"، التي تفرض عليه مختلف الطرق والإجراءات للحفاظ على وثائق المهمة كاملة حتى تكون بمثابة دليل يؤكد على أنه قد بذل العناية المهنية اللازمة أثناء ممارسته لمهمته

ثانيا- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 300 "تخطيط وتدقيق الكشف المالية" في عمل محافظي الحسابات : يقصد بالتخطيط أنه "دليل يحتوي على الخطوات والإجراءات الملائمة لإنجاز مهمة التدقيق ببسر وسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب"².

حيث تبرز أهمية التخطيط عملية المراجعة في مساعدة محافظ الحسابات في الحصول على أدلة وقرائن كافية بهدف تمكين محافظ الحسابات من إبداء رأيه حول عدالة الكشوفات المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه الكشوفات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، "حيث يعد التخطيط لمهمة تدقيق الكشف المالية على أنها عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ نهاية الفترة وتتم لغاية إنتهاء التدقيق الجاري كما نص عليه المعيار الجزائري، حيث تساعد هذه العملية محافظ الحسابات التعرف على المشاكل المحتملة

¹ حليني نبيلة، "معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 3، 2022/2021، ص148.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص205.

وحلها في الوقت المناسب وبأقل تكلفة، كما تسهل له إنجاز المهمة الموكلة إليه بدقة عالية قصد عدم وقوع في الأخطاء واكتشاف الانحراف، لكن ذلك إلا بإعداد إستراتيجية عامة للتدقيق تكون مكيفة مع المهمة لكون أن التخطيط الجيد والمنظم يجعل المهمة ذات كفاءة وفعالية عالية¹.

كما يساهم تطبيق المعيار في كفاءة وفعالية تنفيذ مهام المراجعة وتحقيق أهدافها بحيث تنفذ عملية المراجعة بزمان محدد وبتكلفة أقل، كما يساهم معيار التخطيط في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات من خلال تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف الكيانات محل التدقيق.

كذلك يعمل التخطيط لعملية التدقيق على زيادة الموثوقية والمعقولية من خلال إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات والذي يحتوي على مدى الإفصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها الكشوفات المالية مما ينعكس ذلك على جودة الأداء المهني.

كما يساهم تطبيق المعيار الجزائري 300 في توفير إرشادات تمكنه من الحصول على معلومات كافية التي يعتمد عليها للتخطيط السليم لمهمة التدقيق، كذلك يساهم في إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل ملائمين لحجم أعمال المنشأة محل، ويساهم في توفير المعلومات الضرورية لفهم عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق وفهم كل عنصر منها، بالإضافة إلى تحديد وتقييم ووضع الإجراءات اللازمة للإستجابة لمخاطر والأخطاء الجوهرية.

إذا ما يمكن القول في هذا الصدد عند انتهاء المرحلة الأولى من المهمة ينتقل المدقق للمرحلة الثانية وهي التخطيط للمهمة والتقييم الأولي للمخاطر، إذ أن اعتماد المدقق على المعيار 300: "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، يمكنه من معرفة الأهداف الأساسية التي يسعى إليها من خلال هذه العملية، فيستطيع من خلال المعيار أن يضع الخطوط العريضة للمهمة وتقسيم مختلف المهام على فرق العمل الخاص به.

¹ لعروم محمد أمين، فقير سامية، "إلتزام مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300"، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، المجلد 10، العدد 01، 2021، ص238.

المطلب الثاني : مساهمة معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات

يقصد بدليل إثبات التدقيق المعلومات المالية التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى¹.

يتضح من خلال التعريف أن أدلة التدقيق توفر للمدقق الأساس الذي يعتمد عليه في إصدار حكمه، حيث تساهم تطبيق هذا المعيار في تمكين محافظ الحسابات من تقييم مدى كفاية وملائمة وإجراءات جمع أدلة التدقيق المتحصل عليها والتأكد من مصدقيتها والتي من شأنها أن توصله إلى نتائج معقولة والتي يستند عليه في تأسيس رأيه المهني وتعزيز عملية الإفصاح المحاسبي والمساهمة في مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات.

الفرع الأول : مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 501 "العناصر المقنعة -إعتبرات خاصة" في عمل محافظي الحسابات

يمكن إبراز موضع المعيار الجزائري للتدقيق "العناصر المقنعة -إعتبرات خاصة-" ضمن خطوة الأعمال الأولية لتخطيط عملية التدقيق، حيث يساهم هذا المعيار في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات من خلال حصوله على معلومات كافية ومناسبة حول الجوانب التي تمس المخزونات، وكذا الإلتزامات القانونية للعميل خاصة في ما يتعلق بالقضايا والمنازعات التي تؤثر في الذمة المالية للكيان وعلى أرباح المساهمين، وهذا من أجل المساهمة في تحقيق مبدأ حقوق المساهمين من خلال توفير كل الإجراءات التي تتطلب ذلك كتدقيق المصاريف المالية وجلب المعلومات من إدارة الكيان ومراسلة المستشار القانوني الخارجي للكيان، وفي حالة رفض الإدارة السماح لمحافظ الحسابات التواصل مع المستشار القانوني الخارجي، فإن محافظ الحسابات يعد تقرير يدون فيه برأيه معدل والسماح لجميع الأطراف وذات العلاقة بالتقرير العلم بأنه توجد إختلالات معتبرة فيما يتعلق بالقضايا والمنازعات ومنه تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

كما يمكن المراجعة الفعلية للمستندات وكافة الوثائق القانونية الداخلية للحصول على المعلومات القانونية، وكل هذه الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل بعث طمأنينة أكثر عن إبداء الرأي حول الكشف المالية.

¹ حماد طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء 2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص276.

الفرع الثاني : مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 505 "التأكيدات الخارجية" والمعيار التدقيق الجزائري رقم 510 "الأرصدة الإقتتاحية" في عمل محافظي الحسابات

أولاً- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 505 "التأكيدات الخارجية" : تعتبر التأكيدات الخارجية أحد أدلة الإثبات المهمة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات فهي عبارة عن الإقرارات المكتوبة من أطراف خارج الكيان وتضم في الأساس شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على التحقق من صحة أرصدة الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك، حيث يعطي لمحافظ الحسابات دليل من خارج الكيان يؤكد صحة المعلومات المقدمة وهذا من أجل تحقيق الشفافية والصدق في التقارير المالية، وبالتالي تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية وحماية حقوق أصحاب ذات المصالح.

كذلك إستخدام التأكيدات الخارجية من التحقق من أجال الإتفاقيات أو العقود التي تكون قد أبرمها الكيان من أطراف أخرى والتي قد تكون قرارات جوهرية يؤثر بشكل مباشر على الوضعية المالية للكيان، ومنه فإن التحقق من صحتها سيخدم مصالح المساهمين بإعتبارهم أصحاب الأموال بالكيان.

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

ومن أبرز معوقات في تنفيذ الإجراءات المتعلقة بالتأكيدات الخارجية لجمع أدلة الإثبات وفقا لنص معيار التدقيق الجزائري 505 حيث "تعتبر التأكيدات الخارجية وسيلة هامة في جمع أدلة الإثبات بالنسبة للمدقق إلا أنه في بعض الحالات لا يكون تجاوب من قبل الفئة المستهدفة لطلبه سواء بعدم الرد على طلب التأكيد أو الرد غير الكافي، كذلك بعض الصعوبات التي تتعلق بمصداقية التأكيدات التي تتخذ الشكل الإلكتروني، مما يستدعي القيام بإجراءات أخرى بديلة"¹.

ثانيا- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 510 "الأرصدة الإقتتاحية" في عمل محافظي الحسابات : يعد تدقيق الأرصدة الإقتتاحية مهمة في تنفيذ عملية التدقيق بعد تحديد فعالية نظام الرقابة يمكن أن يساهم المعيار الجزائري للتدقيق في ضمان أن الكشف المالية السابقة لا تحتوي على إختلالات لها تأثير معتبر على الكشف المالية للسنة المالية الجارية، وذلك من خلال التحقق من عدم وجود أخطاء جوهرية

¹ عبد السلام وليد، بن فرج زونية، "معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر-دراسة إستطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف"، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 08، العدد 01، جامعة البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، 2021، ص 311.

في الميزانية الختامية للسنة المنصرمة ناتجة عن أخطاء مقصودة أو غير مقصودة تؤثر على تدقيق السنة الحالية، مما يساهم في تدارك الأخطاء وتصحيحها والإفصاح عن كشوف مالية صادقة ومنه المساهمة في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

كما يمكن أن يبين أن مبدأ الثبات في إعداد الكشوف المالية مطبق أم لا، وضمان أن أي تغيير في الأرصدة الإقتتاحية قد يتم معالجته وفق المرجع المحاسبي المطبق وبصفة سليمة.

الفرع الثالث : مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" والمعيار رقم 530 "السبر في التدقيق" في عمل محافظي الحسابات

أولا- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 "الإجراءات التحليلية" : تعد الإجراءات التحليلية أسلوبا الحديثة وإحدى إجراءات أدلة الإثبات التي يستعين بها مدقق الحسابات خلال مختلف مراحل أداء عمله، من أجل الحكم على مدى معقولية القيم والحسابات الواردة في الكشوف المالية، وذلك من خلال تقييم ومقارنة مختلف العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، والبحث في أسباب التقلبات غير المتوقعة في أرصدة هذه الحسابات والعلاقات، بهدف التوصل إلى تحديد البيانات التي تتطلب فحصا إضافيا من قبل المدقق، نظرا لوجود أخطاء جوهرية بها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية التدقيق¹.

إذن فأساليب الإجراءات التحليلية تتنوع من أساليب بسيطة تتمثل في أسلوب التحليل المالي، أسلوب النسب المالية، أسلوب المقارنات، وأساليب حديثة والتي تتمثل في أسلوب الإنحدار وأساليب التنبؤ بالفشل المالي والتي تعد من بين أدوات إجراءات التحليلية، تعمل على تحليل المعلومات التاريخية والحالية من أجل التنبؤ بمدى إمكانية مواجهة المؤسسات والشركات لحالات الإفلاس والفشل المالي.

حيث أن استخدام الإجراءات التحليلية تمكن محافظ الحسابات من " التعرف على العلاقات غير العادية والانحرافات عن ماهو موجود فعلا،

- تعد الإجراءات التحليلية أسلوبا مهما من أجل تحديد العناصر التي تحتوي على أخطاء جوهرية، سواء على مستوى الكشوف المالية ككل أو عند مستوى فئات المعاملات والإثباتات.

- تستخدم الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل عملية التدقيق الخارجي، فهي تستخدم خلال مرحلة التخطيط من أجل تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الإجراءات المستخدمة من قبل المدقق الخارجي، كما تستخدم خلال مرحلة تنفيذ التدقيق من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تنتشر على مستوى

الكشوف المالية ككل ، وأخيرا فإنها تستخدم خلال المرحلة النهائية من أجل الحكم على سلامة الكشوف المالية ككل، بالإضافة إلى التحقق من مدى إستمرارية المؤسسة.

- تمكن الإجراءات التحليلية من التعرف على وضعية المؤسسة مقارنة بالسنوات السابقة، بالإضافة إلى مقارنة أدائها مع المؤسسات الأخرى التي تعمل في نفس قطاع الصناعة.

- تساعد الإجراءات التحليلية المدقق الخارجي في مطابقة التوقعات التي يضعها بناء على خبرته المهنية أو التوقعات الموضوعة من قبل المؤسسة مع ما هو محقق فعلا².

- " تسمح الإجراءات التحليلية بتحديد ودراسة مدى قدرة المؤسسات الإقتصادية، وشركات المساهمة على وجه الخصوص، على الإستمرارية في نشاطها الإستغلالي، وهذا لما توفره من أدوات ونسب ومؤشرات مالية، يمكن من خلالها معرفة الوضعية المالية الحالية والمستقبلية للمؤسسة أو الشركة محل الدراسة"³.

- " يؤدي تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية إلى فهم أعمق لعناصر الكشوف المالية، كما تساهم في التنبؤ بالأحداث المالية المستقبلية وتساعد المراجع الخارجي في تخطيط وتحديد توقيت عملية المراجعة"⁴.

ومن أبرز معوقات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والتي تحد من تطبيق محافظ الحسابات للإجراءات التحليلية نذكر منها⁵ :

- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والأنظمة المحاسبية، وهذا ما يستدعي من المدقق الخارجي، هذا ما يستدعي من المدقق الخارجي توسيع نطاق التدقيق والإستعانة بالإختبارات الأخرى كالاختبارات الإلتزام وإختبارات التحقق، عدم المعرفة الكافية بأنواع الإجراءات التحليلية أو إستخدام الأدوات التحليلية غير

¹ عميرش إيمان، "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي -دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا"، العدد 08، الجزء 01، مجلة أبعاد إقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2018، ص 225.

² عميرش إيمان، بورغدة حسين، "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق -دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي-30(2)، جامعة زيان عاشور الجلفة، ص 221-222.

³ بن عيسى عبد الرحمان، "إستخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الإستمرارية في النشاط -دراسة حالة شركة بيوفارم"، المجلد 08، العدد 02، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2018، ص 477.

⁴ يرقى كريم، "إجراءات المراجعة التحليلية وإستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر -دراسة ميدانية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 08، جامعة علي لونيسي، البليدة، ديسمبر 2015، ص 111.

⁵ عميرش إيمان، "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي -دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا"، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس - سطيف 01، 2016/2017، ص 23.

المناسبة للغرض من التحليل، لذلك فعلى المدقق الحصول على فهم شامل لكل الأدوات المستخدمة في الإجراءات التحليلية والهدف من كل أداة في عملية التدقيق الخارجي،

- عدم توفر البيانات المالية والغير مالية اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية في الوقت المناسب، وهذا ما يستوجب على المدقق الخارجي الإستفسار من مصادر خارجية للحصول على هذه البيانات وجمع المزيد من أدلة الإثبات، لكي يتمكن من الوصول إلى رأيه حول الكشف المالية المعروضة عليه،

- التغيرات الحاصلة في السياسات المحاسبية، حيث يمكن للمؤسسة أن تغير طريقة تقييم المخزون أو تغيير طريقة إهلاك الأصول المادية، لذلك يجب على المدقق الخارجي الحذر عند إجراء المقارنات بين بيانات المؤسسة محل التدقيق مع مثيلاتها في القطاع الإقتصادي.

- الأهمية النسبية للأرصدة الكشف المالية، حيث إذا كان البند ذا أهمية جوهرية فعلى المدقق الخارجي أن لا يكتفي بتطبيق الإجراءات التحليلية، بل عليه أن يستعين بإختبارات أخرى مساعدة.

- ضعف كفاءة وخبرة المدقق الخارجي، فإستخدام الإجراءات التحليلية يتطلب أن يكون المدقق الخارجي ملما بكيفية إستخدام الأساليب الرياضية والإحصائية الحديثة كأسلوب الإنحدار، والسلاسل الزمنية....

ثانيا- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق" في عمل محافظي الحسابات :
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 ضمها لعدة تجاوزات، إلا أن ذلك لا يخلي مسؤولية محافظ الحسابات في حال المصادقة على صحة الكشف 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 في الكيان الإقتصادي محل التدقيق¹.

وتبرز أهمية المعيار في لجوء العديد من محافظي الحسابات إلى إستعمال بعض الأساليب الإحصائية في تحديد مدى حجم العينات والعناصر الواجب إختبارها (توزيعها) والمعنية بعملية التدقيق.

¹ بلقاسم بن خليفة، نذير شبرو، "أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة"، المجلد 06، العدد 01، 2021، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ص 259.

حيث تعتبر الأساليب الإحصائية من الأساليب الحديثة التي تهدف إلى تحسين جودة تدقيق الحسابات، حيث تساهم تطبيقها في تخفيض مخاطر التدقيق والتي تمثل بالأساس العمل الميداني وبالنظر إلى هدف عملية التدقيق وهو إعطاء تأكيدات معقولة على عدالة القوائم المالية وظهور زيادة الإهتمام بمخاطر التدقيق والسعي نحو تخفيضها إلى أبعد حد ممكن حيث أصبح من الضروري على محافظ الحسابات العمل بتطبيقات المعاينة الإحصائية كأحد الركائز للوصول إلى نتائج مرضية، كذلك تساهم تطبيق هذا المعيار في تمكين محافظ الحسابات من وضع خطة تدقيق تتلائم مع تخفيض حدة الأخطار بفعالية وكفاءة وتؤسس لبرنامج كفى أثناء ممارسة المهنة وبالتالي تحسين أداء محافظ الحسابات.

كذلك يساهم تطبيق المعاينة الإحصائية في تخفيض العمل التفصيلي الضروري لعملية التدقيق، ويوفر لمحافظ الحسابات قاعدة صحيحة للمجتمع المدروس ويؤدي إلى توفي الوقت والتكلفة ويجمع على تحصيل أدلة الإثبات كافية وغير متحيزة وتمكين تعميم نتائجها على المجتمع المدروس، ويساهم إستعمال المعاينة الإحصائية في زيادة فعالية عملية الفحص والتحقق كما يساعد محافظ الحسابات عن إتخاذ القرارات والتقليل من الأخطاء.

ومن أهم معوقات تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 تتمثل "إعتماد في كثير من الحالات عن المنهج غير الإحصائي في إختيار العينة إستنادا على الحكم المهني والخبرة المهنية للمدقق المحاسبي، ونادرا ما يتم إستخدام المنهج الإحصائي نظرا لصعوبة تطبيقه، إذ لابد من تكوين نوعي في مجال الإحصاء الرياضي لتطبيقها كما تتطلب وقتا وتكلفه، كما أن المعيار التدقيق الجزائري رقم 530 "السبر في التدقيق" لم يقدم دليلا أو نموذجا لكيفيات تطبيق المنهج الإحصائي"¹.

الفرع الرابع : مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 540 (التقديرات المحاسبية) في عمل محافظي الحسابات والمعيار رقم 580 "الإقرارات الكتابية"

أولا- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 540 "التقديرات المحاسبية" : يطلق مصطلح التقديرات المحاسبية في حالة عدم التمكن من قياس رصيد من الأرصدة بصفة دقيقة، فيصبح هذا الرصيد مقدار فقط، حيث يتمثل الهدف من تقييم تقدير هذا الرصيد هو التنبؤ بنتيجة معاملة ما أو أكثر أو بالظروف التي دفعت إلى التقدير².

¹ عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، مرجع سابق، ص311.

² Rick Hayes, Hans gortemaker and Philip Wallage, "PrinciPles of Auditing An introduction to international standards on Auditing", Pearson education limited, United Kingdom, third edition published, 2014, p 378.

ويزداد إحتمال اللجوء لهذه الممارسات في ظل النظام المحاسبي المالي نظرا لتفضيله تقييم بعض الأحداث والبنود بناء على جوهرها أو قيمتها العادلة أو قيمة منفعتها التي تقوم على تقديرات شخصية كتقدير قيمة التثبيتات، تصنيف الأصول المالية، مؤونة الأخطار والأعباء مزايا نهاية الخدمة، رسملة مصاريف البحث والتطوير تصنيف عقود الإيجار، الإعتراف بالإيرادات، العقود طويلة الأجل، تسجيل المصاريف اللاحقة¹.

إن أهم ما يورق محافظ الحسابات هو المصادقة على بعض عناصر الكشف المالية المعدة على أساس التقديرات الفردية (الشخصية) والتي لها في الأخير تأثير محتمل عليها سواء من حيث تعظيم أو تخفيض الأرباح (الخسائر) والتي قد تطرح مشكل تحير الإدارة للوصول إلى أهداف محددة والتي من بينها القيمة العادلة وتقديرات مؤونات التدني، حيث يساهم إجراء التقديرات المحاسبية في اعطاء صورة صادقة حول الكشف المالية للكيان من خلال توفير كافة الإجراءات والتوضيحات اللازمة لأداء مهامه بموضوعية من خلال إلزامه بإجراء تقييم لمخاطر الاختلالات المعتبرة التي قد تقع فيها الإدارة في تقديراتها المحاسبية وذلك عن طريق التعرف على كيفية تحديدها للأحداث والظروف التي أدت إلى إجراء تقديرات محاسبية مع تأكيد تسجيلها أو الإشارة إليها في الملاحق.

إن تدقيق محافظ الحسابات لمدى موضوعية التقديرات المحاسبية الموضوعية من طرف الإدارة والمؤشرات التي إعتمدت عليها يساهم في إظهار الميزانية بصورتها الحقيقة في تاريخ إعدادها مما يعني تزويد مختلف مستخدمي الكشف المالية بمعلومات شفافة وذات مصداقية عن الوضعية المالية للكيان مما ينعكس ذلك عن جودة تقرير المراجع.

على الرغم من زيادة إستخدام التقديرات المحاسبية في إعداد الكشف المالية وما توفره من معلومات ملائمة مهمة عند اتخاذ القرارات، فإن هناك بعض الصعوبات التي تواجه دقة إعداد التقديرات من أهمها² :

- قلة الإرشادات في المعايير المحاسبية والتي تتعلق بكيفية إعداد التقديرات المحاسبية؛

¹ عادل بولجينب والطبيب خليلج، "أثر التقديرات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على إدارة النتيجة - دراسة تحليلية-"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 04، العدد 06، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ديسمبر 2019، ص 307.

² جلال أمل، رمضان نعمان، "دور الإتجاهات السلوكية والحكم المهني في إعداد التقديرات المحاسبية-دراسة تحليلية"- المجلد 41، العدد 71، المجلة العلمية، جامعة أسبوط، مارس 2021، ص 29.

- تحيز الإدارة: إن التقديرات المحاسبية قد تكون تقديرات متحيزة بسبب اعتمادها على الأحكام المهنية للإدارة، وهذه التقديرات المتحيزة تؤدي إلى توفير معلومات غير موثوق بها في الكشف المالية مما يؤدي إلى تظليل مستخدمي هذه المعلومات؛

- تتسم عملية إعداد التقديرات المحاسبية بقدر من عدم التأكد المتأصل فيها واستنادها إلى افتراضات من الإدارة، بما قد يؤدي إلى أخطاء في التقديرات المحاسبية مما يؤثر على خصائص جودة المعلومات المحاسبية؛

- ممارسات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح: يمكن استخدام التقديرات المحاسبية في التلاعب في الكشف المالية، وذلك من خلال استخدام الإدارة للأحكام المهنية في إعداد الكشف المالية؛

- بيئة الأعمال المحيطة : والتي تعكس الظروف البيئية المختلفة اقتصادية واجتماعية وسياسية والتي تؤثر على مستوى التقديرات المحاسبية وما قد تحدثه من تغيير في التقديرات.

غالبا ما يبدأ عمل محافظ الحسابات بعد إعداد وإقفال الكشف المالية وتحديد نتيجة الأعمال للكيان، هذا لوحده قد يستغرق مدة معتبرة، وخلال هذه المدة اللاحقة لتاريخ إقفال الكشف 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 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 مثلا.

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 تلقى 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 وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهل الأمر يتطلب تعديل الكشف المالية المقفلة في حد ذاتها أو إجراء التسويات المتعلقة بالأحداث اللاحقة خلال السنة الموالية لتاريخ إقفال الكشف المالية.

تتمثل معوقات جمع أدلة الإثبات لتقييم الإستمرارية إستغلال المؤسسة في عدم القدرة على تحديد بعض المؤشرات والتهديدات الخارجية التي يمكن أن تمس المؤسسة مستقبلا وهذا ناتج عن عدم وجود معلومات كافية عن المنافسين الذين ينشطون في نفس قطاع المؤسسة محل التدقيق، وكذا قاعدة البيانات

عن القطاع التي تنشط فيه المؤسسة للتأكد من إستمراريتها، وتبقى مسؤولية تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة إستغلالها على عاتق الإدارة كون أن النظام المحاسبي المالي يفرض بشكل ضمني إستخدام فرضية إستمرارية الإستغلال في اعداد الكشوف المالية، وأنه في حالة عدم وجود ملاحظة في تقرير المدقق العام اليقين حول إستمرارية الإستغلال لا يمكن أن يعتبر كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة إستغلاله¹.

ثانيا- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 580 "الإقرارات الكتابية" في عمل محافظي الحسابات :
تستعمل التصريحات أو الإقرارات الكتابية المعدة داخل الكيان كدليل للمعلومات الواردة في الكشوف 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 المتبناة خلال السنة موضوع التدقيق، كل هذه الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات من أجل بعث طمأنينة أكثر عند إبداء رأيه حول صحة الكشوف 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 بالثبتيات والمخزونات، شهادة بالمبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (05) أو عشر (10) تعويضات².

ومن أبرز معوقات التي تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والتي تحد من تطبيق محافظ الحسابات التصريحات الكتابية إذ "ينص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية على إلزامية تقديم الإدارة بتصريحات كتابية للمدقق تبين فيها مسؤوليتها في إعداد الكشوف المالية وفقا لرسالة المهمة كما حددها معيار التدقيق الجزائري رقم 210 أحكام مهمة التدقيق لكن في بعض الحالات لا يكون هناك تجاوب من طرف الإدارة أو القائمين على حوكمتها بتقديم تصريحات كتابية التي تعتبر كدليل إثبات مما يضطر المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية"³.

¹ عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، مرجع سابق، ص 311-312.

² بلقاسم بن خليفة، نذير شرو، مرجع سابق، ص 259.

³ عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، مرجع سابق، ص 312.

الفرع الخامس : مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" في عمل محافظي الحسابات

أولاً- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" في عمل محافظي الحسابات : بالرجوع إلى واقع التدقيق الداخلي في بيئة الكيانات الإقتصادية الجزائرية والتي تعتبر شبه منعدمة إلا أن ذلك لا يعفي الكيانات من تعيين محافظ الحسابات بصفة إلزامية في حالة عدم وجود هياكل (المادة 39 من القانون (10-01)، وفي حالة إستعانة محافظ الحسابات بأعمال المدقق الداخلي سيستفيد من أعماله لمعرفة ما إذا كانت البيانات المالية على مستوى نظام الرقابة الداخلية تتميز بالدقة والشفافية، مما ينعكس على عدالة الإفصاح، وكذلك في فحص المعلومات المالية الموكلة له في مرحلة فحص الحسابات وجمع أدلة الإثبات التي يحتاجها في إعداد تقريره الذي يعتبر وسيلة لتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، وتوفر كذلك معلومات لمحافظ الحسابات حول توزيع المهام بين أطراف المؤسسة.

يستفيد محافظ الحسابات من أعمال المدقق الداخلي في فحص مدى الإحترام والالتزام بالقواعد والنصوص التشريعية عند القيام بمسؤوليته إتجاه إكتشاف الغش والأخطاء والإحتيال التي قد يرتكبها الإدارة نظرا لتواجده المستمر معهم ووجود إحتكاك بينه وبين جميع العاملين فيها وهذا من أجل حماية حقوق المساهمين ومنه تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ومنه حقوق المساهمين.

ثانيا- مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق" في عمل محافظي الحسابات : يحدد لمحافظ الحسابات المتطلبات اللازمة في إطار الإستعانة بخبير في مجال آخر غير المحاسبة والتدقيق من أجل جمع العناصر الإثبات التي يعتمد عليها في إعداد تقريره، فيساهم في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية ،كذلك مساهمة هذا المعيار في رفع اللبس عن بعض المسائل الجوهرية التي عالجها المعيار 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 على جودة التقرير.

الفرع السادس : مساهمة معيار التدقيق الجزائري رقم 700 "تأسيس وتقرير التدقيق على الكشوف المالية" في عمل محافظي الحسابات

نظرا لأهمية تقارير محافظ الحسابات والتي تقوم على إبداء الرأي حول الكشوف المالية أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للتدقيق رقم 710.

أما في الجزائر تم إصدار المعيار نفسه وهذا في ظل تباين الإجهادات المهنية لمحافظي الحسابات عند إعدادهم لتقرير مراجعة الحسابات سواء من حيث الشكل والمضمون، جاء هذا المعيار لوضع حد للإختلافات وتوحيد أشكال تقارير المراجعة الحسابات وذلك من خلال وضع نموذج موحد من الشكل ومضمون تقرير محافظ الحسابات وبشيء من التفصيل لأهم محتويات تقرير المراجعة وفي جزئية أخرى منه هو توضيح طريقة التعبير عن رأيه حول الكشوف المالية أما رأي بالقبول أو مرفض أو بتحفظات.

إن تبني الجزائر للمعيار الجزائري للتدقيق 700 "تكوين الرأي وإعداد التقارير حول الكشوفات المالية" يساهم في توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية وموثوقة لمستخدمي الكشوف المالية المدققة، وكذلك تعزيز الثقة بين مستخدمي الكشوف المالية، حيث يوفر تفسيرات واضحة وشرح لطبيعة ومحددات نطاق التدقيق لمسؤوليات مدقق الحسابات والإدارة على حد سواء يهدف إلى تحسين فهم المستخدمين للتدقيق إضافة إلى ذلك زيادة الثقة في الكشوفات المالية المدققة بغرض تحسين جودة التقرير.

"يساهم تطبيق المعيار كذلك في تحسين عمل محافظي الحسابات من خلال زيادة فاعلية الإتصال وتحسين الإبلاغ عن مسؤوليات المدقق وكل مايتعلق بشكل ومحتوى التقرير.

كذلك يساهم هذا المعيار في العرض العادل للقوائم المالية وإضفاء الثقة عليها حتى يتمكن مستخدميها من إتخاذ القرارات الإستثمارية الملائمة"¹.

يساهم تطبيق المعيار قبول تقارير المراجعة القانونية داخل وخارج الجزائر كون أن المعايير المطبقة بالجزائر مكيّفة من المعايير الدولية للمراجعة.

¹ صبرينة عمروش، بلقاسم دواح، "دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية - دراسة المعيار الدولي للتدقيق 700"، مجلة الدراسات الإقتصادية المعمقة، جامعة عبد الحميد بن باديس، المجلد 04، العدد 03، سبتمبر 2019، ص59.

المطلب الرابع : جهود المنظمات المهنية الجزائرية لمهنة المراجعة في تسهيل عملية تطبيق معايير المراجعة الجزائرية

إن تطبيق هذه المعايير من البداية تواجهها بعض الصعوبات تتعارض وبيئة المراجعة الجزائرية والقوانين السارية، لهذا وجب على مختلف المنظمات المهنية بما فيها المجلس الوطني للمحاسبة للقيام بوضع مختلف التدابير لتسهيل تطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

حيث قامت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية منذ سنة 2016 بجهود معتبرة في شرح معايير التدقيق الجزائرية للمهنيين حيث قامت بملتقيات أيام دراسية في هذا الشأن نلخصها في ما يلي :

الفرع الأول : الطبعة الخامسة لجلسات الوطنية لمحافظي الحسابات

- نظمت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت الرعاية السامية لوزير المالية، خامس جلسات محافظي الحسابات بجامعة عبد الرحمان ميرة ببجاية، وذلك يومي 9/8 ماي 2016، حيث كان ضمن الملتقى رئيس لجنة معايير التدقيق الجزائرية وأعضائها حيث دافع هذا الأخير عن قرار إختيار الجزائر لمعايير التدقيق الدولية، وإصدارها في صيغتها الجزائرية وشرح منهجية عمل اللجنة والمراحل القانونية المختارة قبل الموافقة على معايير التدقيق الجزائرية التي أصدرتها وزارة المالية.

كما قدم بمساعدة جميع أعضاء اللجنة ورشة لدراسة الأربع معايير الأولى التي أصدرت، فتم شرح الجانب النظري وكيفية تطبيقها خلال القيام بمهمة التدقيق¹.

أما فيما يخص الأيام الدراسية فقد نظمت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الأيام التالية²:

- يوم دراسي بتاريخ 2016/04/02 بعنوان: معايير تقرير محافظ الحسابات نظم بمدرسة الفندقية بعين البنيان الجزائر العاصمة.

- يوم دراسي بتاريخ 2016/05/24 بعنوان: الأربع معايير الجزائرية للتدقيق الأولى بفندق ماريوت بقسنطينة.

- يوم دراسي بتاريخ 2016/05/29 بعنوان: الأربع معايير الجزائرية للتدقيق الأولى، بفندق دار الهنا بوههران.

- يوم دراسي بتاريخ 04 مارس 2023 بعنوان: معايير التدقيق الجزائرية، بفندق حياة ريجنسي الجزائر العاصمة¹.

¹ Rapport moral et financiers 2015/2016, "chambre nationale des commissaires aux comptes", p 09.

² Ibid, p11.

"أما في ما يخص التكوين فقد تم تكوين مكونين في معايير التدقيق الدولية، بناء على اتفاقية بتاريخ 2015/09/30 المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الجزائرية والمجلس الأعلى لمنظمة الخبراء المحاسبين الفرنسيين والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسيين في باريس خلال المؤتمر 70 للمجلس الأعلى للخبراء المحاسبين الفرنسيين ، حيث يهدف الإمضاء على مذكرة التفاهم في:

- تطوير الشراكة بين الأطراف عن طريق تبادل وتقاطع التجارب حول مواضيع مختارة ومتفق عليها متعلقة بمهنة المحاسبة

- تعزيز قدراتهم التقنية بغرض تطوير مصالحهم الوطنية
- التقدم والمشاركة في المنظمات المهنية المتعددة الأطراف حول المواقف المتخذة في مواضيع تشترك المنظمات في التفكير فيها.

حيث تم اتخاذ الإجراء الأول لتجسيد مذكرة التفاهم خلال الربع الأخير من سنة 2016، فالمرحلة الأولى من التكوين في المعايير الدولية للتدقيق كانت كالتالي:

المجموعة الأولى بين 09 أكتوبر - 13 أكتوبر 2016 بتعداد 30 مشارك

المجموعة الثانية بين 29 أكتوبر - 02 نوفمبر 2016 بتعداد 30 مشارك

أما التكوين في المعايير التدقيق الجزائرية من خلال الإصدار الأول والثاني كانت كالتالي :

- المعيار الجزائري للتدقيق 210 "إتفاق حول أحكام مهام التدقيق"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشف المالية"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإقتتاحية"؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس وتقرير التدقيق على الكشف المالية".²
- والجدول التالي يوضح الأيام التكوينية (2-8) المنظمة من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

¹ "www.cncc.dz"

² Rapport moral et financiers 2016/2017, "chambre nationale des commissaires aux comptes", p11.

الجدول رقم (2-8) : يوضح الأيام التكوينية المنظمة من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

Lieu	Date	Coordonné ET Modéré Par Les Membres Du Conseil Suivants	Formation Aux Normes NAA
ALGER	Déc 2016/07/06	Mr Boubir Djelloul	300,500,510,700
ORAN	Déc 2016 /07/06	Mr Tafighoult Rabeh Et Sifi Smail	300,500,510,700
CONSTANTINE	Déc 2016 /07/06	Ferragh Houria et Mr Redjimi Larbi	300,500,510,700
BISKRA	Déc 2016 /07/06	Mr El Besseghi Mourad	300,500,510,700
GHARDAIA	Déc 2016 /07/06	Mme Bounefrat Hafidha et Mr Bourenane Chérif	300,500,510,700
ANNABA	21/22 jan 2017	Mme Ferragh Houria et Mr Tafighoult Rabeh	,505,500,300,210 700,580,560,510
BEJAIA	25/26 jan 2017	Mr El Besseghi Mourad	,505,500,300,210 700,580,560,510
MOSTAGANEM	29/30 jan 2017	Mr Redjimi Larbi et Mr Sifi Smail	,505,500,300,210 700,580,560,510
TIZI - OUZOU	21/22 jan 2017	Mr Boubir Djelloul	,505,500,300,210 700,580,560,510
TELEMCEN	21/22 jan 2017	Mme Bounefrat Hafidha et Mr Bourenane Chérif	,505,500,300,210 700,580,560,510

Rapport moral et financiers 2016/2017, chambre nationale des commissaires aux
Source:comptes, p11.

الفرع الثاني : الطبعة السادسة للجلسات الوطنية لمحافظي الحسابات¹

نظمت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت وصاية السيد وزير المالية في 13 و 14 ماي 2017، الطبعة السادسة للجلسات الوطنية لمحافظات الحسابات بولاية تلمسان، تحت عنوان محافظة الحسابات الواقع والآفاق، انعقدت هذه الجلسات لمدة يومين كما يلي :

يوم 13 ماي 2017 تم تقديم مداخلتين حول تطور المراجعة دوليا، ورقمنة المراجعة، بالإضافة إلى ورشة حول واقع المراجعة في الجزائر، وآفاق المراجعة المالية والمحاسبة

يوم 14 ماي 2017 تم القيام بورشتين :

الورشة الأولى حول معيار التدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"، ومعيار التدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الإقتتاحية".

¹Rapport moral et financiers 2016/2017, "chambre nationale des commissaires aux comptes", p12..

الورشة الثانية حول معيار التدقيق 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين" ومعيار التدقيق 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

الفرع الثالث : النشاطات الدولية للغرفة الوطنية لمحافظي حسابات

خلال الفترة الممتدة من 01 أكتوبر 2016 تم دعوة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لحضور عدة تظاهرات دولية، حيث تم تمثيلها من طرف رئيسها كالتالي¹ :

- في 10 و 02 ديسمبر 2016 جلسات الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا في 21 و 22 جانفي 2017 ورشة نظمت من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معهد المراجعة الأردني والبنك العالمي تحت عنوان كيفية الإنضمام إلى IFAC.
- في 27،28،29 أكتوبر 2017 المؤتمر 72 لمصف الخبراء المحاسبين الفرنسيين.

¹ Rapport moral et financiers 2016/2017, "chambre nationale des commissaires aux comptes", p13.

خلاصة الفصل

تعد معايير التدقيق الدولية الدليل الإرشادي للمدقق، حيث توفر له الخصائص الواجب توفرها في شخصه، كما توظف مهمة التدقيق الخارجي من خلال مختلف المتطلبات الواردة في طيات المعايير، فهي بذلك تكتسي أهمية بالغة سواء للمدققين أو للمنشآت على حد سواء، وتضفي المصادقية في القوائم المالية المدققة على أساسها، كما جاءت معايير التدقيق الدولية لتوحيد لغة التدقيق وممارسة المهنة عبر العالم، خاصة مع العولمة الاقتصادية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات.

وباعتبار الجزائر تسعى لمواكبة التطورات العالمية على مختلف الأصعدة، بما في ذلك تطوير مهنة التدقيق الخارجي، من خلال وضعها لأطر تشريعية وتنظيمية متمثلة في القانون 01-10 المنظمة للمهن المحاسبية وما تلاه من مراسيم تنفيذية، وفي هذا الإطار كان لا بد من مواكبة التطورات التي مست مهنة التدقيق الخارجي واللاحق بركب الدول المتبينة لمعايير التدقيق الدولية، حيث باشرت الجزائر سلسلة إصداراتها من المعايير الجزائرية للتدقيق، وذلك في إطار اللاحق بركب الدول النامية التي سارت على نفس النهج، حيث اختلفت أساليب تبني هذه المعايير حسب حاجات وخصوصيات كل دولة، فالجزائر فضلت تبني المعايير كاملة، حيث كلل ذلك بإصدار ستة عشرة معيارا جزائريا للتدقيق، في غضون سنتين، حيث كان أول إصدار خلال شهر فيفري 2016 في حين أن آخرها كان خلال شهر أكتوبر 2018، إلا أن سلسلة إصداراتها توقفت عند هذا التاريخ.

إن إصدار معايير جزائرية للتدقيق مستوحاة من نظيرتها الدولية، جاء لتوحيد التدقيق الخارجي في الجزائر مع الممارسات الدولية، وحتى يكون هناك أساس يستند عليه مزاولو المهن المحاسبية عند أداء مهامهم، وعلى أمل أن تساهم تطبيق هذه المعايير وتنعكس إيجابا على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.

الدارسة الميدانية

تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي

الحسابات في الجزائر

"دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين".

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة من المتخصصين في مجال تدقيق الحسابات بولاية الوادي وبعض الولايات المجاورة حول موضوع دراستنا الحالية: "تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات في الجزائر" دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين. وبعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لأهم المفاهيم حول مهنة محافظ الحسابات، وكذا مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة ونظيرتها الدولية ومدى مساهمتها في مختلف مراحل تنفيذ مهمة التدقيق من طرف محافظ الحسابات والتي جاءت لإعطاء قيمة مضافة للمهنة وكمشرد لمحافظ الحسابات في أداء مهمته. وقصدت تحقيق أهداف الدراسة وتطبيقها على واقع البيئة الجزائرية ومن أجل اختبار مدى التزامه بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق أثناء أداء ممارستهم المهنية، حيث تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة، وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء الجانب التطبيقي على الموضوع إرتأينا الاعتماد على الإستبيان، حيث تم توزيعه على عينة من الأساتذة الباحثين المختصين ومحافظي وخبراء المحاسبة بصفتهم مزاولي مهنة التدقيق في الجزائر، وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى وصف عينة ومجتمع الدراسة، وكذا أداة الدراسة تليها وتوزيع الإستبيان وجمع البيانات وتحليلها وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج (Spss21)، وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : الاطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني : عرض النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث، سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم إعتادها في هذه الدراسة من إختبار الفرضيات، كما سوف يتم التطرق إلى الإطار والظروف التي تم إعداد الإستبيان باعتبارها ما تم الإعتماد عليها في الدراسة، إضافة إلى ذلك سوف يتم التطرق إلى الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على تطبيق معايير التدقيق الجزائية لدى محافظي الحسابات في الجزائر " دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين من المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، فأنا إستخدما أداة الإستبيان متعمدين في ذلك على الجانب النظري والدراسات السابقة في صياغة عبارات الإستبيان وتعديلات وإقتراحات الأستاذ المشرف ومجموعة من المحكمين.

الفرع الأول : المنهج الميداني للدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى أدوات الدراسة، ثم نتناول فيه الإطار العام الذي تمت فيه الدراسة من خلال توضيح حدود الدراسة المكانية، الزمنية، البشرية والموضوعية.

1- أدوات الدراسة : إستنادا لمتطلبات معالجة الموضوع، إستخدما في مجمل دراستنا جملة من الأدوات يمكن تلخيصها في:

- **الإستبيان :** إستخدما الإستبيان بإعتباره الأداة الأساسية لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة والتحقق من صحة أو نفي الفرضيات الموضوعية في إطار الدراسة، حيث قمنا بإعداد هذه الأداة ومن ثم توزيعها وتجميعها من خلال زيارتنا لبعض الولايات المجاورة، بعد ذلك قمنا بتحليلها بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

- **البريد الإلكتروني :** إعتدنا على المقرر رقم 23 الصادر في 2022/01/31 والذي يحتوي على قوائم المهنيين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، إضافة إلى ذلك تحصلنا من المقرر على البريد الإلكتروني الخاص بهم، ومن خلال هذا الأخير قمنا بإرسال إستمارة إستبيان إلكترونية، وهذا ماسهل عملية الإتصال بهم من أجل حصول على أكبر عدد ممكن من الإجابات.

- **المقابلة :** إستخدمنا المقابلة الشخصية بإعتبارها أداة من أدوات البحث العلمي ومصدر أساسي للحصول على المعلومات من خلال طرح أسئلة مختلفة على بعض أفراد عينة الدراسة بهدف تقييد المستجوب للتكلم حول هذا الموضوع وإتاحة الحرية له للإدلاء برأيه حول كل سؤال، حيث قمنا بإجراء سلسلة من المقابلات تمحور أساسا، حول موضوع مدى إلتزام محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية خلال تأدية مهامهم، وماهي المعوقات التي تحول دون ذلك، كما حاولنا جاهدين في هذا الصدد إستخلاص وإستنتاج وجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان، ومن بين الذين قمنا بمقابلتهم نجد بعض محافظي الحسابات الذين لديهم خبرة.

2- حدود الدراسة : من أجل التحكم في موضوع الدراسة ومعالجته بطريقة هادفة، ينبغي توضيح حدود الدراسة وتتلخص فيما يلي:

- **الحدود المكانية :** إهتمت هذه الدراسة بمعرفة مدى تطبيق مزاوولي مهنة التدقيق في الجزائر أثناء أداء مهمتهم للمعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تم توزيع الإستبيان على أفراد عينة الدراسة يوم إنعقاد بعض الأيام الدراسية المنظمة من طرف ممثل الغرفة بالولاية.

- **الحدود الزمنية :** تتعلق الحدود الزمنية بمضمون ونتائج الدراسة، حيث تم إعداد وتصميم استمارة الإستبيان وخضوعها للتحكيم من ذوي الإختصاص في مدة ثلاثة أشهر (سبتمبر، أكتوبر ونوفمبر لسنة 2022)، أما فترة توزيع الإستبيان على أفراد العينة فإستغرقت ستة أشهر (من 15 جانفي 2023 إلى نهاية جوان 2023).

- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة على إجابات ممارسي مهنة محافظة الحسابات في الجزائر والمتمثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وأساتذة متخصصين في التدقيق في بعض جامعات الوطن.

الفرع الثاني : مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة

أولا - مجتمع وعينة الدراسة : كون الظاهرة المدروسة تتعلق بمدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات في الجزائر "دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين، حيث حددنا في إختيار مجتمع الدراسة على أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة للإشكالية المطروحة فإن المجتمع الذي ندرسه يتكون من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة المختصين، أما عينة الدراسة فتمثلت في عدد معين من محافظي

الحسابات وخبراء المحاسبين في ولاية الوادي وبعض الولايات المجاورة (بسكرة، سطيف، تڤرت، ورقلة) والأساتذة المختصين بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي وجامعة غرداية، جامعة سكيكدة.

ثانيا- طريقة سحب العينة : بما أنه تم الإعتماد على أسلوب الإستبيان في جمع المعلومات والبيانات فقد إرتأينا توزيع وإجراء الإستبيان بالإعتماد على هذه الطريقة القصدية، وهذا راجع لطبيعة الأسئلة المطروحة في الإستمارة، تتطلب أشخاص ذوي خبرة عالية ولديهم دراية كافية حول مدى إلتزام محافظي الحسابات في الجزائر بتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة في مراحل عملية التدقيق، وقمنا بتوزيع الإستمارات كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): يبين كيفية توزيع وجمع الإستبيان على عينة الدراسة

النسبة	العدد	البيان
100%	100	عدد الإستبيانات الموزعة
89%	89	عدد الإستبيانات المسترجعة
09%	09	عدد الإستبيانات الملغاة (غير صالحة)
80%	80	عدد الإستبيانات الصالحة

المصدر : من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بين الإستبيان العادي والإستبيان الإلكتروني هو 100 إستمارة منها 89 إستمارة مسترجعة بما يمثل 89% من الإستمارات الموزعة و 09 إستمارات تم إلغائها بسبب عدم الإجابة بشكل كامل على كل فقرات الإستبيان أو الإجابة على بعض الفقرات بأكثر من رأي واحد (وجود ازدواجية في الإجابة) أو بسبب الإجابات المتناقضة التي توضح عدم الجدية في التعامل مع الإستبيان لبعض أفراد العينة، في حين لم تسترجع 11 منها بنسبة 11%.

وبالتالي تم الإعتماد على 80 إستمارة صالحة للدراسة وهو ما يعادل 80% من العدد الإجمالي للإستمارات الموزعة، والتي تمثل عدد الإستمارات التي سيتم إدخال بياناتها إلى البرنامج الإحصائي (SPSS) بهدف معالجتها وتحليل ومناقشة ماجاء فيها.

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الإختيارات التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتمثل رقمياً (1,2,3,4,5) على التوالي:

جدول رقم (3-2): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي

بدائل القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة/الترميز	01	02	03	04	05

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مقياس ليكارت (Likert Scale)

لإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الإستبيان: فانه تم إعتماد على أدوات الإحصائية التالية : المدى، المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري حيث : المدى لتحديد مجالات لمقياس ليكارت الخماسي المستخدم في إستبيان الدراسة، حيث تم حساب المدى ويساوي :

$$= (\text{أعلى درجة في مقياس} - \text{أدنى درجة في مقياس}) = 4 - 1 = 3$$
(وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي :

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد درجات المقياس}}$$
طول الفئة $= 0.8 = \frac{4}{5}$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلاً $1 + 0.8 = 1.80$: فنحصل على مجال $[1 - 1.80]$ وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جداً . وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتقيد هذه العملية في التعرف على موقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم (3-3): تحديد الإتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي

مجال المتوسط الحسابي	الاوران	الإتجاه (التقييم)
من 01 إلى 1.80 درجة	1	غير موافق بشدة
من 1.81 إلى 2.60 درجة	2	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40 درجة	3	محايد
من 3.41 إلى 4.20 درجة	4	موافق
من 4.21 إلى 5 درجة	5	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على :

النجار فايز جمعة وآخرون، أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي، عمان، الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، 2010، ص 661.

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الإستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالإعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما. وإستنادا إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستوى الأهمية وذلك على النحو التالي:

مرتفع	متوسط	منخفض
3,67 فأكثر	3,66-2,34	2,33-1

حيث تم إعتداد هذا المقياس على أساس: $\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}}{\text{المستويات عدد}}$

$$1,33 = \frac{4}{3} = \frac{(1-5)}{3} \quad \text{حيث أن عدد المستويات} = 3$$

وبناءً عليه فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من 3.67 فيكون مستوى مرتفعا (يعني موافقة عالية لأفراد العينة على العبارة) أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي من 3.66-2.34 فيكون المستوى متوسطاً، وإذا كان المتوسط الحسابي من 1-2.33 فيكون المستوى منخفض.

الفرع الثالث : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

إعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات، حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

أولاً- المصادر الثانوية : تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى موضوع بحثي.

ثانياً- المصادر الأولية : تتمثل المصادر الأولية للدراسة في أداة الإستبيان بهدف تجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ومعالجتها إحصائياً بالإستعانة ببرنامج (Spss21).

المطلب الثاني : أدوات الدراسة

من أجل تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج: (Excel) وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss 21) لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب مع متغيرات الدراسة

الفرع الأول : إستمارة ونموذج الدراسة

أولاً- تصميم الإستبيان : تمثل إستمارة الإستبيان الأداة الرئيسية التي تم الإعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء وجهات نظر موظفي حول مشكلة الدراسة. ولكي تكون الإستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل.

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الإستمارة، وإنطلاقا من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- إستعمال لغة سليمة؛

- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

ولقد قمنا بتصميم وتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، وذلك بناءا على فرضيات الدراسة ومتغيراتها المستقلة، ويتكون هذا الإستبيان من قسمين على النحو التالي :

القسم الأول : وهو عبارة عن السمات الشخصية عن المستجيب (العمر، المستوى العلمي، المنصب الوظيفي/المهني، الخبرة).

القسم الثاني : وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الإستبانة من 52 فقرة موزعة على خمس محاور رئيسية يتمثل المحور الأول : مدى إلمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية، والمحور الثاني : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط، والمحور الثالث : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات، أما المحور الرابع : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق

لها، والمحور الخامس : العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية، كما هو موضح في الملحق رقم 1 (الإستمارة)

المحور الأول : مدى إلمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية ، ويتكون من (10) فقرات.

المحور الثاني: مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط ، ويتكون من (07) فقرات.

المحور الثالث : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات، ويتكون من (17) فقرة.

المحور الرابع : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها، ويتكون من (08) فقرات.

المحور الخامس : العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية، ويتكون من (10) فقرات.

ثانيا- نموذج الدراسة : من خلال هذه الدراسة لدينا خمس متغيرات مستقلة على بعضها حيث كلها تبين مهمة محافظ الحسابات وإلمامه بمعايير التدقيق الجزائرية ومدى تطبيقه لها، والمعوقات والصعوبات التي تعترض محافظ الحسابات في تطبيقه لمعايير التدقيق الجزائرية، ومن خلال محاور الدراسة سيتم إختبار فرضية العلاقة بين محاور الدراسة ثم إختبار فرضية الفرق لمعرفة الفروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة تعزى للمعلومات الشخصية، وأخيرا نستخدم (إختبار T) لإجابات العينة على كل محور على حدى.

الفرع الثاني : تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين وأساليب المعالجة الإحصائية

أولا- تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الإستبيان : بعد جمع بيانات المستجوبين وترميزها وإدخالها في برنامج (Spss21)، فإنه قبل تحليل البيانات يجب تحديد ما إذا كانت بيانات المستجوبين على مضمون متغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم التوزيعات الإحتمالية الأخرى، وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع توزيع بيانات الإستبيان وهي طريقة إختبار (Kolmogorov-Smirnov)، وطريقة إختبار (Shapiro-Wilk) وبالإستعانة ببرنامج (Spss21) وعند إجراء إستكشاف نوع توزيع البيانات فإن إختبار (Tests of Normality) يعطي لنا مخرجات معًا لكل من

إختبار (Kolmogorov-Smirnov)، وإختبار (Shapiro-Wilk) في جدول واحد، و-بأي منهما نستدل على نوع التوزيع؟.

وهنا سنعتمد على القاعدة التالية: أن إختبار (Kolmogorov- Smirnov) يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي 50، في حين نستدل بنتائج إختبار (Shapiro-Wilk) إذا كان عدد العينة أقل من 50¹.

ثانيا- تحديد أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة : تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالإستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية : (SPSS : V21 SPSS Statistical Package for the Social Sciences) وتم الإعتماد على بعض الأساليب الإحصائية كما هو موضح فيما يلي:

الجدول رقم (3-4): يبين شرح أساليب الإحصائية لتحليل البيانات وإختبار الفرضيات الدراسة

وصفها	الأداة الإحصائية
لوصف أفراد عينة الدراسة	التكرار والنسبة % والرسوم البيانية
إختبار ثبات الإستبانة	معامل ألفا كرونباخ
إختبار صدق الإستبانة	معامل ارتباط بيرسون
وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المستجوبين حول الإستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب (03) لأن التتقيط يتراوح من (01) إلى (05)، والمتوسط يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة له.	المتوسط الحسابي
وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة إتجاه كل فقرة أو محور، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر هذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو العبارات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي بينها.	الانحراف المعياري
لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في إختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الإختبار (one Sample t-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائياً) بين المتوسط الحسابي الفرضي والمتوسط العينة أفراد لإجابات $(X=03)$	إختبار T (one Sample t-test)
يتم إختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الإستخدام	مستوى الدلالة

¹ أبو زيد، محمد خير سليم، "أساليب التحليل الإحصائي بإستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005، ص 156.

0.05	في الدراسات السابقة هو 0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم إختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة ألفا تساوي 0.05 ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.
مستوى المعنوية (Sig)، أو (احتمال الخطأ) (P-value)	يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل (Spss)، وعلى أساسه يتم إختبار الدلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة من خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة 0.05.

المصدر: من إعداد الباحث وبتصرف بالإعتماد على المرجع التالي

طويطي مصطفى، د.وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ ” **أساليب تصميم إعداد الدراسات الميدانية –**

منظور إحصائي –“، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير –

جامعة البويرة، 2014/06/30 ، أنظر الرابط التالي :

<http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327>

المطلب الثالث : صدق وثبات الإستبيان

وهنا إعتمدنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية كما يلي:

الفرع الأول : الصدق الظاهري

عُرض الإستبانة على ستة محكمين من ذوي الإختصاص في الموضوع إستجاب كلهم (4 أساتذة جامعيين في المحاسبة والمراجعة وأستاذ متخصص في الإحصاء، إضافة إلى محافظ حسابات له خبرة ميدانية في عملية التدقيق، لأخذ بملاحظاتهم في بناء الإستبيان، والتأكد من صدق وملائمة فقرات الإستبيان لتحقيق الأهداف البحثية المتوخاة من الدراسة، حيث تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل، وبذلك خرج الإستبيان في صورته النهائية.

الفرع الثاني : الصدق البنائي

يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس عبارات الإستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الإستبيان من خلال صدق الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان.

أولاً- صدق الإتساق الداخلي: ووفقا لمعامل الارتباط بيرسون يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح حيث عندما يتم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرين فإن هذا المعامل يتراوح في كل الحالات بين (-1) و (+1)، لكن هذا المعامل لا يكتسب دلالة

من قيمته المطلقة، ويتعين أن يتم تفحص دلالة معامل الارتباط بيرسون وهذا من خلال مقارنة القيمة الإحصائية (sig) ⁽¹⁾ * لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة 0.05، فإذا كانت قيمة (sig) أقل أو تساوي مستوى الدلالة ⁽²⁾ * : 0.05 فإن معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية أي توجد علاقة بين العبارة ومحورها أي بعبارة أخرى أن العبارة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه، أي أن مضمون العبارة يتلائم مع مفهوم المحور الذي تنتمي إليه، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-5) يوضح مدى الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

المحور الأول : مدى إلمام محافظي الحسابات في الجائز لمعايير التدقيق الجزائرية			
العبارة	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة
لديك إطلاع كافي بمعايير التدقيق الجزائرية.	0.148	0.190	غ دال
المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)	0.293**	0.008	دال
تعتبر معايير التدقيق الجزائرية مرشدا وضابطا لعمل محافظ الحسابات.	0.329**	0.003	دال
إن الإصدارات الحالية لمعايير التدقيق الجزائرية تحسن وتطور من مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.	0.199	0.077	غ دال
إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يوحد من ممارسات مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، ويحد من الاختلافات والتباين لها.	0.354**	0.001	دال
تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يفيد في تقريب وجهات النظر وتخفيض فجوة التوقعات بين محافظي الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماته.	0.372**	0.001	دال
تنص معايير التدقيق الجزائرية بشكل كامل على الإجراءات الواجب الالتزام بها	0.397**	0.000	دال

* - القيمة الاحتمالية (Sig): أو ما يسمى ب (إحتمال الخطأ) (P-value): تظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل برنامج Spss، وعلى أساسها يتم اختبار دلالة الاحصائية لنتائج الدراسة الميدانية نقلا عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام (Spss)، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

* - مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وهي قيمة يختارها الباحث في بحثه وعادة في دراسات العلوم الإنسانية والاجتماعية يتم اختبار مستوى الدلالة شائع الاستخدام وهو 0.05 ويعني ذلك ان الباحث يشك في النتائج الميدانية بنسبة 5% ويعني ذلك أن الإحتمال المقبول بالخطأ في المعايير، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يُقبل مقدار خطأ في صحة النتائج اذا كانت قيمة (sig) لا تزيد عن 0.05، نقلا عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام (Spss)، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

			من طرف محافظ الحسابات.
دال	0.000	**0.425	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات.
دال	0.003	**0.332	تستجيب معايير التدقيق الجزائرية المعتمدة حاليا لإحتياجات محافظي الحسابات في الجزائر.
دال	0.001	**0.360	المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة للقوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة للمهنة وبالخصوص القانون 10-01 وهذا في إطار تحسين وتطوير المهنة.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 21

من النتائج الإرتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الأول أنها تمتاز بالإتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الإرتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الإحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الإرتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكلها إرتباطات طردية ضعيفة، ماعدا العبارة الأولى والرابعة كانت ليست لها دلالة إحصائية، حيث قيمة الدلالة أكبر من 0.05، ومنه عموما نقول أن عبارات المحور الأول صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (3-6) يوضح مدى الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

المحور الثاني : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط			
العبارة	معامل الإرتباط	قيمة المعنوية	النتيجة
يحصل محافظ الحسابات من إدارة الكيان على الإعتراف بإدراكها وتحمل مسؤولياتها عند الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن مسؤوليته تنحصر في إبداء الرأي بناء على تدقيقه.	**0.435	0.000	دال
يطلب محافظ الحسابات من إدارة الكيان تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة ويجب أن يدون كل إختلاف محتمل.	**0.402	0.000	دال
لا يقبل محافظ الحسابات تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سببا معقولا 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.	**0.406	0.000	دال
يعد محافظ الحسابات إستراتيجية عامة للتدقيق مكيّفة وفقا لطبيعة المهمة	0.176	0.119	غ دال

			المسندة له، محددا برنامج عمل بشكل مفصل لطبيعة ونطاق الواجبات المطلوبة.
دال	0.000	**0.554	يقوم محافظ الحسابات بتحيين وتغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل كلما إقتضت الضرورة ذلك.
دال	0.000	**0.584	يدير محافظ الحسابات في وثائق التدقيق الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل وكل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق، وكذلك أسباب هذه التغيرات.
دال	0.000	**0.492	قبل بداية مهمة التدقيق الأولية يقوم محافظ الحسابات بالقيام بالإجراءات المتعلقة بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاصة وكذلك التواصل مع محافظ الحسابات السابق في حالة تغييره طبقا للقواعد الأخلاقية المنصوص عليها.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 21

من النتائج الإرتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثاني انها تمتاز بالإتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الإرتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الإحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الإرتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور الثاني هي أقل من مستوى دلالة 0,05، وكلها إرتباطات طردية متوسطة ماعدا العبارة الرابعة كانت العلاقة ضعيفة وليست لها دلالة إحصائية، ومنه نقول أن عبارات المحور الثاني صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (3-7) يوضح مدى الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

المحور الثالث : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات			
العبارة	معامل الإرتباط	قيمة المعنوية	النتيجة
يحرص محافظ الحسابات على إستخدام مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية الكشوف المالية.	**0.341	0.002	دال
يأخذ محافظ الحسابات بعين الإعتبار تكلفة الحصول على العناصر المقنعة ويفائدة المعلومات المنبثقة عنها.	-0.001	0.995	غ دال
يحدد محافظ الحسابات وضع إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان، والتي قد تولد خطر إختلالات معتبرة.	0.076	0.500	دال
يتوجب على محافظ الحسابات الحصول على أدلة مثبتة مكتملة لإزالة	**0.668	0.000	دال

			الشكوك لديه حول مصداقية الرد على طلب التأكيد.
دال	0.000	**0.409	يحصل محافظ الحسابات على التأكيدات الخارجية من الغير التي تمكنه من ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية للكيان.
دال	0.014	*0.274	يقوم محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق الأولية بجمع العناصر المقنعة والكافية والمناسبة تسمح له بضمان أن أرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم نقلها بشكل صحيح وهي نفسها أرصدة الإفتتاحية للسنة الجارية.
دال	0.001	**0.380	يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التحليلية أثناء التعرف على الكيان ومحيطه محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.
غ دال	0.190	0.148	يستخدم محافظ الحسابات السبر في التدقيق من أجل الحصول على قاعدة معقولة لإستنتاج المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة.
دال	0.000	**0.456	يجمع محافظ الحسابات عناصر مقنعة كافية والمناسبة لتحديد ما إذا كانت المعلومات الواردة في الكشوف المالية والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.
دال	0.003	**0.333	يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية.
دال	0.000	**0.421	يجب على محافظ الحسابات أن يتحصل على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.
دال	0.015	*0.271	يحصل محافظ الحسابات من الإدارة على تصريحات كتابية تبين فيها أن الإدارة قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به وتؤكد أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية هي معقولة.
غ دال	0.687	-0.046	يطلب محافظ الحسابات من الإدارة إرسال تصريحات تؤكد فيها تقديمها له كل المعلومات ذات دلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة، وأن كل المعلومات مقيدة وموضحة في الكشوف المالية.

يستخدّم محافظ الحسابات أعمال المدقّق الداخلي عند تقييمه لأعمال التدقيق الداخلي ومدى ملائمتها لإحتياجات التدقيق وأن بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.	0.456**	0.000	دال
يقيم محافظ الحسابات أعمال التدقيق الداخلي بناء على مضمون ومحتوى تقرير التدقيق الداخلي.	0.032	0.780	غ دال
يستعين محافظ الحسابات بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة	0.206	0.067	غ دال
يتفق محافظ الحسابات مع الخبير الذي عينه من خلال إقرار خطي حول الدور والمسؤوليات المترتبة عن كل منهما مع إلّزام الخبير المعين من طرفه بقواعد السرية المهنية.	0.491**	0.000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 21

من النتائج الإرتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثالث أن معظمها تمتاز بالإتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الإرتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الإحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الإرتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في معظم عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكلها إرتباطات طردية، إلا أن هناك خمس عبارات لم تكن مرتبطة مع إجمالي المحور وهي العبارات (15،16، 2،3،13) إذا هذه العبارات ليست متنسقة مع ما وضعت لقياسه ولكن نقول أن معظم عبارات المحور الثالث صادقة ومتنسقة، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (3-8) يوضح مدى الإتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

المحور الرابع : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها.			
العبارة	معامل الإرتباط	قيمة المعنوية	النتيجة
يعد محافظ الحسابات تقرير يبدي رأيه حول الكشف المالية في شكل تقرير وفق نموذج المعيار الجزائري للتدقيق.	0.439**	0.000	دال
يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يوضح فيه رأيه بشكل صريح في شأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة.	0.526**	0.000	دال

دال	0.000	**0.437	يتأسس رأي محافظ الحسابات بمعرفة ما إذا كان إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على إختلالات معتبرة.
دال	0.000	**0.509	يعبر محافظ الحسابات برأي غير معدل في تقريره إذا إستخلص أنه قد تم إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها وفق المرجع المحاسبي المطبق.
دال	0.000	**0.409	يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذا حفظها للفترة القانونية.
دال	0.000	**0.515	يجمع محافظ الحسابات ملفات العمل بما يتلائم مع حجم وطبيعة الكيان على أن يحصل من خلال ذلك على فهم شامل لعملية التدقيق.
دال	0.002	**0.334	محافظ الحسابات غير الملزم بتدوين كل الملاحظات والنتائج المتوصل إليها في ملفات عمله.
دال	0.000	**0.398	يسهل التوثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية ويجمعها في ملفات العمل الدائمة والدورية.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 21

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الرابع أنها تمتاز بالإتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الإحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور الرابع هي أقل من مستوى دلالة 0,05 ، وكلها إرتباطات طردية متوسطة، ومنه نقول أن عبارات المحور الرابع صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (3-9) يوضح مدى الإتساق الداخلي لعبارات المحور الخامس

المحور الخامس : العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية			
العبارة	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة
يحرص محافظ الحسابات لتنمية قدراته بالمشاركة بانتظام في دورات تكوينية أو ملتقيات حول المعايير التدقيق الجزائرية.	0.002	0.987	غ دال
هناك غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات في الجزائر.	**0.695	0.000	دال
تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق لجزائرية (NAA).	**0.521	0.000	دال

هناك نقص في الفهم والإطلاع الجيدين على نصوص معايير الجزائرية للتدقيق لدى محافظي الحسابات مما يخلق صعوبة للمدقق في الوفاء بمتطلبات المعايير.	0.506**	0.000	دال
إن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائرية (NAA) دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري.	0.284*	0.011	دال
ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة.	0.105	0.356	غ دال
محافظي الحسابات لديهم المؤهلات التعليمية والمهنية الكافية لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بدقة وصرامة.	0.431	0.000	دال
هناك قصور لدى الهيئات المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للانتقال إلى معايير التدقيق الجزائرية.	0.251*	0.025	دال
الإصدار التدريجي لمعايير التدقيق الجزائرية على أساس الأهمية النسبية خلق صعوبة في تنفيذها.	0.534**	0.000	دال
هناك منافسة غير عادلة بين محافظي الحسابات تحيل دون تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية.	0.455**	0.000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 21

من النتائج الإرتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثالث انها تمتاز بالإتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الإرتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الإحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الإرتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0,05، وكلها إرتباطات طردية، ماعدا العبارتين الأولى والسادسة لم تكن لها دلالة إحصائية، ومنه نقول أن عبارات المحور الثالث صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه ماعدا العبارتين الأولى والسادسة.

ثانيا - حساب ثبات الإستبيان (معامل Cronbach's Alpha) :

الثبات يعني أن يكون الإستبيان قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر في نفس الظروف. وتوجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الإستبيان. وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات محاور إستبيان الدراسة، من خلال إستخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ.

جدول رقم (3-10): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

Cronbach's Alpha			أبعاد ومحاور الاستبيان
النتيجة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	
ثابت	10	0.779	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الأول
ثابت	07	0.680	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الثاني
ثابت	17	0.634	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الثالث
ثابت	08	0.722	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الرابع
ثابت	10	0.671	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الخامس
ثابت	52	0.839	جميع عبارات الاستبيان

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ذات قيم مرتفعة في جميع محاور الاستبيان وأن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.839 وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 مما يدل على ثبات أداة الدراسة وتجدر الإشارة أنه معامل Cronbach's Alpha كلما اقتربت قيمته من 01 دل على أن قيمة الثبات مرتفعة.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها

بعد عملية إسترجاع الإستبيانات وتفسيرها وتفرغها في البرنامج الإحصائي SPSS21 تتم عملية عرض النتائج من خلال تحديد خصائص العينة ثم معرفة إتجاهات إجابات العينة حول كل العبارات والمحاور لنصل في الأخير لإختبار فرضيات الدراسة كما يلي :

المطلب الأول : التحليل الوصفي للبيانات الشخصية

بالنسبة للبيانات الشخصية سوف نلخصها في الجدول التالي :

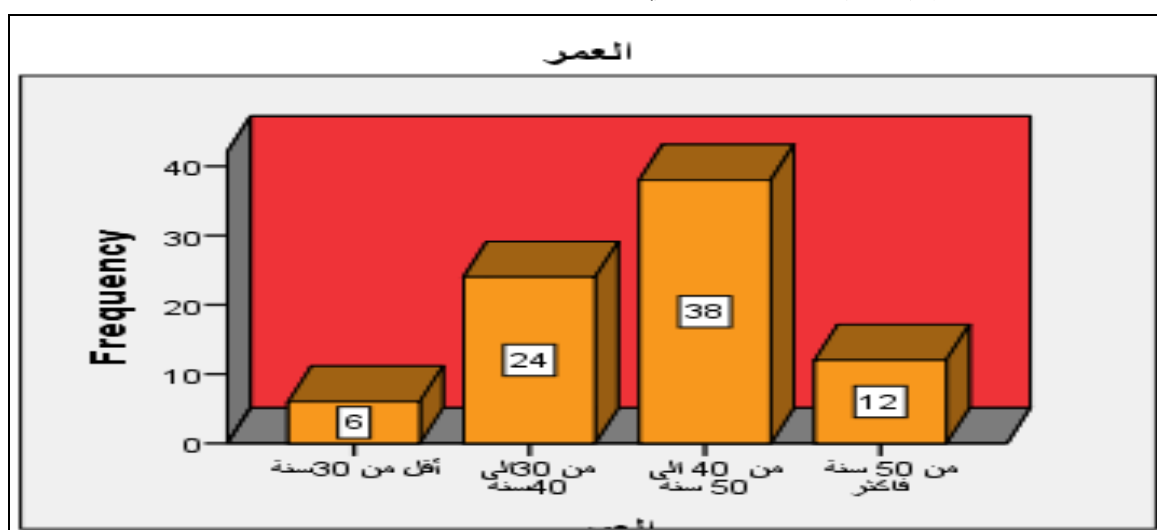
جدول رقم (3-11): يبين توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات المعلومات الشخصية

النسبة	التكرار	البيان	
7.5	6	أقل من 30 سنة	العمر
30.0	24	من 30 إلى 40 سنة	
47.5	38	من 40 إلى 50 سنة	
15.0	12	من 50 سنة فأكثر	
27.5	22	ليسانس	الدرجة العلمية
25.0	20	ماستر	
2.5	2	ماجستير	
42.5	34	دكتوراه	
2.5	2	شهادة مهنية	المهنة
5.0	4	خبير محاسبي	
58.8	47	محافظ حسابات	
36.3	29	اكاديمي متخصص	
12.5	10	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
27.5	22	من 5 إلى 10 سنوات	
45.0	36	من 10 إلى 15 سنة	
15.0	12	من 15 سنة فأكثر	
100,0	80	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات Spss.

أولاً- بالنسبة لمتغيرة العمر : من خلال الجدول أعلاه والخاص بالمعلومات حسب متغيرة العمر نلاحظ تباين في الأعمار وأن الفئة العمرية (من 40 إلى 50 سنة) هي الأكبر بنسبة مئوية 47.5%، وهي عالية، ثم تأتي الفئة (من 30 إلى 40 سنة) بنسبة 30 %، أي أن أفراد العينة معظمهم من أصحاب الخبرة في مجال تخصصهم ثم تأتي أقل فئتين هما الأولى بنسبة 7.5 %، والأخير بنسبة متساوية 15 %، والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب العمر كما يلي :

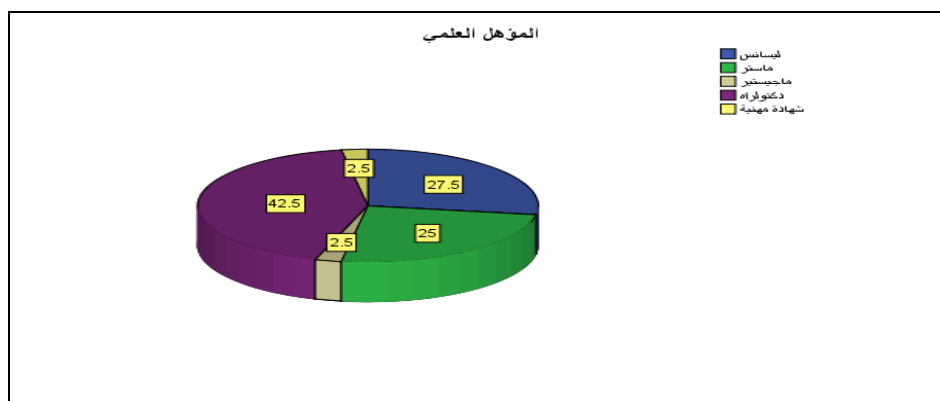
الشكل رقم (3-1) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من برنامج Spss.

ثانياً- بالنسبة لمتغيرة المؤهل العلمي : نجد أن نسبة 42.5 % من عينة الدراسة لديهم شهادة الدكتوراه كون أن معظم أفراد العينة من الاساتذة، اما المرتبة الثانية فهم لحاملي شهادة ليسانس بنسبة 27.5% تليها حاملي شهادة الماستر بنسبة 20 %، بينما النسبة الاضعف فهم من لديهم شهادة الماجستير والشهادات المهنية بنسبة تقدر 2.5%، والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية كما يلي :

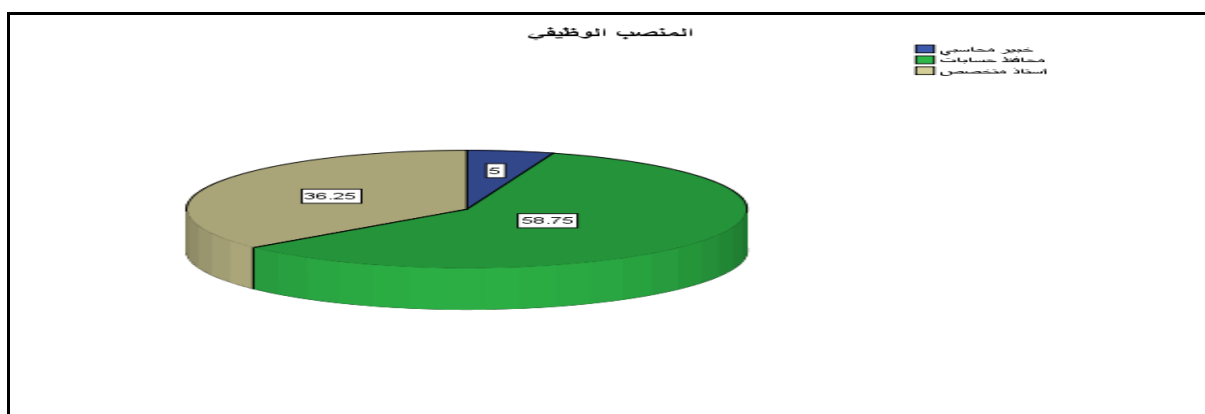
الشكل رقم (3-2) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من برنامج Spss.

ثالثاً- توزيع أفراد العينة تبعاً للمهنة : من الجدول أعلاه نجد أن أغلب أفراد العينة من محافظي الحسابات بنسبة 58.8 %، وهي نسبة عالية مقارنة بباقي المناصب لأنه بالأساس مجتمع الدراسة يتكون من عدد كبير من محافظي الحسابات أكثر من الوظائف الأخرى، بينما جاءت نسبة الأكاديميين المتخصصين في الرتبة الثانية بنسبة 36.3 %، وأقل نسبة كانت للخبراء المحاسبين بنسبة 5 % والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المهنة كما يلي :

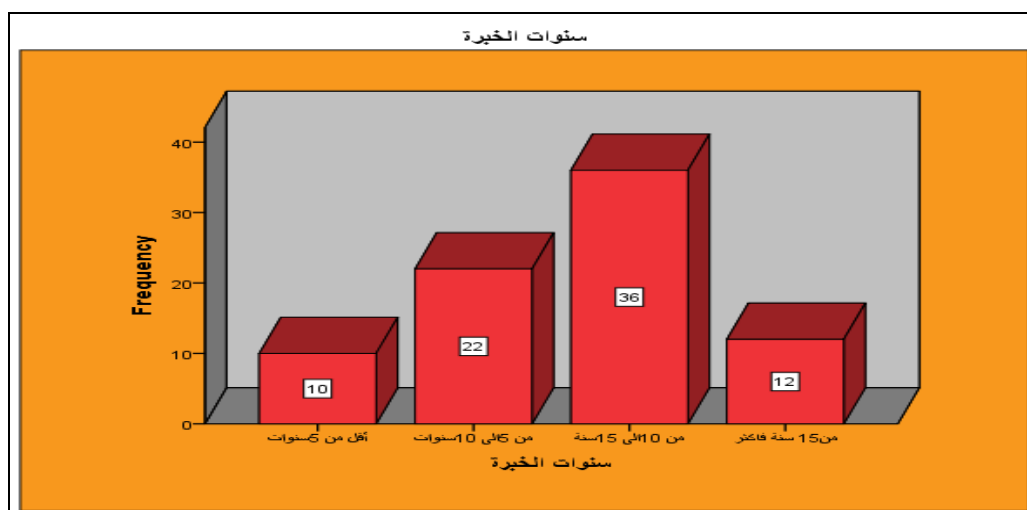
الشكل رقم (3-3) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة



المصدر: من برنامج Spss.

رابعاً- بالنسبة لمتغيرة الخبرة : نجد أن أعلى مدة خدمة هي 58 سنة ، وأن أقل مدة هي سنة ، ولقد تم تجميع سنوات الاقدمية في فئتين حتى تسهل لنا المقارنة ، حيث وجدنا ان من لديهم خبرة اكثر من 10 سنوات نسبتهم 52.9% من عينة الدراسة ، اما ما نسبتهم 47.1% لديهم اقدمية أقل من 10 سنوات والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب الاقدمية كما يلي :

الشكل رقم (3-4) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من برنامج Spss.

المطلب الثاني : التحليل الوصفي لإجابات وإتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الإستبيان

سننطلق إلى عرض وتحليل نتائج هاته الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي سبق ذكره في المبحث الأول، وحتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الإستبيان في جدول ورتبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الإستبيان، وتم حساب من النسب المئوية المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين إعتقادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

الفرع الأول : دراسة إتجاهات إجابات العينة حول مدى إطلاع محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى مدى إطلاع محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية كما يلي:

جدول رقم (03-12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الترتيب	الإتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	لديك إطلاع كافي بمعايير التدقيق الجزائرية.	4.30	0.560	4	موافقون بدرجة عالية
02	المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)	4.38	0.986	2	موافقون بدرجة عالية
03	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية مرشدا وضابطا لعمل محافظ الحسابات.	4.50	0.871	1	موافقون بدرجة عالية
04	إن الإصدارات الحالية لمعايير التدقيق الجزائرية تحسن وتطور من مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.	4.36	0.815	3	موافقون بدرجة عالية
05	إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يوحد من ممارسات مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، ويحد من الاختلافات والتباين لها.	4.28	0.954	5	موافقون بدرجة عالية

06	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يفيد في تقريب وجهات النظر وتخفيض فجوة التوقعات بين محافضي الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماته.	4.18	1.028	6	موافقون بدرجة عالية
07	تنص معايير التدقيق الجزائرية بشكل كامل على الإجراءات الواجب الإلتزام بها من طرف محافظ الحسابات.	2.48	0.900	9	محايدون
08	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات.	3.68	1.300	8	موافقون
09	تستجيب معايير التدقيق الجزائرية المعتمدة حاليا لإحتياجات محافضي الحسابات في الجزائر.	2.43	0.978	10	محايدون
10	المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملية للقوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة للمهنة وبالأخص القانون 01-10 وهذا في إطار تحسين وتطوير المهنة.	3.70	1.060	7	موافقون
مدى إطلاع محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية		3.8263	0.31572	درجة موافقة عالية	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء وإتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدون إتجاه عبارات المحور الأول: المتعلق بقياس مدى إطلاع محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ : 3.82، وبانحراف معياري قدر: 0.315، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لإتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد وعي وإدراك بدرجة عالية لدى المتخصصين في مجال المحاسبة على إطلاع محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية وفيما يلي ترتيب ثلاث عبارات الأولى حسب أهميتها لدى أفراد العينة حسب وجهة نظرهم كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 03: - [تعتبر معايير التدقيق الجزائرية مرشدا وضابطا لعمل محافظ الحسابات.] : نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ : 4.50 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.21 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون بدرجة

عالية على أن معايير التدقيق الجزائرية تظبط وترشد عمل محافظ الحسابات، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 02 :- [المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA):] نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.38، وبإنحراف معياري كبير قدره 0.986 مما يبين التشتت الواضح بين الإجابات على هذه العبارة، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون بدرجة عالية على أن المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 04 :- [إن الإصدارات الحالية لمعايير التدقيق الجزائرية تحسن وتطور من مهنة محافظة الحسابات في الجزائر] : نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الثالثة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.36، وإنحراف معياري قدره 0.815 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.21 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون بدرجة عالية على أن الإصدارات الحالية لمعايير التدقيق الجزائرية طورت في مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

بينما هناك عبارتين إتجهتا إلى المحايد وهما العبارة السابعة والتاسعة ولكن لم تؤثر على المستوى العام ودرجة إدراك أفراد العينة لمعايير التدقيق الجزائرية.

ويمكننا الإجابة من خلالها على الفرضية التي تقول أن أفراد العينة لديها إطلاع على معايير التدقيق الجزائرية في عينة الدراسة.

الفرع الثاني : دراسة إتجاهات إجابات العينة حول مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط كما يلي:

جدول رقم (03-13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Déviation	الإتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يحصل محافظ الحسابات من إدارة الكيان على الإعراف بإدراكها وتحمل مسؤولياتها عند الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن مسؤوليته تتحصر في إبداء الرأي بناء على تدقيقه.	3.99	0.849	3 موافقون
02	يطلب محافظ الحسابات من إدارة الكيان تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة ويجب أن يدون كل إختلاف محتمل.	3.63	0.919	6 موافقون
03	لا يقبل محافظ الحسابات تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سببا معقولا 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.	4.18	1.065	1 موافقون
04	يعد محافظ الحسابات إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة وفقا لطبيعة المهمة المسندة له، محددا برنامج عمل بشكل مفصل لطبيعة ونطاق الواجبات المطلوبة.	4.10	0.922	2 موافقون
05	يقوم محافظ الحسابات بتحيين وتغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل كلما إقتضت الضرورة ذلك.	3.68	0.911	5 موافقون
06	يدرج محافظ الحسابات في وثائق التدقيق الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل وكل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق، وكذلك أسباب هذه التغيرات.	3.53	0.941	7 موافقون
07	قبل بداية مهمة التدقيق الأولية يقوم محافظ الحسابات بالقيام بالإجراءات المتعلقة بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاصة وكذلك التواصل مع محافظ الحسابات السابق في حالة تغييره طبقا للقواعد الأخلاقية المنصوص عليها.	3.91	0.860	4 موافقون
مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط		3.8571	0.40150	موافقون

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء وإتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين إتجاه عبارات المحور الثاني: المتعلق بقياس مستويات مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط، حيث نجد أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.85، وبانحراف معياري قدر: 0.401 وهو تشتت صغير ويشير إلى تقارب أراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لإتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه وحسب رأي المتخصصين في مجال المحاسبة هناك تطبيق من طرف محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط وفيما يلي ترتيب العبارات الثلاث الأولى حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة حسب وجهة نظرهم كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم 03: - [لا يقبل محافظ الحسابات تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سببا معقولا 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]: نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.18 وانحراف معياري كبير جدا 1.065 مما يدل على الاختلاف الواضح في الإجابات بين افراد العينة، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون على أن محافظ الحسابات لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سببا معقولا لفعل ذلك وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم: 04 - [يعد محافظ الحسابات إستراتيجية عامة للتدقيق مكية وفقا لطبيعة المهمة المسندة له، محددا برنامج عمل بشكل مفصل لطبيعة ونطاق الواجبات المطلوبة.]: نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.10 وانحراف معياري كبير قدره 0.922 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون على أنه يعد محافظ الحسابات إستراتيجية عامة للتدقيق مكية وفقا لطبيعة المهمة المسندة له، محددا برنامج عمل بشكل مفصل لطبيعة ونطاق الواجبات المطلوبة وهذا حسب رأي افراد العينة .

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم: 01 - [يحصل محافظ الحسابات من إدارة الكيان على الإعراف بإدراكها وتحمل مسؤولياتها عند الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن

مسؤوليته تنحصر في إبداء الرأي بناء على تدقيقه.]: نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الثالثة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.99 وإنحراف معياري قدره 0.849 ، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة) وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون على أن محافظ الحسابات يحصل من إدارة الكيان على الإعتراف بإدراكها وتحمل مسؤولياتها عند الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن مسؤوليته تنحصر في إبداء الرأي بناء على تدقيقه. وهذا حسب وجهة نظر المتخصصين في مجال المحاسبة.

نستنتج أخيرا ومن نتيجة إختبار الفرضية أن محافظي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير

التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط

الفرع الثالث : دراسة إتجاهات إجابات العينة حول مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات:

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات كما يلي:

جدول رقم (03-14): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	إنحراف المعياري Std. Deviation	الدرجة	الإتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يحرص محافظ الحسابات على إستخدام مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية الكشوف المالية.	4.35	0.858	2	موافقون بدرجة عالية
02	يأخذ محافظ الحسابات بعين الإعتبار تكلفة الحصول على العناصر المقنعة وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها.	3.75	0.935	7	موافقون
03	يحدد محافظ الحسابات وضع إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان، والتي قد تولد خطر إختلالات معتبرة.	3.58	1.065	10	موافقون
04	يتوجب على محافظ الحسابات الحصول على أدلة مثبته مكمله لإزالة الشكوك لديه حول مصداقية الرد على طلب التأكيد.	3.41	1.229	16	موافقون بدرجة عالية

05	يحصل محافظ الحسابات على التأكيدات الخارجية من الغير التي تمكنه من ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية للكيان.	3.44	1.271	15	موافقون
06	يقوم محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق الأولية بجمع العناصر المقنعة والكافية والمناسبة تسمح له بضمان أن أرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم نقلها بشكل صحيح وهي نفسها أرصدة الإفتتاحية للسنة الجارية.	4.56	0.709	1	موافقون بدرجة عالية
07	يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التحليلية أثناء التعرف على الكيان ومحيطه محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.	3.28	1.147	17	محايدون
08	يستخدم محافظ الحسابات السبر في التدقيق من أجل الحصول على قاعدة معقولة لإستنتاج المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة.	3.49	1.067	613	موافقون
09	يجمع محافظ الحسابات عناصر مقنعة كافية والمناسبة لتحديد ما إذا كانت المعلومات الواردة في الكشوف المالية والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.	3.50	1.169	12	موافقون
10	يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية.	3.54	1.090	11	موافقون
11	يجب على محافظ الحسابات أن يتحصل على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.	3.91	1.021	6	موافقون
12	يحصل محافظ الحسابات من الإدارة على تصريحات كتابية تبين فيها أن الإدارة قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به وتؤكد أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية هي معقولة.	3.58	0.897	9	موافقون

13	يطلب محافظ الحسابات من الإدارة إرسال تصريحات تؤكد فيها تقديمها له كل المعلومات ذات دلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة، وأن كل المعلومات مقيدة وموضحة في الكشف المالية.	3.48	1.113	14	موافقون
14	يستخدم محافظ الحسابات أعمال المدقق الداخلي عند تقييمه لأعمال التدقيق الداخلي ومدى ملائمتها لإحتياجات التدقيق وأن بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.	3.91	0.944	5	موافقون
15	يقيم محافظ الحسابات أعمال التدقيق الداخلي بناء على مضمون ومحتوى تقرير التدقيق الداخلي.	3.66	1.078	8	موافقون
16	يستعين محافظ الحسابات بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة	4.21	0.822	4	موافقون بدرجة عالية
17	يتفق محافظ الحسابات مع الخبير الذي عينه من خلال إقرار خطي حول الدور والمسؤوليات المترتبة عن كل منهما مع التزام الخبير المعين من طرفه بقواعد السرية المهنية.	4.25	1.025	3	موافقون بدرجة عالية
مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات					
		3.758	0.303		موافقون

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء وإتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين إتجاه عبارات المحور الثالث: المتعلق بقياس مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات، حيث نجد أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.75، وبانحراف معياري قدر: 0.303 وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لإتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات وهذا حسب المتخصصين في مجال المحاسبة وفيما يلي ترتيب أهم ثلاث عبارات حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 06 :- [يقوم محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق الأولية بجمع العناصر المقتنعة والكافية والمناسبة تسمح له بضمان أن أرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم نقلها بشكل صحيح وهي نفسها أرصدة الإفتتاحية للسنة الجارية.]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.56 وإنحراف معياري 0.709 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.20 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون بدرجة عالية على ان محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق الأولية يقوم بجمع العناصر المقتنعة والكافية والمناسبة تسمح له بضمان أن أرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم نقلها بشكل صحيح وهي نفسها أرصدة الإفتتاحية للسنة الجارية، وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 01 :- [يحرص محافظ الحسابات على استخدام مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية الكشف المالية]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.35 وإنحراف معياري كبير 0.858 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.20 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون وبدرجة عالية على أن محافظ الحسابات يحرص على استخدام مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية الكشف المالية، وهذا حسب وجهة نظر المتخصصين في مجال المحاسبة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 17:- [يتفق محافظ الحسابات مع الخبير الذي عينه من خلال إقرار خطي حول الدور والمسؤوليات المترتبة عن كل منهما مع إلزام الخبير المعين من طرفه بقواعد السرية المهنية]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.25 وإنحراف معياري قدره 1.025 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.20 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون وبدرجة عالية على أن محافظ الحسابات يتفق مع الخبير الذي عينه من خلال إقرار خطي حول الدور والمسؤوليات المترتبة عن كل منهما مع إلزام الخبير المعين من طرفه بقواعد السرية المهنية، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

أخيرا وبشكل عام يمكننا القول أن عينة الدراسة مدركة لمفهوم مدى تطبيق محافضي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات. الفرع الرابع : دراسة إتجاهات إجابات العينة حول مدى تطبيق محافضي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والفرع توثيق لها.

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى مدى تطبيق محافضي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها كما يلي:

جدول رقم (03-15): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Déviation	الإتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يعد محافظ الحسابات تقرير يبدي رأيه حول الكشف المالية في شكل تقرير وفق نموذج المعيار الجزائري للتدقيق.	3.86	1.052	5 موافقون
02	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يوضح فيه رأيه بشكل صريح في شأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة.	4.09	0.917	2 موافقون
03	يتأسس رأي محافظ الحسابات بمعرفة ما إذا كان إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على إختلالات معتبرة.	3.94	0.643	4 موافقون
04	يعبر محافظ الحسابات برأي غير معدل في تقريره إذا إستخلص أنه قد تم إعداد الكشف المالية في جميع جوانبها وفق المرجع المحاسبي المطبق.	3.79	0.977	6 موافقون
05	يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذا حفظها للفترة القانونية.	4.03	0.856	3 موافقون
06	يجمع محافظ الحسابات ملفات العمل بما يتلائم مع حجم وطبيعة الكيان على أن يحصل من خلال ذلك على فهم شامل لعملية التدقيق.	3.76	1.058	7 موافقون
07	محافظ الحسابات غير الملزم بتدوين كل الملاحظات والنتائج المتوصل إليها في ملفات عمله.	3.44	0.884	8 موافقون

08	يسهل التوثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وجمعها في ملفات العمل الدائمة والدورية.	4.14	0.838	1	موافقون
مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها					
		3.8797	0.40587		موافقون

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء وإتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين إتجاه عبارات المحور الثاني: المتعلق بقياس مستويات مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها ، حيث نجد أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.877 وبانحراف معياري قدر: 0.405 وهو تشتت صغير ويشير إلى تقارب أراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لإتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه وحسب رأي المتخصصين في مجال المحاسبة هناك تطبيق من طرف محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بعملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها وفيما يلي ترتيب العبارات الثلاث الأولى حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة حسب وجهة نظرهم كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 08:- [يسهل التوثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وجمعها في ملفات العمل الدائمة والدورية.]: نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.14 وانحراف معياري كبير جدا 0.838 مما يدل على الاختلاف الواضح في الإجابات بين أفراد العينة، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون على انه يسهل توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وجمعها في ملفات العمل الدائمة والدورية وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 02 - [يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يوضح فيه رأيه بشكل صريح في شأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة] : نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.09 وانحراف معياري كبير قدره 0.917 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون على أنه يعد محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقرير يوضح فيه رأيه بشكل صريح في شأن

معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة ، وهذا حسب رأي افراد العينة .

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 05 - [يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذا حفظها للفترة القانونية] : نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الثالثة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.03 وإنحراف معياري قدره 0.856 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة) وهذا يدل أن معظم إتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون على أن محافظ الحسابات يقوم بالإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذا حفظها للفترة القانونية. وهذا حسب وجهة نظر المتخصصين في مجال المحاسبة .

نستنتج أخيرا ومن نتيجة إختبار الفرضية أن محافظي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير

التدقيق الجزائرية المتعلقة في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها

الفرع الخامس : دراسة إتجاهات إجابات العينة حول العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية كما يلي:

جدول رقم (03-16): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الخامس

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	إنحراف المعياري Std. Deviation	الإتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يحرص محافظ الحسابات لتنمية قدراته بالمشاركة بانتظام في دورات تكوينية أو ملتقيات حول المعايير التدقيق الجزائرية.	3.91	1.127	5 موافقون
02	هناك غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات في الجزائر.	4.04	1.277	3 موافقون
03	تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق لجزائرية (NAA)	3.88	1.277	6 موافقون
04	هناك نقص في الفهم والإطلاع الجديدين على نصوص معايير الجزائرية للتدقيق لدى محافظي الحسابات مما يخلق صعوبة للمدقق في الوفاء بمتطلبات المعايير.	3.61	1.085	8 موافقون

05	إن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائرية (NAA) دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري.	4.31	0.789	1	موافقون بدرجة عالية
06	ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة.	4.21	0.852	2	موافقون بدرجة عالية
07	محافظي الحسابات لديهم المؤهلات التعليمية والمهنية الكافية لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بدقة وصرامة.	2.70	1.107	10	محايدون
08	هناك قصور لدى الهيئات المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للانتقال إلى معايير التدقيق الجزائرية.	3.66	1.078	7	موافقون
09	الإصدار التدريجي لمعايير التدقيق الجزائرية على أساس الأهمية النسبية خلق صعوبة في تنفيذها.	3.21	0.924	9	محايدون
10	هناك منافسة غير عادلة بين محافظي الحسابات تحيل دون تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية.	3.43	1.516		موافقون
العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية		3.696	0.4350		موافقون

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء وإتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين إتجاه عبارات المحور الثالث : المتعلق بقياس العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث نجد أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.69 وبانحراف معياري قدر: 0.435 وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لإتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد عوائق تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية وهذا حسب المتخصصين في مجال المحاسبة وفيما يلي ترتيب أهم ثلاث عبارات حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 05 :- [إن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائرية (NAA) دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري]: نلاحظ أنها إحتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط

حسابي بلغ: 4.31 وانحراف معياري 0.789 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.20 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون بدرجة عالية على أن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائية (NAA) دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري. وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 06 :- [ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة]. نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.21 وانحراف معياري كبير 0.852 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 4.20 إلى 5 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون بدرجة عالية على أن ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة، وهذا حسب وجهة نظر المتخصصين في مجال المحاسبة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 02 :- [هناك غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات في الجزائر]. نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.04 وانحراف معياري قدره 1.277 وهو تشتت كبير بين الإجابات، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة إيجابية وموافقون على أن هناك غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات في الجزائر. وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

أخيرا وبشكل عام يمكننا القول ان عينة الدراسة مدركة لمفهوم العوائق التي تحول في تطبيق

محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائية

المطلب الثالث : إختبار فرضيات الدراسة

قبل إختبار الفرضيات وتطبيق الأدوات الإحصائية والإختبارات يجب أولاً معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أو لا، ولأن حجم العينة أكبر من 30 إذا البيانات تقترب للتوزيع الطبيعي وسوف نتأكد من ذلك من خلال إختبارات شابيرو و سيمنروف وذلك قصد معرفة تطبيق الإختبارات المناسبة.

الفرع الأول : إختبار التوزيع الطبيعي

نستخدم هذا الإختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أو لا ولمعرفة ذلك نستخدم إختبارين معروفين هما (Kolmogorov-Smirnov) وإختبار (Shapiro-Wilk) وهذا بوضع الفرضيتين التاليتين عند مستوى دلالة : 0,05.

$$\left. \begin{array}{l} H_0 : \text{البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً.} \\ H_1 : \text{البيانات لا تتبع توزيعاً طبيعياً.} \end{array} \right\}$$

في دراستنا لدينا ثلاث محاور، وبعد إدخال البيانات للبرنامج الإحصائي Spss تحصلنا على النتائج التالية:

والجدول التالي بين نتيجة إختبار التوزيع الطبيعي : (Tests of Normality)

جدول رقم (03-17): نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة

نوع التوزيع	Shapiro-Wilk شابيرو-ويلك			Kolmogorov-Smirnov ^a كلومنجوروف-سيمر نوف			إختبار نوع التوزيع
	Sig. القيمة الإحتمالية	درجة الحرية df	القيمة الإحصائية للإختبار	Sig. القيمة الإحتمالية	درجة الحرية df	القيمة الإحصائية للإختبار	البيانات إجابات العينة نحو محاور الإستبيان
طبيعي	0.062	80	0.971	0.073	80	0.095	بيانات المحور 01
طبيعي	0.052	80	0.947	0.050	80	0.164	بيانات المحور 02
طبيعي	0.212	80	0.979	0.096	80	0.091	بيانات المحور 03
طبيعي	0.060	80	0.930	0.070	80	0.183	بيانات المحور 04
طبيعي	0.051	80	0.940	0.053	80	0.113	بيانات المحور 05

قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

ومن خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أكبر من 50 فرد فإننا نستدل بنتائج إختبار (Kolmogorov-Smirnova) وتظهر أن مستوى قيم الإحتمالية (sig) لبيانات المستجوبين نحو إجمالي عبارات المحور الأول : بلغت $0.073 = sig$ هي أكبر من (0,05)، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثاني: بلغت 0,050 وهي مساوية لـ (0,05)، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثالث: بلغت $0.096 = sig$ وهي أكبر من (0,05)، وللمحور الرابع بلغت 0.070 وللخامس بلغت 0,053 وبما ان كل قيم المعنوية اكبر من 0,05 نقبل الفرض الصفري أي أنه تدل نتائج إختبار (Tests of Normality) على إتباع بيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي، ومنه في دراستنا سنستخدم الإختبارات المعلمية في تحليل إجابات وأراء أفراد العينة وإختبار فرضيات الدراسة.

الفرع الثاني : إختبار الفرضيات

أولاً- شرح الأداة إحصائية لإختبار فرضيات الدراسة : للتحقق من صحة فرضيات الدراسة تم إستخدام إختبار (One-Sample T-Test) ويعد هذا الإختبار من الإختبارات الإحصائية المهمة وشائعة الإستخدام بشكل واسع من الباحثين في دراساتهم حيث يهدف إلى الكشف عن وجود إختلاف معنوي (Significant Difference) بين متوسط إجابة المستجوبين (المتوسط الحقيقي) نحو كل محور من محاور الإستبيان والمتوسط الفرضي (Constant)، بمعنى أنه يفيد في فحص إجابات المستجوبين فيما إذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجاباتهم و القيمة الثابتة (المتوسط الفرضي)، ويتم تحديد القيمة النظرية للمتوسط الفرضي وفقا للعلاقة التالية¹: $a = \frac{(H+L)}{2}$ حيث

$$\left. \begin{array}{l} H : \text{تمثل قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس؛ } a : \text{(Constant)} \\ L : \text{تمثل قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس.} \end{array} \right\}$$

وفي دراستنا فإن سلم القياس إستجابات المستجوبين هو سلم ليكارت الخماسي:

$$\frac{(H + L)}{2} = a = \frac{(5 + 1)}{2} = 3$$

¹ مصطفى طويطي، التحليل الإحصائي لبيانات الإستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel-، دار النشر الجامعي، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 248.

ورقم 03 يمثل قيمة الوسطى (حياد) في مقياس ليكارت الخماسي، ولإتخاذ القرار فيما يتعلق إختبار صحة الفرضيات نتبع الخطوات التالية¹:

1- حساب المتوسط الحسابي (الحقيقي) (X) لإجابات افراد العينة على اجمالي عبارات لكل محور من محاور الإستبيان.

2- نختار المتوسط الفرضي وعادة ما يكون في المقياس الخماسي ليكارت بديل (محايد) ويقدر بـ3.

3- نحسب الفرق بين المتوسط الحقيقي والمتوسط الفرضي (3-X).

4- بعدها ندرس الدلالة الإحصائية لنتيجة الفرق بين (3-X)، هل هو دال أم غير دال؟.

5- ولإتخاذ القرار فيما يتعلق بالدلالة الإحصائية نستخدم: إختبارات في حالة عينة واحدة (One-Sample T-Test) ويرمز له احصائيا بالرمز (T-Test) وهي القيمة T المحسوبة.

6- إتخاذ القرار : رفض أو قبول الفرضية :

- الطريقة الأولى : مقارنة القيمة T المحسوبة مع القيمة T الجدولية، حيث إذا كانت لقيمة T

المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية **وعليه** فإننا نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة)، والقيمة T الجدولية يتم إستخراجها من جدول احصائي خاص يسمى (جدول توزيع ستودنت t) وهذا من خلال: تحديد مستوى الدلالة 0,05 وحساب درجة الحرية df حيث درجة الحرية تساوي $n-1$ ، حيث n: عدد أفراد العينة.

- الطريقة الثانية : وهي اكثر دقة وسهولة حيث عند حساب T test بالبرامج الإحصائية فإنها

تحسب لنا أيضا قيمة احتمالية يرمز لها في مخرجات برنامج SPSS بالرمز Sig حيث تتعلق بإختبار T test .

وعليه : فإنه إذا كانت قيمة Sig أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة الذي هو 0,05

فإننا فإننا نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة).

ثانيا- عرض نتائج إختبار الفرضيات الدراسة :

1- إختبار الفرضية الأولى : هناك درجة كبيرة من الوعي بمدى إطلاع محافظ الحسابات في الجزائر

لمعايير التدقيق الجزائرية ، من أجل إختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

¹ عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 148-162 (بتصرف)

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد إطلاع لمحافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)

جدول رقم : (03-18) يبين نتائج تحليل إختبار الفرضية الأولى

الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (01)	حجم العينة	Moyenne المتوسط الحسابي	Ecart type الانحراف المعياري	Différence moyenne (3-X)	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
	80	3.826	0.315	0.826	108.395	79	0,000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.826) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3-X)=0.826 وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت T=108.395 وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =79 لأن القيمة الإحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=sig) هي أقل من المستوى الدلالة 0,05، وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي يوجد إطلاع لمحافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05)، حيث ان إتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت إيجابية وبدرجة كبيرة. وبالتالي نقبل الفرضية الأولى والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي بمدى إطلاع محافظ الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية

2- إختبار الفرضية الثانية : هناك درجة كبيرة من الوعي بمدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط لدى عينة الدراسة.

من أجل إختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يطبق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05).

جدول رقم (03-19) يبين نتائج تحليل إختبار الفرضية الثانية

الدالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة	حجم العينة	Moyenne المتوسط الحسابي	Ecart type الانحراف المعياري	Différence moyenne (3-X)	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
بالمحور (02)	80	3.875	0.4015	0.875	85.927	79	0,000	دال

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.857) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ $(3-X) = 0.857$ وهو دال إحصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت $T = 85.927$ وهي معنوية عند مستوى دلالة 0,05 ودرجة حرية $= 79$ لأن القيمة الإحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=sig) هي أقل من المستوى الدلالة 0,05، وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). وبالتالي نقبل **الفرضية الثانية** والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي بتطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05).

3- إختبار الفرضية الثالثة : هناك درجة كبيرة من الوعي بمدى لجوء محافظ الحسابات في الجزائر إلى المعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتنفيذ المهمة والحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، من أجل إختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يلجأ محافظ الحسابات في الجزائر إلى المعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتنفيذ المهمة والحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05).

جدول رقم (03-20) يبين نتائج تحليل إختبار الفرضية الثالثة

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (03)
دال	0,000	79	110.779	0.578	0.3034	3.758	80	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.758) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3-X)=0.758 وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت T=110.779 وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =79 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (sig=0.000) هي أقل من المستوى الدلالة 0,05، وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي يلجأ محافظ الحسابات في الجزائر إلى المعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتنفيذ المهمة والحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05)، حيث ان إتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت إيجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل **الفرضية الثالثة** والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي بلجوء محافظ الحسابات في الجزائر إلى المعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتنفيذ المهمة والحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05).

4- إختبار الفرضية الرابعة : هناك درجة كبيرة من الوعي بمدى إلتزام محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في عملية إعداد التقرير عن المهمة والتوثيق لها، من أجل إختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يلتزم محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في عملية إعداد التقرير عن المهمة والتوثيق لها من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05).

جدول رقم (03-21) يبين نتائج تحليل إختبار الفرضية الرابعة

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (03)
دال	0,000	79	85.497	0.879	0.4058	3.879	80	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.879) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ $0.879 = (3 - X)$ وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت $T = 85.497$ وهي معنوية عند مستوى دلالة 0,05 ودرجة حرية $79 =$ لأن القيمة الإحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت ($0.000 = sig$) هي أقل من المستوى الدلالة 0,05، وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي يلتزم محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في عملية إعداد التقرير عن المهمة والتوثيق لها من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05)، حيث أن اتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت إيجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل بالفرضية الرابعة والتي مفادها : هناك درجة كبيرة من الوعي بالتزام محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في عملية إعداد التقرير عن المهمة والتوثيق لها من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05).

5- إختبار الفرضية الخامسة : هناك درجة كبيرة من الوعي بمدى وجود صعوبات تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات في الجزائر ، من أجل إختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد صعوبات تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05).

جدول رقم (03-22) يبين نتائج تحليل إختبار الفرضية 05

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (03)
دال	0,000	79	76.000	0.696	0.4350	3.696	80	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.696) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3-X)=0.696 وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت T=76.000 وهي معنوية عند مستوى دلالة 0,05 ودرجة حرية =79 لان القيمة الإحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=sig) هي أقل من المستوى الدلالة 0,05. وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي هناك صعوبات تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائية لدى محافظي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05)، حيث ان اتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت إيجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل **الفرضية الخامسة** والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي بوجود صعوبات تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائية لدى محافظي الحسابات في الجزائر من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0,05).

ثالثا- إختبار فرضيات الفرق: لإختبار فرضية الفرق سوف نستخدم إختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، وهذا الإختبار من الإختبارات المعلمية يستخدم لمعرفة الفروقات في متوسطات إجابات العينة حسب خاصية تقسيم العينة إلى أكثر من قسمين، وفي دراستنا توجد أربعة خواص تقسم العينة لأكثر من قسمين هما (العمر، المؤهل التعليمي، الوظيفة/المهنة، الخبرة)، اذا ستكون هناك فرضية رئيسية متبوعة بخمس فرضيات جزئية كالآتي :

1- الفرضية الرئيسية : لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة ترجع إلى المعلومات الشخصية للمستجوب عند مستوى دلالة إحصائية 0,05، وإنطلاقاً من هذه الفرضية سوف نقسمها إلى خمس فرضيات جزئية.

2-الفرضيات الجزئية :

☒ الفرضية الجزئية الأولى : لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحور الأول ترجع إلى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

☒ الفرضية الجزئية الثانية : لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحور الثاني ترجع إلى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

☒ الفرضية الجزئية الثالثة : لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحور الثالث ترجع إلى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

☒ الفرضية الجزئية الرابعة : لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحور الرابع ترجع إلى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

☒ الفرضية الجزئية الرابعة : لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على المحور الرابع ترجع إلى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

وللإجابة على كل هذه الفرضيات استخدمنا إختبار ANOVA للمحاور الخمسة مع المتغيرات الشخصية، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0,05 كما يلي :

الجدول رقم (03-23): إختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمعلومات الشخصية

المحاور	الخصائص	إختبار ANOVA	قيمة المعنوية	النتيجة
	العمر	2.550	0.062	قبول الفرضية
المحور الأول	المؤهل العلمي	2.147	0.083	قبول الفرضية
	المهنة	0.480	0.621	قبول الفرضية
	الخبرة المهنية	0.870	0.460	قبول الفرضية
	العمر	3.413	0.052	قبول الفرضية
المحور الثاني	المؤهل العلمي	3.289	0.055	قبول الفرضية
	المهنة	0.766	0.468	قبول الفرضية
	الخبرة المهنية	1.746	0.165	قبول الفرضية
	العمر	12.548	0.060	قبول الفرضية
المحور الثالث	المؤهل العلمي	1.460	0.223	قبول الفرضية
	المهنة	5.211	0.058	قبول الفرضية

قبول الفرضية	0.053	5.038	الخبرة المهنية	
قبول الفرضية	0.064	9.854	العمر	
قبول الفرضية	0.054	4.198	المؤهل العلمي	المحور الرابع
قبول الفرضية	0.122	2.161	المهنة	
قبول الفرضية	0.051	11.205	الخبرة المهنية	
قبول الفرضية	0.051	8.713	العمر	
قبول الفرضية	0.883	0.291	المؤهل العلمي	المحور الخامس
قبول الفرضية	0.483	0.735	المهنة	
قبول الفرضية	0.061	5.799	الخبرة المهنية	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS.

من نتائج إختبار الفروقات بين متوسطات إجابات العينة بناء على خواص عينة الدراسة والمتمثلة في أربع خصائص كانت كلها بمستويات معنوية أكبر من 0,05 مما يجعلنا نقبل كل الفرضيات الجزئية أي لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى المعلومات الشخصية لعينة الدراسة عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

وبهذه الإختبارات نصل إلى نتيجة مفادها قبول الفرضية الرئيسية حيث انه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة تعزى لخصائص العينة عند مستوى دلالة إحصائية 0,05.

خلاصة الفصل

بعد إسقاط الدراسة الميدانية على الدراسة النظرية، حاولنا الإجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب التطبيقي، من خلال أداة الإستبيان التي تم إعدادها وتحكيمها من طرف خبراء في الميدان، وتم اثبات جودة الاداة من خلال الصدق الظاهري والبنائي واختبار معامل ألفا كرونباخ، ولقد وضعنا خمس فرضيات من أجل الإجابة على تساؤلات الدراسة التطبيقية وكل فرضية نجيب عنها بمحور من محاور الدراسة، ومن خلال ما توصلنا اليه من التحليل الوصفي لإتجاه إجابات العينة وجدنا قبول لكل الفرضيات الخاصة بمحاور الدراسة، حيث تم التوصل إلى نتائج تحقق الهدف من الدراسة مستخدمين العديد من الإختبارات الإحصائية منها إختبار التوزيع الطبيعي وإختبار ستيودنت لعينة واحدة ومن خلالها تم تأكيد قبول أفراد العينة وإدراكهم لكل محاور الدراسة، ثم إستخدمنا إختبار الفرق الذي يقيس الفروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة تعود إلى الخصائص العامة للعينة حيث من خلاله تم التوصل أنه لا توجد فروقات.

في الأخير تم تأكيد الدراسة النظرية من خلال نتائج الدراسة الميدانية، وتحقيق الهدف العام من الدراسة والتوصل إلى نتائج سوف يتم التطرق إليها في خاتمة الدراسة.

الختامة

حظيت معايير التدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدماتها على المستوى المحلي والدولي لما لها من أهمية من تقليل التفاوتات في الأداء بين المدققين الإرتقاء بالمهنة ككل.

وفي هذا السياق تحاول الجزائر جاهدة ولو بخطوات ثقيلة على غرار العديد من الدول الأخرى لمواكبة هذه التطورات من خلال العمل على تكيف منظومتها للتدقيق والمحاسبة مع ما يتوافق مع المنظومة الدولية.

حيث قامت الجزائر بعدة إصلاحات قامت بها الهيئات المشرفة على المهنة المحاسبية من بينها تطبيق النظام المالي المحاسبي كخطوة أولى للتوجه نحو معايير المحاسبية الدولية ومن خلالها التوجه إلى الممارسات المحاسبية الدولية، فقد كان لزاما عليها مرافقة هذه الإصلاحات المحاسبية بإصلاحات على مستوى مهنة التدقيق منها صدور القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتوافق مع المنظومة الدولية وعدة مراسيم تنفيذية مفسرة له، وكذا ظهور منظمات مهنية جديدة إلى أن قامت بإصدار معايير تدقيق دولية بصيغة جزائرية بهدف الإرتقاء بمستوى المهنة ومكيفة وفق البيئة الإقتصادية الجزائرية باعتبارها مطلب أساسي وضروري لمختلف الأطراف، من خلال ذلك أصدر المجلس الوطني للمحاسبة 16 معيارا في أربع مقررات وزارية مقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، ثم المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس المؤرخ في 2017 يليه مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، حيث تعتبر هذه المعايير مرجع يسترشد به المراجعين لكيفية القيام بعملية التدقيق والحكم على نوعية العمل الذي يقوم به لتقليل الأخطاء إلى غاية إعدادة لتقريره وتتمثل أهمية تطبيقها في البيئة الإقتصادية الجزائرية لتقريب الممارسات المهنية بين محافظي الحسابات في الجزائر.

ولتطبيق معايير التدقيق الجزائرية وجب تحضير أرضية ملائمة حتى تكون مقبولة في بيئة التدقيق الجزائرية، وهنا يكمن دور مجلس الوطني للمحاسبة ومختلف الهيئات المهنية الأخرى وذلك عن طريق القيام بدورات تدريبية للمهنيين في المعايير التدقيق الجزائرية علميا وعمليا معيارا معيارا وبأمثلة تطبيقية حتى يتسنى للمهنيين من فهمها وتطبيقها، وكذا تقريب مناهج الجامعات من الممارسات المهنية.

وسعيا منا إلى تحقيق أهداف الدراسة والمتمثلة أساسا في تحديد مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى مزاولي مهنة التدقيق في الجزائر، وفي سبيل الإجابة عن الإشكالية تطرقنا في دراستنا هذه

في جانبها النظري إلى فصلين الأول تناولنا من خلاله الإطار النظري للتدقيق ومحافظ الحسابات في الجزائر تطرقنا من خلاله على ماهية التدقيق، ثم إلى الإطار المفاهيمي والقانوني لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، وفي الأخير إلى الإجراءات العملية لمهنة التدقيق في الجزائر.

أما الفصل الثاني قراءة في معايير التدقيق الدولية والجزائرية وجهود تطبيقها فتناولنا فيه الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية، ثم إلى التجربة الجزائرية في تبني معايير التدقيق الدولية (معايير التدقيق الجزائرية)، أما المبحث الأخير تم التطرق إلى إسهامات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين عمل محافظي الحسابات في ظل بيئة التدقيق الجزائرية.

أما الفصل الثالث فقد قمنا بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حيث تضمن الفصل الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وكذا التحليل الإحصائي المتحصل عليها واختبار الفرضيات من خلال إستطلاعنا على العينة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وكذا أساتذة متخصصين في الميدان المحاسبي، حيث تم توزيع إستمارات إستبيان بشكلها الإلكتروني والورقي عليهم مكونة من مجموعة من الأسئلة.

وبعد معالجتنا لمختلف جوانب دراستنا في شقين الأول الجانب النظري والآخر تطبيقي إستخلصنا مجموعة من النتائج الخاصة بالفرضيات ونتائج عامة وكذلك سنقوم بعرض بعض الإقتراحات وآفاق جديدة للدراسة نوردتها كالاتي :

1- نتائج إختبار الفرضيات : من خلال محتوى الدراسة وإنطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج إختبار الفرضيات كالتالي :

- **الفرضية الثالثة :** لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى لخصائص العينة عند مستوى دلالة احصائية 0.05

- **الفرضية الرابعة :** محافظي الحسابات في الجزائر على دراية مقبولة جدا بمدى اطلاعهم بمعايير التدقيق الجزائرية،

- **الفرضية الخامسة :** يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية أثناء مراحل عملية التدقيق المتعلقة بعملية قبول المهمة والتخطيط ويلجأ محافظ الحسابات في الجزائر إلى المعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بتنفيذ المهمة والحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق و يلتزم محافظ الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في عملية إعداد التقرير عن المهمة والتوثيق لها الى حد كبير؛

- **الفرضية السادسة:** 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)، الجزائرية أبرزها ما يتعلق بالبيئة العامة لمهنة التدقيق في الجزائر

2- نتائج الدراسة : من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا للنتائج التالية

- تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بعملية قبول مهمة والتخطيط لها يساهم في ضمان المدقق لحقه في الحصول على كل الوثائق الضرورية لتنفيذ مهامه دون أية عراقيل أو قيود، كما أنه يساهم في عملية وتوفر له مجموعة من الارشادات تمكنه من الحصول على معلومات ملائمة وكافية يعتمد عليها للتخطيط السليم لعملية التدقيق

- إن بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بأدلة الاثبات أثناء مهمة التدقيق توفر له للإرشادات والتوجيهات التي تمكنه من تنفيذ المهمة بكفاءة وفعالية، حيث تحدد للمدقق لاطرق والاجراءات المناسبة لجمع كافة العناصر التي تساعده لاتمام مهمته على أكمل وجه

- يسهم تطبيق معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بعملية اعداد التقرير عن مهمة التدقيق والتوثيق لها، وذلك من خلال توفيرها للعناصر الواجب توفرها في تقرير المدقق، إضافة إلى تمكين المدقق من تأسيس رأيه حول الكشف المالية من خلال توضيح أساس وشكل الرأي، كما أنها تساعده على توثيق أعمال التدقيق من خلال تسهيل مسؤولية توثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية وتجميعها في ملفات العمل (الملف الدائم والملف الدوري)، وهذا بناء على المتطلبات الواردة في نصوص المعايير عامة

- هناك عدة معوقات تحول دون الاستخدام السليم لمعايير التدقيق الجزائرية منها مايتعلق بالبيئة المهنية ومما ما يتعلق بالسلوك المهني لمحافظ الحسابات ،كذلك عدم صدور نصوص الزامية بتطبيقا ادى ذلك الى بعض المهنيين عدم التعامل معها بجدية

- نقص عدد الدورات التدريبية والتكوينية وإن وجدت يغلب عليها الطابع الاكاديمي من جهة وعدم وجود إحتكاك بين المهنيين والأكاديميين من جهة أخرى؛

3- الإقتراحات : بناء على ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة، فإننا نقترح مايلي :

- العمل على اعداد دليل مرجعي لطبقي للمعايير لضمان التطبيق الدائم بدون صعوبات؛

- العمل على بناء نظام تشريعي متكامل يشارك في إعدادة الأكاديميين والمهنيين، وضمان التواصل الدائم بين المهنيين والهيئات المشرفة؛

- إعادة النظر في إنتماء مهنة محافظ الحسابات لوزارة المالية، وارجاعها في يد الممارسين كما كانت سابقا؛
- على المجلس الوطني للمحاسبة إصدار بقية معايير الجزائرية للتدقيق لأنه إلى غاية سنة 2018 تم إصدار 16 معيارا فقط، مقارنة مع معايير التدقيق الدولية المتكونة في مجملها 37 معيارا ؛
- على المجلس الوطني للمحاسبة القيام بدورات تكوينية عند كل إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق، بغية الفهم الجيد للممارسين للمهنة لهذه المعايير، مع الزامهم بالحضور إجباريا؛
- على المجلس الوطني للمحاسبة استخدام الوسائل الالكترونية لتوصيل المستندات، لتجاوز مشكل الغياب بسبب بعد المسافة للممارسين، وكذا لتطبيق محتوى المستندات في آن واحد من قبلهم؛
- لا بد من العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين لمساعدة الهيئات الوطنية على تبني المعايير الدولية للتدقيق، والإحتكاك مع هيئات الدول الأخرى وتبادل الخبرات مع مراجعي الدول المتقدمة؛
- تسهيل الأساتذة التعليم العالي الدائمين ممن يملكون الاعتماد لمزاولة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من إزدواجية العمل، وعدم اعتباره ضمن حالات التنافي، مما يساهم في تحسين الممارسة المهنية والأكاديمية للمهنة؛
- إجبار لجنة مراقبة النوعية محافضي الحسابات على تكوين المساعدين لهم حتى يتم ضمان تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لضمان النوعية؛
- تشكيل هيئة رقابية تهدف إلى الرقابة المستمرة على المهنيين للتأكد من صحة فهمهم وتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية؛
- يجب أن يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بوضع معايير التدقيق الجزائرية في نص تشريعي حتى يكسبها طابع إلزامية التطبيق من قبل المدققين الخارجيين؛
- يجب القيام بتحيين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إذا استدعاه الأمر من أجل مواكبة مختلف التطورات التي تمس مهنة التدقيق الخارجي عله المستوى الدولي؛
- الإسراع في إصدار باقي المعايير، حيث أن بعض المعايير التي تم إصدارها لها علاقة مباشرة بأخرى لم تصدر بعد؛
- يجب إضافة تفسيرات كملاحق لكل معيار، وعدم الإكتفاء بتقديم متطلبات المعيار، فنجد أن هناك غموض يكتنف بعض ما جاء به المعايير من متطلبات، مما أده بمزاولي المهنة إله تفسيرها كل حسب فهمه؛

- ضبط وتوحيد المصطلحات الواردة في المعايير الجزائرية بما يتوافق مع نظيرتها الدولية، كما يجب توحيد المصطلحات في كل المعايير الصادرة.
- لا بد من الإفراج عن كل المعايير الجزائرية للتدقيق الجاهزة وتقادي التقطعات التي تخلق ارتباك وتفاوت في الأداء بين مكاتب التدقيق، ولما لا إصدارها من خلال نص قانون مرفق بمنهجية مع نماذج تصميم لمهنة التدقيق تضم كل القوانين الجزائرية وما ورد في المعايير لتوحيد الممارسات بصفة اجبارية ووضع البنية التحتية لمهنة التدقيق؛
- التحسين في ترجمة المعايير الجزائرية للتدقيق من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية، حتى تكون قابلة للفهم من طرف المهنيين كي يتمكنوا من الالتزام بتطبيقها بالشكل الملائم؛
- برمجة دورات تكوينية لمزاولي مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعد كل إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق لشرح مضمونها من أجل إزالة أي غموض والإجابة عن أي استفسار حولها وكذا معرفة طريقة ومنهجية العمل وتوضيح الغرض من كل معيار حتى يتسنى لهم فهمها أكثر وتوعيتهم على كيفية تطبيقها؛
- لمواكبة التطورات والمستجدات الحاصلة في بيئة التدقيق المحمية والدولية، وخصوصا تلك التطورات التي تعرفها الخدمات المهنية للتدقيق الخارجي والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي، نوصي بضرورة تطوير مناهج التعميم العالي في ميدان التدقيق والمحاسبية.

قائمة المراجع

❖ المراجع باللغة العربية

▪ الكتب

- 1- أبو زيد، محمد خير سليم، "أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005.
- 2- أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر، عمان، 2000.
- 3- أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار صنعاء، عمان، 2009.
- 4- أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث - الإطار الدولي (أدلة ونتائج التدقيق)"، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 5- أحمد قايد نور الدين، "التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية"، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 8- إيهاب نظمي، هاني العزب، "تدقيق الحسابات الإطار النظري"، الطبعة 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
- 9- النجار فايز جمعة وآخرون، "أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي"، عمان، الأردن، دار حامد للنشر والتوزيع، 2010، ص 661.
- 10- تامر مزيد رفاعه، "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقات على دوائر العمليات في المنشأة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
- 11- حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، الطبعة 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 12- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعات الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء 1، عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.

- 13- حسين يوسف قاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، "أصول المراجعة"، الجزء 1، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، 2014/2013.
- 14- حماد طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة"، ج 2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 15- خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)"، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- 16- خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، الطبعة 2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 17- خالد أمين عبد الله، "تدقيق الحسابات"، طبعة الأولى، الشركة العربية المتحدة للتسويق والنوريات، القاهرة، مصر، 2014.
- 18- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، "الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 19- خالد عبد المنعم زكي لبيب، أمال محمد كمال وآخرون، "دراسات في المراجعة"، الطبعة 1، جهاز الكتب، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017/2016.
- 20- خلف عبدالله الوردات، "دليل التدقيق الداخلي وفقا لمعايير الدولية"، الطبعة 1، دار الورق، الأردن، 2014.
- 21- عبد الفتاح الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 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- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، الطبعة 1، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 27- محمد السيد السرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق"، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.

- 28- محمد السيد السرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة 1، 2007.
- 29- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات"، الطبعة 2، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 30- محمود السيد ناغي، "دراسات في المعايير الدولية للمراجعة- تحليل إطار للتطبيق"، الطبعة 1، مصر، مكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2000.
- 30- يوسف محمد الجربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000.

■ أطروحات والرسائل

✓ الأطروحات :

- 1- بن عيسى عبد الرحمان، "الإتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2017.
- 2- بهلولي نور الهدى، "أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر -دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة سطيف، 2018.
- 3- بوركايب محمد عبد الماجد، "معوقات مهنة تدقيق الحسابات بالجزائر في ظل خصائص بيئة المحاسبة الإلكترونية"، أطروحة دكتوراه، جامعة المدية، 2017.
- 4- تمار خديجة، "تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية -دراسة حالة الجزائر"، أطروحة الدكتوراه، جامعة مستغانم، 2017.
- 5- حلومي نبيلة، "معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 3، 2022.
- 6- سايج فايز، "أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر"، أطروحة الدكتوراه، جامعة البليدة 2، 2015.
- 8- 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، جامعة المسيلة، 2017.

- 9- عميرش إيمان، "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي - دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس- سطيف 01، 2017.
- 11- فارس رشيد عودة الخرايشة، "أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية على إستقطاب الإستثمارات الأجنبية في الأردن - دراسة تطبيقية على القطاعين الصناعي والخدمي"، أطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2015.
- 12- ريمة بصري، "المعايير الدولية و المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى تطبيقها في مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2021.

✓ الرسائل :

- 1- عمر شريقي، "مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2002.
- 2- وردة بلعيد، "مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة عينة من المراجعين والمحاسبين"، رسالة ماجستير في العلوم تجارية، جامعة المسيلة، 2014.

■ المجلات والدوريات

- 1- بطرس ميالة، "العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي"، مجلة الإقتصاد والمجتمع، العدد 6، جامعة قسنطينة، 2010.
- 2- بلقاسم بن خليفة، نذير شبرو، "أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة"، المجلد 06، العدد 01، جامعة الوادي، 2021.
- 3- بن عيسى عبد الرحمان، "إستخدامات المراجعة التحليلية في تقرير محافظ الحسابات عن قدرة شركات المساهمة في الجزائر على الإستمرارية في النشاط -دراسة حالة شركة بيو فارم-"، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد 08، العدد 02، جامعة بومرداس، 2018.
- 4- بهلولي نور الهدى، "أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة حالة الجزائر"، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، المجلد 12، العدد 24، جامعة بسكرة، ديسمبر 2018.

- 5- جلال أمل، رمضان نعمان، "دور الإتجاهات السلوكية والحكم المهني في إعداد التقديرات المحاسبية-دراسة تحليلية"- المجلة العلمية، المجلد 41، العدد 71، جامعة أسيوط ،مصر، مارس.2021
- 6- رضا جاوحدو، إيمان بن قارة، "مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية، دراسة ميدانية، مجلة النهضة"،كلية الإقتصاد والسياسة، جامعة القاهرة، المجلد 14، العدد 01، 2013.
- 7- 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، جامعة الجزائر 3، المجلد 06، العدد 03، ديسمبر 2019.
- 7- صبرينة عمروش ، بلقاسم دواح، "دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية - دراسة المعيار الدولي للتدقيق 700"، مجلة الدراسات الإقتصادية المعمقة، المجلد 04، العدد 03، السنة 2019.
- 8- عادل بولجنيب والطيب لحيلج، "أثر التقديرات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي على إدارة النتيجة - دراسة تحليلية"-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 04، العدد 06، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2019.
- 9- عبد السلام وليد، بن فرج زويينة، "معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الاثبات في الجزائر-دراسة إستطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف"، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد 08، العدد 01، 2021.
- 10- عبيد محمد، بشير لزعر حسين، "المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة"، المجلد 01، العدد 01، 2021.
- 11- عبد الله أحمد عمر بامشموس، "تطبيق معايير التدقيق الدولية"، مقال منشور في مجلة المحاسب القانوني، العدد 09، مارس 2010.
- 12- علي عبد الصمد عمر، خلادي راضية، "معيار الإتفاق حول أحكام مهمة التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية-دراسة مقارنة مع المعيار الدولي"، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية ، المجلد 05، العدد 10، جامعة المدية، سبتمبر 2018.
- 14- عمر شريقي، "مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، المجلد 12، العدد 12 ، 2012.

- 15- عميرش إيمان، بورغدة حسين، "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي-30(2)، جامعة الجلفة، المجلد 09، العدد 02، 2017.
- 16- عميرش إيمان، "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي -دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا"، العدد 08، الجزء 01، مجلة أبعاد إقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2018.
- 17- قاسمي سعيد، حيرش أحمد، "محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة حالة مكاتب التدقيق بولاية مسيلة الجزائرية، مع إمكانية الإستفادة من التجربة المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 2017، 01.
- 18- نوح لبوز، مبارك بوعلاق، "تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات"، مجلة إضافات إقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 03، العدد 02، 2019.
- 19- لعروم محمد أمين، فقير سامية، "إلتزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300"، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، المجلد 10، العدد 01، 2021.
- 20- لقلطي الأخضر، ديلمي عمر، "دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية"، المجلة العربية الإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية - جامعة الدول العربية، المجلد 40، العدد 04، ديسمبر 2020.
- 24- يركي كريم، "إجراءات المراجعة التحليلية وإستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر - دراسة ميدانية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة، المجلد 04، العدد 08، 2015.

■ الملحقيات

- 1- جغلول عماد الدين ، بهلولي نور الهدى، "الإهتمام الدولي والمحلي بمعايير التدقيق الدولية"، الملحق الوطني التكويني حول: تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات واقع وآفاق رصد المشاكل واقتراح الحلول في ظل معايير التدقيق الدولية- جامعة الوادي يوم 17 جوان 2023

- 2-جلول بوبير، عضو لجنة إعداد معايير التدقيق التابعة لمجلس الوطني للمحاسبة، "معايير التدقيق الجزائرية"، أيام دراسية بكلية العلوم التجارية والتسيير، جامعة بلعباس، يوم 12-13 مارس 2017.
- 3-حيرش أحمد، قاسمي السعيد، "تقييم لواقع مهنة وبيئة التدقيق في الجزائر، على ضوء دراسة إستطلاعية لمكاتب التدقيق - محافظة الحسابات بولاية المسيلة وبرج بوعريرج"، الملتقى العلمي الوطني حول : واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، يومي 11-12 أبريل 2018.
- 4- مختار صابة، عبد الرحمان مغاري، "مقاربة 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 الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، يومي 11-12 أبريل 2018.

❖ القوانين والمراسيم والمقررات

✓ القوانين :

- 1- القانون 90-32 المؤرخ في 12 أبريل 1990، "يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، الصادرة بتاريخ 05 ديسمبر 1990.
- 2- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، "الذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 01 ماي 1991.
- 3- القانون التجاري الجزائري، 2007.
- 4- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، "يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010.
- 5- القانون 10-08 المؤرخ في 27 أكتوبر 2010، يتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، "المتعلق بمجلس المحاسبة"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 66، الصادرة بتاريخ 03 نوفمبر 2010.
- 6- قانون 12-06 المؤرخ 12 جانفي 2012، "يتعلق بالجمعيات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، الصادر بتاريخ 15 جانفي 2012 .

✓ المراسيم :

- 1- 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"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، الصادرة بتاريخ 07 ديسمبر 1997.
- 2- 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"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، الصادرة بتاريخ 15 يناير 1992.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، "والمعلق 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، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17 أبريل 1996.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، "والذي بموجبه يتم إستحداث مجلس المحاسبة وتنظيمه"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر 1996.
- 5- 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، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 10 ديسمبر 1996.
- 6- 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"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، الصادرة بتاريخ 07 ديسمبر 1997.
- 7- 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"، الجريدة العدد 80، الصادرة بتاريخ 07 ديسمبر 1997.
- 8- المرسوم التنفيذي 01-420 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001، الذي يحدد "مرسوم الأحكام الخاصة التي تطبق على المستخدمين الذين ينتمون إلى سلك المدققين الماليين، وقائمة مناصب العمل والوظائف المطبقة لهذا السلك وشروط الالتحاق"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 2001.
- 9- المرسوم التنفيذي 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001، يعدل هذا المرسوم ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، المعدل والمتمم، الذي "يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 2001.
- 10- المرسوم التنفيذي 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001، يحدد هذا المرسوم كيفية تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 11-99 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 "والمتعلق بكيفية مراقبة إستعمال اعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 67، الصادرة بتاريخ 11 نوفمبر 2001.
- 11- المرسوم التنفيذي 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006، ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفية تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 64، الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر 2006.
- 12- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 13- المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 14- المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "المتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.

- 15- المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 16- المرسوم التنفيذي 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"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 17- المرسوم التنفيذي 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 إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين وصلاحياتهم"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 18- المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 19- المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 20- المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يتعلق بتعيين محافظي الحسابات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 21- المرسوم التنفيذي 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، "يتعلق بتعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر بتاريخ 02 فيفري 2011.
- 22- المرسوم التنفيذي 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، "المحدد للشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، الصادر بتاريخ 20 فيفري 2011.

- 23- المرسوم التنفيذي 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، "المحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، الصادر بتاريخ 20 فيفري 2011.
- 24- المرسوم التنفيذي 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011، "المحدد لشروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، الصادر بتاريخ 20 فيفري 2011.
- 25- المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، "المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها" الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، الصادر بتاريخ 01 جويلية 2011.
- 26- المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، "المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني إستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، الصادر بتاريخ 30 نوفمبر 2011.
- 27- المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، "تضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، الصادر بتاريخ 25 جويلية 2012.
- 28- 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"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، الصادر بتاريخ 26 جانفي 2013.
- 29- المرسوم التنفيذي 13-171 المؤرخ في 23 أفريل 2013، الذي يحدد يعدل ويتم أحكام المرسوم التنفيذي 11-74، "الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادر بتاريخ 05 ماي 2013.
- 30- المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، "المحدد لشروط وكيفيات سير التربص المهني إستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65، الصادرة بتاريخ 30 نوفمبر 2011.

- 31- المرسوم التنفيذي 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، "متضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره وأجرة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 25 جويلية 2012.
- 32- المرسوم التنفيذي 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 المحاسب"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادر بتاريخ 05 ماي 2013.

✓ المقررات :

- 1- وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، "المتضمن الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية (210-505-560-580)"، متوفر على الموقع الإلكتروني www.cnc.dz، تاريخ الإطلاع 17 جانفي 2023، على الساعة 16:21.
- 2- وزارة المالية، المقرر رقم 150، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، "المتضمن الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية (300-500-510-700)"، متوفر على الموقع الإلكتروني www.cnc.dz، تاريخ الإطلاع 25 جانفي 2023، على الساعة 17:40.
- 3- وزارة المالية، المقرر رقم 023 المؤرخ في 15 مارس 2017، "المتضمن الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية (520-570-610-620)"، متوفر على الموقع الإلكتروني www.cnc.dz، تاريخ الإطلاع 27 جانفي 2023، على الساعة 17:11.
- 4- وزارة المالية، المقرر رقم 077 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، "المتضمن الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية (230-501-530-540)"، متوفر على الموقع الإلكتروني www.cnc.dz، تاريخ الإطلاع 31 جانفي 2022، على الساعة 10:02.
- 5- وزارة المالية، 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"، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة.
- 6- قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994، "المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات"، الجريدة للجمهورية الجزائرية الرسمية، العدد 14، الصادرة بتاريخ 12 مارس 1995.

- 7- المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، "والذي يتضمن الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي التي تخول الحق في ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، الصادرة بتاريخ 02 ماي 1999.
- 8- المقرر المؤرخ في 13 ماي 2006، يعدل ويتم هذا المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 "والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 41، الصادرة بتاريخ 21 جويلية 2006.
- 9- القرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006، يعدل ويتم القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 "والمعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04، الصادرة بتاريخ 14 جانفي 2007.
- القرار المؤرخ في 25 يونيو 2008، يعدل هذا القرار ويتم المادة 11 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994، "المعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47، الصادرة بتاريخ 17 أوت 2008.
- 10- القرار المؤرخ في 26 مارس 2013، "الذي قرار يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، الصادر بتاريخ 29 سبتمبر 2013.
- 11- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، "الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادر بتاريخ 30 أفريل 2014.
- 12- القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، "المعلق بكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادر بتاريخ 30 أفريل 2014.
- 13- قرار وزاري مشترك، "يحدد عدد وطبيعة معامل وبرامج الاختبارات، وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017.

- 14- قرار وزاري مشترك، المؤرخة في 07 مارس 2017، "يحدد كيفية سير التكوين وكذا برنامج المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، الصادر بتاريخ 30 جويلية 2017.
- 15- قرار وزاري مشترك، "يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب"، المؤرخة في 07 مارس 2017، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017.
- 16- قرار وزاري مشترك، المؤرخة في 07 مارس 2017، "متعلقة بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ومسار التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، الصادرة بتاريخ 30 جويلية 2017.
- 17- الأمر 05-05، "المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 52، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005.
- 16- الأمر 02-10 المؤرخ في 26 أوت سنة 2010، يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، "والمتعلق بمجلس المحاسبة"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 50، الصادرة بتاريخ 01 سبتمبر 2010.
- 17- الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، "الذي يتضمن القانون التجاري"، المعدل والمتمم، الباب الخامس، الشركات التجارية، القسم السابع، مراقبة شركات المساهمة.

❖ المراجع باللغة الأجنبية

■ الكتب :

- 1- Elisabeth Bertin et al., "**Manuel comptabilité et audit conforme au SCF – Applications et Corrigés**", Berti Editions, Alger, 2013.
- 2- Rick Hayes, Hans gortemaker and Philip Wallage, "**Principles of Auditing An introduction to international standards on Auditing**", Pearson education limited, United Kingdom, third edition published, 2014.

■ المقالات :

- 1- Abdelkader Ayadi, Youcef Belguet, "**Rapprochement Entre La Pratique De L'audit L'égal Et Les Normes Algériennes D'audit (Naa) En Algérie Cas : Naa 210/ Accord Sur Les Termes Des Missions D'audit**", Economiques des Business et Commerce, N°:06, Septembre 2018.

- 2- Bahiri Kada, Dekhissi Nourdine, **"La place des Normes Algériennes d'audit dans le déroulement de la mission d'audit légal"**, Journal of Human Sciences, (2021).
- 3- Bouabida Mohamed, Belkadi Belkasam, **"External Audit from the perspective of Algerian Standards for Auditing (NAA)"**, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Ecole Supérieure de Commerce, Vo 13, number 02, Algérie, 2019.
- 4- Brahim Soltani, **"Auditing an international Approach"**, London, parson education limited, 2007.
- 5- Djelloul boubir, **"La norme ISA 200, future norme algérienne, NAA 200, audit financier et concepts de base"**, La revue périodique de l'auditeur EL Moudakik, Alger, N°6, 2016.
- 6- Hechmi Abdelwahed, **"Les Normes ISA : Conception et Application dans l'audit des états financiers"**, 2ème conférence annuelle du CLEA : **"Les Normes ISA au coeur du débat"**, IAE Lyon , France , 5 juin 2014.
- 7- Rapport moral et financiers, **chambre nationale des commissaires aux comptes, 2015/2016.**
- 8- Rapport moral et financiers, **chambre nationale des commissaires aux comptes, 2016/2017.**

■ الملتقيات العلمية :

- 1- Asmani Arezki et autre, les normes d'audit en Algérie : **"analyse à travers la réforme de la profession comptable et des normes internationales"**, Séminaire National sur: la réalité de la profession d'audit en Algérie selon les normes d'audit internationales, Faculté des Sciences Economique, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université M'Hamed Bougara, Boumerdes, jours 11-12 Avril 2018.

■ المواقع الإلكترونية :

- 1- Conseil National De la Comptabilite, **Décision N°002 Du 04 Février 2016 portant Normes Algériennes D'audit (NAA 210, NAA 505, NAA 560 , NAA580)**, Consulté sur le Site www.cnc.dz.
- 2- Conseil National De la Comptabilite, **Décision N°150 Du 11 Novembre 2016 portant Normes Algériennes D'audit (NAA 300, NAA 500, NAA 510 , NAA 700)**, Consulté sur le Site www.cnc.dz.
- 3- Conseil National De la Comptabilite, **Décision N°23 Du 15 Mars 2017 portant Normes Algériennes D'audit (NAA 520, NAA 570, NAA 610 , NAA620)**, Consulté sur le Site www.cnc.dz.
- 4- Conseil National De la Comptabilite, **Décision N°77 Du 24 Septembre 2018 portant Normes Algériennes D'audit (NAA 230, NAA 501, NAA 530 , NAA 540)**, Consulté sur le Site. www.cnc.dz.

الملاحق

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق

استبيان موجه للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والاساتذة المتخصصين.

في إطار تحضيرنا لأطروحة الدكتوراه الطور الثالث تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان: " تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظي الحسابات في الجزائر " دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين.
نرجو من سيادتكم المحترمة المساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم الاجابة عن الاسئلة، وهذا سعيا منا لمعرفة أرائكم كمهنيين وباحثين مختصين في هذا المجال.
الإشكالية الرئيسية : إلى أي مدى يلتزم محافظو الحسابات في الجزائر بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في إطار تطوير الممارسات المهنية؟.

علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

Dr2024univer.eloued@gmail.com

شكرا على حسن تعاونكم.

الباحث : غنابزية ياسين

السنة الجامعية: 2024/2023

الجزء الأول : البيانات الشخصية

من فضلك، قم بتحديد بياناتك العامة بوضع (X) في الخانة المناسبة :

1- السن:

أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐ 50 سنة فأكثر ☐

2- الدرجة العلمية :

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐

3- المهنة أو الوظيفة الحالية :

خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ أكاديمي متخصص ☐

4- الخبرة المهنية :

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐
من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر ☐

الجزء الثاني : محاور الدراسة

المحور الأول : مدى إلمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية ؟.

الرقم	العنوان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	لديك إطلاع كافي بمعايير التدقيق الجزائرية.					
02	المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).					
03	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية مرشدا وضابطا لعمل محافظ الحسابات.					
04	إن الإصدارات الحالية لمعايير التدقيق الجزائرية تحسن وتطور من مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.					
05	إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يوحد من ممارسات مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، ويحد من الاختلافات والتباين لها.					
06	تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يفيد في تقريب وجهات النظر وتخفيض فجوة التوقعات بين محافظي الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماته.					
07	تنص معايير التدقيق الجزائرية بشكل كامل على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف محافظ الحسابات.					
08	العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات.					
09	تستجيب معايير التدقيق الجزائرية المعتمدة حاليا لإحتياجات محافظي الحسابات في الجزائر.					
10	المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة للقوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة للمهنة وبالأخص القانون 01-10 وهذا في إطار تحسين وتطوير المهنة.					

المحور الثاني : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط ؟.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يحصل محافظ الحسابات من إدارة الكيان على الإعتراف بإدراكها وتحمل مسؤولياتها عند الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن مسؤوليته تنحصر في إبداء الرأي بناء على تدقيقه.					
02	يطلب محافظ الحسابات من إدارة الكيان تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة ويجب أن يدون كل إختلاف محتمل.					
03	لا يقبل محافظ الحسابات تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سببا معقولا 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.					
04	يعد محافظ الحسابات إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة وفقا لطبيعة المهمة المسندة له، محددا برنامج عمل بشكل مفصل لطبيعة ونطاق الواجبات المطلوبة.					

05	يقوم محافظ الحسابات بتحيين وتغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل كلما إقتضت الضرورة ذلك.				
06	يدرج محافظ الحسابات في وثائق التدقيق الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل وكل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق، وكذلك أسباب هذه التغيرات.				
07	قبل بداية مهمة التدقيق الأولية يقوم محافظ الحسابات بالقيام بالإجراءات المتعلقة بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاصة وكذلك التواصل مع محافظ الحسابات السابق في حالة تغييره طبقا للقواعد الأخلاقية المنصوص عليها.				

المحور الثالث : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات؟.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يحرص محافظ الحسابات على إستخدام مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية الكشف المالية.					
02	يأخذ محافظ الحسابات بعين الإعتبار تكلفة الحصول على العناصر المقنعة وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها.					
03	يحدد محافظ الحسابات وضع إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان، والتي قد تولد خطر إختلالات معتبرة.					
04	يتوجب على محافظ الحسابات الحصول على أدلة مثبتة مكتملة لإزالة الشكوك لديه حول مصداقية الرد على طلب التأكيد.					
05	يحصل محافظ الحسابات على التأكيدات الخارجية من الغير التي تمكنه من ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية للكيان.					
06	يقوم محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق الأولية بجمع العناصر المقنعة والكافية والمناسبة تسمح له بضمان أن أرصدة إقفال السنة المالية السابقة قد تم نقلها بشكل صحيح وهي نفسها أرصدة الإفتتاحية للسنة الجارية.					
07	يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التحليلية أثناء التعرف على الكيان ومحيطه محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.					
08	يستخدم محافظ الحسابات السبر في التدقيق من أجل الحصول على قاعدة معقولة لإستنتاج المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة.					
09	يجمع محافظ الحسابات عناصر مقنعة كافية والمناسبة لتحديد ما إذا كانت المعلومات الواردة في الكشف المالية والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية متطابقة مع أحكام المرجع المحاسبي المطبق.					
10	يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية الاستغلال الموضوعية من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشف المالية.					
11	يجب على محافظ الحسابات أن يتحصل على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.					

12	يحصل محافظ الحسابات من الإدارة على تصريحات كتابية تبين فيها أن الإدارة قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به وتؤكد أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية هي معقولة.				
13	يطلب محافظ الحسابات من الإدارة إرسال تصريحات تؤكد فيها تقديمها له كل المعلومات ذات دلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة، وأن كل المعلومات مقيدة وموضحة في الكشوف المالية.				
14	يستخدم محافظ الحسابات أعمال المدقق الداخلي عند تقييمه لأعمال التدقيق الداخلي ومدى ملائمتها لإحتياجات التدقيق وأن بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.				
15	يقيم محافظ الحسابات أعمال التدقيق الداخلي بناء على مضمون ومحتوى تقرير التدقيق الداخلي.				
16	يستعين محافظ الحسابات بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة				
17	يتفق محافظ الحسابات مع الخبير الذي عينه من خلال إقرار خطي حول الدور والمسؤوليات المترتبة عن كل منهما مع إلزام الخبير المعين من طرفه بقواعد السرية المهنية.				

المحور الرابع : مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يعد محافظ الحسابات تقرير يدي رأيه حول الكشوف المالية في شكل تقرير وفق نموذج المعيار الجزائري للتدقيق.					
02	يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يوضح فيه رأيه بشكل صريح في شأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة.					
03	يتأسس رأي محافظ الحسابات بمعرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على إختلالات معتبرة.					
04	يعبر محافظ الحسابات برأي غير معدل في تقريره إذا إستخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفق المرجع المحاسبي المطبق.					
05	يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذا حفظها للفترة القانونية.					
06	يجمع محافظ الحسابات ملفات العمل بما يتلائم مع حجم وطبيعة الكيان على أن يحصل من خلال ذلك على فهم شامل لعملية التدقيق.					
07	محافظ الحسابات غير الملزم بتدوين كل الملاحظات والنتائج المتوصل إليها في ملفات عمله.					
08	يسهل التوثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية ويجمعها في ملفات العمل الدائمة والدورية.					

المحور الخامس : العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يحرص محافظ الحسابات لتنمية قدراته بالمشاركة بانتظام في دورات تكوينية أو ملتقيات حول المعايير التدقيق الجزائرية.					
02	هناك غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات في الجزائر.					
03	تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق لجزائرية (NAA).					
04	هناك نقص في الفهم والإطلاع الجيدين على نصوص معايير الجزائرية للتدقيق لدى محافظي الحسابات مما يخلق صعوبة للمدقق في الوفاء بمتطلبات المعايير.					
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 المهمة بالتدقيق والمحاسبة.					
07	محافظي الحسابات لديهم المؤهلات التعليمية والمهنية الكافية لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بدقة وصرامة.					
08	هناك قصور لدى الهيئات المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للانتقال إلى معايير التدقيق الجزائرية.					
09	الإصدار التدريجي لمعايير التدقيق الجزائرية على أساس الأهمية النسبية خلق صعوبة في تنفيذها.					
10	هناك منافسة غير عادلة بين محافظي الحسابات تحيل دون تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية.					

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص محاسبة وتدقيق

*** قائمة المحكمين ***

الرقم	الإسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الإنتماء	الإمضاء
01	مزياني نور الدين	أستاذ	جامعة سكيكدة	☒
02	بن خليفة بلقاسم	أستاذ	جامعة الوادي	☒
03	رواني بوحفص	أستاذ	جامعة غرداية	☒
04	عجالة محمد	أستاذ محاضر " أ "	جامعة غرداية	☒
05	نصر ضو	أستاذ	جامعة الوادي	☒
06	الشايب محمد نبيل	محافظ حسابات وطالب دكتوراه	مكتب خاص	☒

RELIABILITY

```

/VARIABLES=VAR11 VAR12 VAR13 VAR14
VAR15 VAR16 VAR17 VAR18 VAR19 VAR110
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Case Processing Summary		
	N	%
Valid	80	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	80	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.779	10

RELIABILITY

```

/VARIABLES=VAR21 VAR22 VAR23 VAR24
VAR25 VAR26 VAR27
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
Scale: ALL VARIABLES

```

Case Processing Summary		
	N	%
Valid	80	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	80	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.680	7

RELIABILITY

```

/VARIABLES=VAR31 VAR32 VAR33 VAR34
VAR35 VAR36 VAR37 VAR38 VAR39 VAR310
VAR311 VAR312 VAR313 VAR314 VAR315 VAR316
VAR317
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	80	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	80	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.634	17

RELIABILITY

```

/VARIABLES=VAR41 VAR42 VAR43 VAR44
VAR45 VAR46 VAR47 VAR48
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	80	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	80	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.722	8

RELIABILITY

```

/VARIABLES=VAR51 VAR52 VAR53 VAR54
VAR55 VAR56 VAR57 VAR58 VAR59 VAR510
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Case Processing Summary		
	N	%
Valid	80	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	80	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.671	10

RELIABILITY

```

/VARIABLES=VAR11 VAR12 VAR13 VAR14
VAR15 VAR16 VAR17 VAR18 VAR19 VAR110
VAR21 VAR22 VAR23 VAR24 VAR25 VAR26 VAR27
VAR31 VAR32 VAR33 VAR34 VAR35 VAR36 VAR37
VAR38 VAR39 VAR310 VAR311 VAR312 VAR313
VAR314 VAR315 VAR316 VAR317 VAR41 VAR42
VAR43 VAR44 VAR45 VAR46 VAR47 VAR48 VAR51
VAR52 VAR53 VAR54 VAR55 VAR56 VAR57 VAR58
VAR59 VAR510

```

```

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary		
	N	%
Valid	80	100.0
Cases Excluded ^a	0	.0
Total	80	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.839	52

Explore

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
إمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	.095	80	.073	.971	80	.062
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط	.164	80	.050	.947	80	.052
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات	.091	80	.096	.979	80	.212
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها.	.183	80	.070	.930	80	.060
العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.	.113	80	.053	.940	80	.051

	Mean	Std. Deviation
لديك إطلاع كافي بمعايير التدقيق الجزائرية.	4.30	.560
المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)	4.38	.986
تعتبر معايير التدقيق الجزائرية مرشدا وضابطا لعمل محافظ الحسابات.	4.50	.871
إن الإصدارات الحالية لمعايير التدقيق الجزائرية تحسن وتطور من مهنة محافظة الحسابات في الجزائر.	4.36	.815
إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية يوحد من ممارسات مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، ويحد من الاختلافات والتباين لها.	4.28	.954
تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يفيد في تقريب وجهات النظر وتخفيض فجوة التوقعات بين محافظي الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماته.	4.18	1.028
تنص معايير التدقيق الجزائرية بشكل كامل على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف محافظ الحسابات.	2.48	.900
العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من شأنه أن يرفع الكفاءة المهنية لمحافظ الحسابات.	3.68	1.300
تستجيب معايير التدقيق الجزائرية المعتمدة حاليا لإحتياجات محافظي الحسابات في الجزائر.	2.43	.978
المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكتملة للقوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة للمهنة وبالأخص القانون 10-01 وهذا في إطار تحسين وتطوير المهنة.	3.70	1.060
إمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	3.8263	.31572

	Mean	Std. Deviation
يحصل محافظ الحسابات من إدارة الكيان على الإعراف بإدراكها وتحمل مسؤولياتها عند الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن مسؤوليته تنحصر في إبداء الرأي بناء على تدقيقه. يطلب محافظ الحسابات من إدارة الكيان تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة	3.99	.849
يطلب محافظ الحسابات من إدارة الكيان تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة ويجب أن بدون كل اختلاف محتمل.	3.63	.919
لا يقبل محافظ الحسابات تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سببا معقولا لفعل ذلك، مثلا لا يمكن للإدارة أن تطلب تحديد مهمة التدقيق	4.18	1.065
يعد محافظ الحسابات إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة وفقا لطبيعة المهمة المسندة له، محددا برنامج عمل بشكل مفصل لطبيعة ونطاق الواجبات المطلوبة.	4.10	.922
يقوم محافظ الحسابات بتعيين وتغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل كلما إقتضت الضرورة ذلك.	3.68	.911
يدرج محافظ الحسابات في وثائق التدقيق الإستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل وكل التغيرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق	3.53	.941
قبل بداية مهمة التدقيق الأولية يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات المتعلقة بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاصة	3.91	.860
تطبيق محافظي الحسابات في الجوائر لمعايير التدقيق الجزائية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط	3.8571	.40150

	Mean	Std. Deviation
يحرص محافظ الحسابات على استخدام مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية الكشوف المالية.	4.35	.858
يأخذ محافظ الحسابات بعين الاعتبار تكلفة الحصول على العناصر المقنعة وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها.	3.75	.935
يحدد محافظ الحسابات وضع إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان، والتي قد تولد خطر إختلالات معتبرة.	3.58	1.065
يتوجب على محافظ الحسابات الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة الشكوك لديه حول مصداقية الرد على طلب التأكيد.	3.41	1.229
يحصل محافظ الحسابات على التأكيدات الخارجية من الغير التي تمكنه من ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية للكيان.	3.44	1.271
يقوم محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق الأولية بجمع العناصر المقنعة والكافية والمناسبة تسمح له بضمان أن أرصدة إقفال	4.56	.709
يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات التحليلية أثناء التعرف على الكيان ومحيطه محل التدقيق من تحديد المخاطر الجوهرية المحتملة للتدقيق.	3.28	1.147
يستخدم محافظ الحسابات السبر في التدقيق من أجل الحصول على قاعدة معقولة لإستنتاج المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة.	3.49	1.067
يجمع محافظ الحسابات عناصر مقنعة كافية والمناسبة لتحديد ما إذا كانت المعلومات الواردة في الكشوف المالية والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية	3.50	1.169
يقوم محافظ الحسابات بجمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية الاستغلال الموضوعية من طرف الإدارة أثنا عرض الكشوف المالية	3.54	1.090
يجب على محافظ الحسابات أن يتحصل على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية	3.91	1.021
يحصل محافظ الحسابات من الإدارة على تصريحات كتابية تبين فيها أن الإدارة قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية	3.58	.897
يطلب محافظ الحسابات من الإدارة إرسال تصريحات تؤكد فيها تقديمها له كل المعلومات ذات دلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة	3.48	1.113
يستخدم محافظ الحسابات أعمال المدقق الداخلي عند تقييمه لأعمال التدقيق الداخلي ومدى ملائمتها لإحتياجات التدقيق وأن بإمكانها أن تكون ذات	3.91	.944

يقيم محافظ الحسابات أعمال التدقيق الداخلي بناء على مضمون ومحتوى تقرير التدقيق الداخلي.	3.66	1.078
يستعين محافظ الحسابات بخبير للقيام بمهمة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق لجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة	4.21	.822
يتفق محافظ الحسابات مع الخبير الذي عينه من خلال إقرار خطي حول الدور والمسؤوليات المترتبة عن كل منهما	4.25	1.025
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات	3.7581	.30343

	Mean	Std.
		Deviation
يعد محافظ الحسابات تقرير يدي رأيه حول الكشوف المالية في شكل تقرير وفق نموذج المعيار الجزائري للتدقيق.	3.86	1.052
يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يوضح فيه رأيه بشكل صريح في شأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية	4.09	.917
يتأسس رأي محافظ الحسابات بمعرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق	3.94	.643
يعبر محافظ الحسابات برأي غير معدل في تقريره إذا استخلص أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفق المرجع المحاسبي المطبق	3.79	.977
يقوم محافظ الحسابات بالإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذا حفظها للفترة القانونية.	4.03	.856
يجمع محافظ الحسابات ملفات العمل بما يتلائم مع حجم وطبيعة الكيان على أن يحصل من خلال ذلك على فهم شامل لعملية التدقيق.	3.76	1.058
محافظ الحسابات غير الملزم بتدوين كل الملاحظات والنتائج المتوصل إليها في ملفات عمله.	3.44	.884
يسهل التوثيق كل إجراءات التدقيق بجودة عالية ويجمعها في ملفات العمل الدائمة والدورية.	4.14	.838
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها.	3.8797	.40587

	Mean	Std.
		Deviation
يحرص محافظ الحسابات لتنمية قدراته بالمشاركة بانتظام في دورات تكوينية أو ملتقيات حول المعايير التدقيق الجزائرية.	3.91	1.127
هناك غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات في الجزائر.	4.04	1.277
تحتاج مكاتب التدقيق في الجزائر إلى بعض الوقت لتكييف مناهجها وبرامج المعلوماتية مع معايير التدقيق لجزائرية. (NAA)	3.88	1.277
هناك نقص في الفهم والإطلاع الجيدين على نصوص معايير الجزائرية للتدقيق لدى محافظي الحسابات مما يخلق صعوبة للتدقيق في الوفاء بمتطلبات المعايير	3.61	1.085
إن عدم إصدار جميع معايير التدقيق الجزائرية (NAA) دفعة واحدة وفقا لتسلسل عملية المراجعة يشكل عقبة أمام تطبيقها الفوري.	4.31	.789
ضعف التعاون والتنسيق بين الجامعات والهيئات العلمية والمهنية المهمة بالتدقيق والمحاسبة.	4.21	.852
محافظي الحسابات لديهم المؤهلات التعليمية والمهنية الكافية لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية بدقة وصرامة.	2.70	1.107
هناك قصور لدى الهيئات المنظمة للمهنة في مرافقتها للمهنيين للانتقال إلى معايير التدقيق الجزائرية.	3.66	1.078
الإصدار التدريجي لمعايير التدقيق الجزائرية على أساس الأهمية النسبية خلق صعوبة في تنفيذها.	3.21	.924
هناك منافسة غير عادلة بين محافظي الحسابات تحيل دون تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية.	3.43	1.516
العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.	3.6963	.43500

T-TEST

/TESTVAL=0

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=الاول_المحور

/CRITERIA=CI (.95) .

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	80	3.8263	.31572	.03530

One-Sample Test

Test Value = 0						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
إمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	108.395	79	.000	3.82625	3.7560	3.8965

T-TEST

/TESTVAL=0

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES= المحور_الثاني المحور_الثالث
المحور_الرابع المحور_الخامس
/CRITERIA=CI (.95) .

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط	80	3.8571	.40150	.04489
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات	80	3.7581	.30343	.03392
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها.	80	3.8797	.40587	.04538
العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.	80	3.6963	.43500	.04863

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				e	Lower	Upper
لمعايير الجزائر في الحسابات محافظي تطبيق المهمة بقبول المتعلقة الجزائرية التدقيق والتخطيط	85.927	79	.000	3.85714	3.7678	3.9465
لمعايير الجزائر في الحسابات محافظي تطبيق التدقيق مهمة تنفيذ عملية في الجزائرية التدقيق الإثبات أدلة على والحصول	110.779	79	.000	3.75809	3.6906	3.8256
لمعايير الجزائر في الحسابات محافظي تطبيق المهمة عن التقرير عملية في الجزائرية التدقيق لها والتوثيق	85.497	79	.000	3.87969	3.7894	3.9700
محافظي تطبيق دون تحول التي العوائق التدقيق لمعايير الجزائر في الحسابات الجزائرية	76.000	79	.000	3.69625	3.5994	3.7931

الثاني_المحور الاول_المحور ONEWAY
الخامس_المحور الرابع_المحور الثالث_المحور
العمر BY
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
إمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	Between Groups	.720	3	.240	2.550	.062
	Within Groups	7.155	76	.094		
	Total	7.875	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط	Between Groups	1.512	3	.504	3.413	.052
	Within Groups	11.223	76	.148		
	Total	12.735	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات	Between Groups	2.409	3	.803	12.548	.060
	Within Groups	4.864	76	.064		
	Total	7.273	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها.	Between Groups	3.642	3	1.214	9.845	.064
	Within Groups	9.372	76	.123		
	Total	13.014	79			
العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي	Between Groups	3.826	3	1.275	8.713	.051

الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	Within Groups	11.123	76	.146		
	Total	14.949	79			

الثنائي المحور الاول المحور ONEWAY
الخامس المحور الرابع المحور الثالث المحور
العلمي. المؤهل BY
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
إمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	Between Groups	.809	4	.202	2.147	.083
	Within Groups	7.066	75	.094		
	Total	7.875	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط	Between Groups	1.900	4	.475	3.289	.055
	Within Groups	10.834	75	.144		
	Total	12.735	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات	Between Groups	.525	4	.131	1.460	.223
	Within Groups	6.748	75	.090		
	Total	7.273	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها.	Between Groups	2.381	4	.595	4.198	.054
	Within Groups	10.633	75	.142		
	Total	13.014	79			
العلاقة التي تحملها دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.	Between Groups	.228	4	.057	.291	.883
	Within Groups	14.721	75	.196		
	Total	14.949	79			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
إمام محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية	Between Groups	.097	2	.048	.480	.621
	Within Groups	7.778	77	.101		
	Total	7.875	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بقبول المهمة والتخطيط	Between Groups	.249	2	.124	.766	.468
	Within Groups	12.486	77	.162		
	Total	12.735	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية تنفيذ مهمة التدقيق والحصول على أدلة الإثبات	Between Groups	.867	2	.434	5.211	.058
	Within Groups	6.406	77	.083		
	Total	7.273	79			
تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها.	Between Groups	.692	2	.346	2.161	.122
	Within Groups	12.322	77	.160		

Total	13.014	79			
Between Groups	.280	2	.140	.735	.483
العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية.	Within Groups	14.669	77	.191	
Total	14.949	79			

ANOVA

تم بحمد الله وتوفيقه