



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بغنوان :

معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم
الممارسة المهنية بالجزائر
دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بولاية
الوادي

تحت إشراف الدكتور:

* أ. د حميداتو صالح

من إعداد الطلبة:

- منديلي صالح
- بوغزالة محمد البشير
- زبدي رضا

تاريخ المناقشة : 2020/...../.....

لجنة المناقشة مكونة من السادة :

- د / بن عمر محمد البشير (أستاذ، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي) رئيسا
د / حميداتو صالح (أستاذ محاضر أ، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي) مشرفا و مقررا
د / سرودك فاتح (أستاذ جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي) مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بغنوان :

معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم
الممارسة المهنية بالجزائر
دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة
بولاية الوادي

تحت إشراف الدكتور:

* أ. د حميداتو صالح

من إعداد الطلبة:

- منديلي صالح
- بوغزالة محمد البشير
- زبدي رضا

تاريخ المناقشة: 2020/...../.....

لجنة المناقشة مكونة من السادة :

- د / بن عمر محمد البشير (أستاذ، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي) رئيسا
د / حميداتو صالح (أستاذ محاضر أ، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي) مشرفا و مقررا
د / سردوك فاتح (أستاذ جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي) مناقشا

السنة الجامعية: 2019-2020

إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أتقدم بإهداء عملي المتواضع إلى

إلى أغلى ما أملك في هذه الدنيا إلى من كانت سببا لوجودي على هذه الأرض إلى من
وضعت الجنة تحت أقدامها أُمِّي الغالية أطال الله في عمرها.

إلى من أدين له بحياتي إلى من ساندني وكان شمعة تحترق لتضيئ طريقي إلى من أكن له
مشاعر التقدير والإحترام أُمِّي الغالية أطال الله في عمره.

إلى شريكة العمر ونور الحياة زوجتي الغالية إلى إبني حبيبي أمير الغالي.

إلى من هم انطلاقة الماضي وعون الحاضر سند المستقبل اللواتي لا عيش بدونهن ولا متعة إلا
برفقتهن إخوتي الأعزاء الغاليين عليا كل واحد بإسمه إلى صيصان البيت إبراهيم ، لينة ، تميم
إلى جميع الزملاء و الأصدقاء،إلى كل من عرفته من قريب أو بعيد، إلى من رفعوا
رايات العلم والتعليمأساتذتي الأفاضل،إلى كل من سقط سهوا من قلبي ولم يسقط من قلبي.

وفي الأخير يا رب ..

يا رب لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا أصاب باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما
بأن الفشل هو التجربة الذي تسبق النجاح أمين يا رب العالمين

صالح

إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وإلى كل أفراد أسرتي وإلى كل

الأصدقاء ومن كانوا برفقتي في مسيرتي الجامعية.

وإلى من قدم معروفا ومساعدة ولو بالكلمة المشجعة والنصيحة الرشيدة إلى أساتذتي وأهل

الفضل الذين غمروني بالمحبة والتقدير والنصح والإرشاد إلى كل هؤلاء أهديهم هذا العمل

المتواضع سائلا الله العلي القدير أن ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه.

بشير

إهداء

إلى التي حملتني وهنا على وهن تسعة أشهر وغمرتني بحنانها وكانت سندا لي في دربي
وعانت الحلو والمر حتى أوصلتني إلى ما أبغي إلي أغلى ما في الوجود ... أمي.

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي ولم يبخل علي بشيء إلى الذي رباني وارادني فالمعالي
إلي الذي كان مثلي الأعلى في الصبر والطاعة لله إلى اعز ما أملك ... أبي.

إلى كل من قاسموني مرار العيش وحلاوتها وحب الوالدين وطاعتها ... اخوتي وأخواتي .
إلى كل الأهل والأقرب . إلى من قاسمني إنجاز هذه المذكرة. إلى كل طلبة جامعة الوادي
والأصدقاء والزملاء . إلى كل من نساهم قلبي ولم ينساهم قلبي إلي كل من عرفني من
قريب او بعيد " . أهدي ثمرة جهدي هذا العمل المتواضع "

رضا

شكر وتقدير

بعد أن من الله علينا بانجاز هذا العمل ، فإننا نتوجه إليه الله سبحانه وتعالى أولاً وأخيراً بجميع ألوان الحمد والشكر على فضله وكرمه الذي غمرنا به فوفقنا إلى ما نحن فيه راجين منه دوام نعمه وكرمه ، وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم : "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" ، فإننا نتقدم بالشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الدكتور المشرف "حميداتو صالح" ، على إشرافه على هذه المذكرة وعلى الجهد الكبير الذي بذلته معنا ، وعلى نصائحها القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام هذه الدراسة، فله منا فائق التقدير والاحترام ، كما نتوجه في هذا المقام بالشكر الخاص لأساتذتنا بكلية العلوم الإقتصادية العلوم التجارية والتسيير الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي ولم يبخلوا في تقديم يد العون لنا دون إستثناء . كما نتوجه بالشكر أيضاً على مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة لولاية الوادي ، جزاهم الله خيراً.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر، من قبل خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات ، وذلك من خلال إعطاء مفهوم لمعايير التدقيق الدولية والجزائرية ن وإعطاء صورة عن الواقع المهني للتدقيق في الجزائر ، بالإضافة إلى الوقوف على مهنة مراجعة الحسابات.

ولتحقيق هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي ، وذلك باستعمال إستبيان وتوزيعه على عينة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات وأساتذة جامعيين على مستوى ولاية الوادي خلال الفترة (شهر أوت وسبتمبر 2020) وتضمن الإستبيان مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى ثلاث محاور حيث يصب كل محور في فكرة من فرضيات الدراسة ، تم تنزيل المعطيات بواسطة برنامج (EXCEL) ومعالجتها بواسطة برنامج (SPSS).

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك وجود إمكانية لتطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر وهذا ما يؤدي إلى تحسين واقع مهنة المراجعة في الجزائر .

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية ، خبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات ، البيئة المحاسبية الجزائرية

Abstract:

This study aims to highlight the possibility of applying international auditing standards in Algeria, by accounting experts and account governors, by giving an understanding of international and Algerian auditing standards and giving a picture of the professional reality of auditing in Algeria, in addition to identifying the profession of auditing.

To achieve this study, the descriptive approach was used, by using a questionnaire and distributing it to a sample of accountants, account managers and university professors at the level of the state of the Valley during the period (August and September 2020). For the study, the data were downloaded by the (EXCEL) program and processed by the (SPSS) program.

The study found that there is a possibility to apply international auditing standards in Algeria, and this leads to improving the reality of the auditing profession in Algeria.

key words: International auditing standards, accounting experts, account governors, the Algerian accounting environment.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
I	الشكر والعرفان
II	إهداء
III	ملخص الدراسة
IV	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة الاختصارات والرموز
أو	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة	
2	تمهيد
2	المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق
2	المطلب الأول: مفاهيم حول التدقيق
2	الفرع الأول: ماهية التدقيق
7	الفرع الثاني: أهداف التدقيق
9	الفرع الثالث: أنواع التدقيق
16	المطلب الثاني: نظرة حول معايير التدقيق الدولية
16	الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق وأهميتها
18	الفرع الثاني: الهيئات المكلفة بوضع معايير
19	الفرع الثالث: خصائص وأهداف معايير التدقيق الدولية
21	المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

21	المطلب الأول: تطور التدقيق والهيئات المشرفة عن المهنة في الجزائر
21	الفرع الأول: تطور التدقيق في الجزائر
23	الفرع الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر
27	المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر وفق القانون 01-10
27	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات
28	الفرع الثاني: تعيين محافظ الحسابات ومهامه
32	الفرع الثالث: شروط ممارسة المهنة وتحديد الأتعاب
37	الفرع الرابع: تقرير محافظ الحسابات
43	المطلب الثالث: مدى تكيف مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق
43	الفرع الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق
81	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف والتشابه لمهنة التدقيق بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية
82	الفرع الثالث: أهمية تكيف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية
84	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية	
86	تمهيد
87	المبحث الأول :الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة
87	المطلب الأول: الطريقة المتبعة
87	الفرع الأول: هدف الدراسة
87	الفرع الثاني: حدود الدراسة
88	الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

88	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
89	الفرع الأول: الإستبيان
91	الفرع الثاني: الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة
92	المبحث الثاني :عرض وتحليل نتائج الدراسة
92	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة المتعلقة بالمعلومات الشخصية
92	الفرع الأول: الجنس
93	الفرع الثاني: الوظيفة
94	الفرع الثالث: المؤهل العلمي
96	الفرع الرابع: عدد سنوات الخبرة
97	المطلب الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين إتجاه محاور الإستبيان
97	الفرع الأول: النتائج المتعلقة بإتجاه وآراء المستجوبين إتجاه فقرات المحور الأول
98	الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بإتجاه وآراء المستجوبين إتجاه فقرات المحور الثاني
100	الفرع الثالث: النتائج المتعلقة بإتجاه وآراء المستجوبين إتجاه فقرات المحور الثالث
101	الفرع الرابع: إختبار الفرضيات وتحليل T-Test
105	خلاصة الفصل الثاني
106	الخاتمة
110	قائمة المراجع
-	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	الجدول	الصفحة
(1-1)	التطور التاريخي للتدقيق	4
(2-1)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	14
(3-1)	سلم أتعاب محافظ الحسابات	35
(4-1)	أنواع تقرير التدقيق	42
(1-2)	الإحصائيات المتعلقة بالإستثمارات الموزعة	88
(2-2)	مقياس الأهمية النسبية ليكارت الخماسي	90
(3-2)	ثبات الإستبانة الفا كرومباخ	90
(4-2)	الأوزان المرجحة لمقياس الأهمية النسبية	91
(5-2)	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس	92
(6-2)	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفة	93
(7-2)	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	94
(8-2)	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	96
(9-2)	إجابات المستجوبين حول المحور الأول من الإستبيان	97
(10-2)	إجابات المستجوبين حول المحور الثاني من الإستبيان	98
(11-2)	إجابات المستجوبين حول المحور الثالث من الإستبيان	100
(12-2)	الاختلاف بين متوسط أفراد العينة والمحور الأول	102
(13-2)	الاختلاف بين متوسط أفراد العينة والمحور الثاني	103
(14-2)	الاختلاف بين متوسط أفراد العينة والمحور الثالث	103

فهرس الأشكال

الصفحة	العبارة	رقم الشكل
93	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس	(1-2)
94	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفة	(2-2)
95	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	(3-2)
96	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	(4-2)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	إسم الملحق
1	إستمارة الإستبيان
2	مخرجات ال SPSS المتعلقة بالفا كرونباخ
3	مخرجات ال SPSS المتعلقة بتوزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس
4	مخرجات ال SPSS المتعلقة بتوزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفة
5	مخرجات ال SPSS المتعلقة بتوزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي
6	مخرجات ال SPSS المتعلقة بتوزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة
7	مخرجات ال SPSS المتعلقة بأسئلة محاور الإستبيان
8	نتائج إختبار T-Test

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة بالعربية	الدلالة بالأجنبية	الصفحة
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public Accountants	ب
OMC	المنظمة العالمية للتجارة	L'organisation mondial de commerce	ب
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة	Conseil National de Comptabilité	ج
NAA	معايير التدقيق الجزائرية	Normes Algérienne d'Audit	ج
IFAC	الإتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	18
IAPC	لجنة ممارسة التدقيق الدولية	International Auditing practice Committee	18

مقدمة

مقدمة:

1- توطئة:

مع تطور معايير التدقيق هو الذي كان من بين أسباب ظهورها لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية ، أوائل الخمسينيات في القرن الماضي حيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة تسمى " لجنة إجراءات المراجعة " كذلك بهدف وضع صياغة تلك المعايير، وفي سنة 1947م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قائمة بتسع معايير للمراجعة ، وفي سنة 1954م أضاف المعيار العاشر، حيث تم تبويبها إلى ثلاثة مجموعات لقيت القبول العام في معظم دول العالم.

إن معايير المراجعة الدولية لها أهمية كبيرة في تطوير مهنة المراجعة في أي دولة ، وذلك لما يحمله تبني هذه المعايير من مزايا بغض النظر على عقبات التبني، ومن أهم هذه المزايا إستفادة الدولة من التحديثات الدولية التي تقوم بها اللجان المختصة لهذه المعايير والتي تتماشى مع مختلف التطورات الدولية الحاصلة.

تهدف المعايير الدولية بالدرجة الأولى إلى تقليل التفاوت في الممارسات المهنية عبر العالم لعدة أسباب ، وذلك ينبغي على كل دولة تسعى للوصول إلى مكانة دولية بين دول العالم المتقدمة أن تسعى إلى تبني المعايير الدولية سواء بالمحاسبية أو المراجعة.

والجزائر كغيرها من دول العالم الأخرى تسعى للوصول إلى هذه المكانة بالإضافة إلى سعيها في الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، بحيث تسعى إلى جعل طرق ممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة وفق المعايير الدولية ، وبعد الإصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية بإصدار النظام المحاسبي الجديد في سنة 2007 وبداية تطبيقه في سنة 2010 ، كان لابد أن يواكبه إصدار تشريع جديد فيما يخص تنظيم مهنة مدقق الحسابات وهذا ماتم فعلا إصدار القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 المنظم لمهن خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالإضافة إلى إصدار نصوص تنظيمية من طرف وزارة

المالية خاصة فيما يتعلق بكيفية إعداد التقارير المحكمة من طرف محافظ الحسابات ، وفي جانفي سنة 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بإصدار أربع (04) معايير التدقيق الجزائرية (NAA)، ثم بعد ذلك صدرت معايير التدقيق الأخرى وهذا قصد رفع الأداء المهني لممارسي المهنة الجزائريين لمواكبة المستوى الدولي.

2- طرح إشكالية البحث:

وإنطلاقا من كل هذه المعطيات تم القيام بصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي: ما مدى الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية؟.

ومن خلال الإشكالية المطروحة يمكن طرح الإشكاليات الفرعية:

- هل معايير المراجعة الدولية تتوافق مع متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية؟.
- ما مدى إلتزام مراجعي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية؟.
- إلى أي مدى يمكن أن تتوافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية؟.

3- فرضيات البحث:

من خلال الإشكالية الرئيسية والتسؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية التي نسعى لإختبارها من خلال البحث:

- مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

- يلتزم مراجعي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية.
- تتوافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية إلى حد ما.

4- أسباب إختيار الموضوع:

تتمثل مبررات إختيار الموضوع في:

- المبررات الموضوعية:

- الواقع الذي تعيشه الجزائر في ظل ما يحيط بها من تحولات إقتصادية جديدة ، التي أدت إلى توجيهها نحو إقتصاد السوق وإنظامها القريب إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC).
- الإتجاه العالمي نحو توحيد معايير المراجعة الأمر الذي يحتم على الجزائر التكيف مع التحولات الجديدة.

• المبررات الذاتية:

- طبيعة التخصص العلمي الذي ندرسوا فيه له علاقة بالدراسة.
- الميول الشخصية للطلبة الباحثين للمواضيع الحديثة المتعلقة بالمراجعة.
- الرغبة في إكتساب معارف جديدة.

5- أهداف الدراسة وأهميتها:

• أهداف الدراسة:

- التعرف على واقع مهنة المراجعة في الجزائر.
- معرفة معايير المراجعة الجزائرية التي تتوافق مع معايير المراجعة الدولية.
- الإطلاع على آراء المختصين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

• أهمية الدراسة:

- تعتبر معايير المراجعة بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة.
- تحسين ممارسة مهنة المراجعة وتطوير المعايير اللازمة لتحقيق متطلبات مهنة المراجعة في الجزائر.

6- حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** أختارنا كحدود مكانية بيئة المراجعة الجزائرية ولإتساع البيئة المحاسبية الجزائرية تم حصر الدراسة في ولاية الوادي فقط من خلال توزيع إستمارة الإستبيان على عينة الدراسة (محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة و أساتذة جامعيين).

• **الحدود الزمانية:** تتمثل في الفترة الممتدة من تاريخ توزيع أول إستمارة يوم 30 أوت 2020 إلى تاريخ إستلام آخر إستمارة نهاية يوم 18 سبتمبر 2020.

• **الحدود الموضوعية:** تتمثل في معايير التدقيق الدولية والبيئة المحاسبية الجزائرية.

7- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة وللإجابة عن التساؤلات وإثبات فرضيات الدراسة تم الإستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري ، أما الجزء التطبيقي فقد إعتدنا على منهج دراسة الحالة.

أما الأدوات المستخدمة فتتمثل في برنامج معالج الجداول Excel وذلك لتجميع المعطيات في شكل جداول وأشكال من خلال عملية الإستبيان والتي شملت 63 فردا ، كما تم إستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS للقيام بإختبارات الإحصائية المناسبة.

8- صعوبات البحث:

- صعوبة توزيع الإستبيان على مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة وتحديد مكانهم.
- التعرض للرفض من قبل الكثير من مكاتب مراجعي الحسابات وخبراء المحاسبة ملئ إستمارة الإستبيان بسبب الوضع الصحي في البلاد لجائحة كورونا (كوفيد 19).
- عدم الجدية في الرد على الإستبيانات الموزعة.
- صعوبة تطبيق برنامج SPSS.

9- هيكل البحث:

وللإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات قمنا بتقسيم محتوى الموضوع إلى فصلين بعد المقدمة تعقبهم الخاتمة:

- **الفصل الأول:** تناولنا فيه الإطار النظري للدراسة حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

- **الفصل الثاني:** يختص بالجانب الميداني لإختبار موضوع الدراسة ، وذلك من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها بالإضافة إلى طرق وجمع متغيرات الدراسة والبرامج والأدوات المستخدمة وهذا كله في المبحث الأول ، أما المبحث الثاني فخصص لعرض وتحليل نتائج الدراسة.
- لنصل في الأخير إلى الخاتمة تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات وآفاق الدراسة التي نأمل من خلالها أن تكون دراسات في المستقبل.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للدراسة

تمهيد:

إن المراجعة ليست وليدة اليوم أو الأمس فقد عرفها الإنسان منذ القديم، هذا ما جعل منها علما قائما بذاته له مهيته المستقلة عن باقي العلوم، لذا عمدت الجهات الوصية لتطويره بوضع مبادئ وأسس ومعايير خاصة به ذات مستوى عالمي ، كذلك هي الجزائر على غرار باقي الدول إهتمت بالمراجعة وأعطتها مجالا قانونيا من شأنه العمل على ضبط وتحديد إطار لممارسة المهنة.

من هذا المنطلق تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق

المطلب الأول: مفاهيم حول التدقيق

يلعب التدقيق دورا مهما بالنسبة للمؤسسة من خلال المعلومات التي يقدمها المدقق لمختلف المتعاملين معها، ولكن تعدد الزوايا التي تم من خلالها معالجة مصطلح التدقيق أدى ذلك إلى تعدد مفاهيمه وإستعمالاته وكذا سنتطرق في هذا المطلب إلى أهم المفاهيم حول التدقيق.

الفرع الأول: ماهية التدقيق

تعتبر مهمة التدقيق من المهن القديمة التي ساهمت في تطور الإنسان، والتي كانت في الأساس تعمل على تسيير والإشراف على حاجياته الاقتصادية البسيطة.

أولا: لمحة تاريخية لمفهوم التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها ، وهكذا نجد كلمة "auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "audire" ومعناها يستمع ، ثم إتسع نطاق التدقيق ليشمل وحدات القطاع الخاص الإقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة ، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد سنة 1494م.

فقد أدت سهولة إستعمال النظام إلى إنتشار تطبيقه، ذلك الإنتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من الدقة الحسابية، للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع ، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة إتساع حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.1

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م ، حيث تأسست كلية Roxonati، وكانت تتطلب ست (6) سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الإمتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة ، وأصبحت عضوية هذه الكلية 1669م شرطاً من شروط مزاوله مهنة التدقيق.

ثم إتجهت باقي الدول إلى تنظيم هذه المهنة ، فجاء قانون الشركات 1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين بأموالهم ، ولقد دفع القانون بمهنة التدقيق خطوات

¹ خالد أمين عبد الله ، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية" ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 ، ص18-19.

هامة إلى الأمام حيث ساعد على الإهتمام بها وإنتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جراءه.

وتفاوتت الدول في تبني هذه المهنة ، فكانت بريطانيا سنة 1854م ، وفرنسا سنة 1881م ، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1896م ، ففي الفترة ما بين 1930-1940 أي بعد الأزمة الإقتصادية العالمية 1929م ، تضاعفت وسائل التدقيق، فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى.¹

وعلى اثر كل هذا، توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجيا المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقيق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.

جدول رقم (1-1) يوضح التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
2000 سنة قبل ميلاد المسيح	الملك ، إمبراطور	رجل دين ، كاتب	معاينة السارق على إختلاس الموال ، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعلية، حماية الأصول
من 1850 إلى	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في	تجنب الغش وتأكيد

¹ خالد أمين عبد الله ، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية" ، نفس المرجع السابق ، ص20.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية للدراسة

مصادقية الميزانية	المحاسبة والقانون		1900
تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الحكومة والمساهمين	من 1900 إلى 1940
الشهادة على صدق وسلامة إنتظام القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الحكومة، البنوك، المساهمين	من 1940 إلى 1970
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والإستشارة	الحكومة، وهيئات أخرى والمساهمين	من 1970 إلى 1990
الشهادة على الصورة ، المصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل إحترام المعايير ضد الغش العالمي.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والإستشارة	الحكومة، وهيئات أخرى والمساهمين	من 1990 إلى الوقت الحالي

المصدر: محمد التهامي طهراوي /مسعود صديقي:"المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية"،
د.م.ج، الجزائر ط 2005، ص7.

ثانيا: تعريف التدقيق

⇐ حسب الجمعية المحاسبية الأمريكية فإن التدقيق: هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية¹.

⇐ كما عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه : " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإفrazات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين مقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين"².

من خلال التعريفين السابقين، يمكن إستخلاص مايلي:³

- ✓ عملية التدقيق عملية منتظمة، وبالتالي فهي قائمة علة مخطط مسبق.
- ✓ يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.
- ✓ أن يلتزم الحياد في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.
- ✓ أن تتعدى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات.
- ✓ إيصال المدقق لتقريره، يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة له، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة.

¹ محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص6.

² هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص20.

³ LIONNEL.Cet GERARD.V ,Audit et Control Interne-aspects financiers,Opérationnels et stratégiques-Dalloze,Paris, 1992, P21.

← بناءا على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، أن التدقيق " هو فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء الرأي حول إنتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"¹

على ضوء التعاريف السابقة يمكن إستخلاص تعريف بسيط وشامل كالتالي:

" فحص إنتقادي مخطط ، يقوم به شخص محترف ومستقل ، للتأكد من صحة ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي ، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير".

← كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية وهي:²

✓ **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والتسجيلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، وتحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

✓ **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم عن واقع المؤسسة ومدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

✓ **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية التدقيق

سننترق في هذا المطلب للأهداف التي يرمي إليها التدقيق وأهميته فيما يلي:

¹ BERNAR.G, Audit Financier- Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1^{ere} édition, Dunod , Paris , 1991, P28.

² محمد التهامي طهراوي، ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005 ، ص17.

أولاً: أهداف التدقيق

✓ الأهداف التقليدية للتدقيق¹

- 1- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحتها المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الإعتماد عليها.
- 2- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو بالدفاتر والسجلات.
- 3- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- 4- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالمشروع.
- 5- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

✓ الأهداف الحديثة للتدقيق

- 1- مراقبة خطط الأعمال ومتابعة تنفيذها وتحديد إنحرافات وأسابها.
- 2- تقييم أقصى قدر من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- 3- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.
- 4- تحقيق أقصى كفاية إقتصادية.
- 5- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

ثانياً: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها²، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد المديرين ، والمستثمرين ، والبنوك والزبائن والموردين، والهيئات الحكومية المختلفة ، ونقابات العمل وغيرها.

¹ الدكتور غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية"، عمان دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009، ص19.

² محمد التهامي طهراوي، ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص21.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة عند إتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع إعتبار عنصر الحماية الممكنة.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق

1- من حيث الإلزام القانوني: التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري

✓ **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به ، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق¹ ، فعدم قيام المؤسسة بهذا يوقعها في مخالفة، تعرضها على عقوبة طائلة.

فنصت المادة 715 كرر 4 من الأمر 59/75 المؤرخ في 26/09/1976 المتضمن القانون التجاري على مايلي:²

" تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني...الخ".

فهذه المادة تلزم المؤسسات تعيين مندوب للحسابات وتحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات.

✓ **التدقيق الاختياري:** وهو الذي يتم بصفة إختيارية من طرف المؤسسة أو مجلس الإدارة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به إلا في حالة الإقتضاء لذلك ، كما يمكن أن يكون هذا التدقيق إما كاملا أو جزئيا، فالشركات ذات المسؤولية المحدودة، تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة

¹ محمد التهامي طهراوي، ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، مرجع سبق ذكره ، ص21.

² الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/12/1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر، ص188.

عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يستعمل خاصة في حالات انفصال أو إنضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.

وفي حالة المؤسسات الفردية نلاحظ وجود المدقق الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

2- من حيث المجال أونطاق التدقيق: التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي

✓ **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق ، الإطار الذي يعمل فيه المدقق غير محدد ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود فيما يخص عمله، ولكن يخضع لمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها، ففي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجمها وتعدد عملياتها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في إختيار المفردات التي يقوم المدقق بفحصها، ويتعين على المدقق إبداء الرأي الفني والمحايد عن مدى سلامة¹ القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص والمفردات التي شملتها إختباراته بصفتها تقع كلية تحت مسؤوليته ، فأسلوب العينة يعتبر عامل أساسي في زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ، لأن حجم العينة وكمية الإختبارات يعتمد في إختيارها على فعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد من قبل المؤسسة.²

✓ **التدقيق الجزئي:** يعتبر التدقيق الجزئي من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في التدقيق الخارجي، إذ يتضمن وضع بعض القيود على نطاق أومجال التدقيق إذ يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر، كتدقيق النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، ويكون هذا النوع من التدقيق في حالة تزايد الشكوك في بنود معينة دون غيرها ، فهنا تنحصر مسؤولية المدقق حول المجال الذي حدد له دون غيره ، وعلى هذا الأساس وفي مثل هذه الحالات يتوجب وجود إتفاق أو عقد كتابي يحدد مجال وحدود التدقيق والهدف المراد

¹ د- سامي الوقاد، الأستاذ لؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى 2010 ، ص 34.

² محمد سمير الصبان ، مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ، ص 41.

تحقيقه، وذلك من أجل إبرام ذمته من القصور والإهمال فيما يخص تدقيق ما لم يكلف به ، من جانب آخر حصر مسؤولية في مجال نطاق التدقيق المعهود إليه.

3- من حيث مدى الفحص أوجهم الإختبارات: التدقيق التفصيلي (الشامل) والتدقيق الإختياري

✓ **التدقيق التفصيلي (الشامل):** يعتبر التدقيق نوعا تفصيليا،¹ إذ يقوم المدقق في ظله بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية ومسار المعالجة، الواقع أن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى عنصر معين وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة ، والبند أو جميع البنود المراد تدقيقها ، ومن الملاحظ أن هذا التدقيق يصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير وذلك لإمكانية فحص جميع القيود والمفردات محل الفحص وبالتفصيل ، أما بالمؤسسات الكبيرة ، فلا يمكن القيام بهذا النوع من التدقيق لكبر حجم العمليات التي تقوم بها ، فالقيام بهذا النوع من التدقيق في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع الوقت والتكلفة اللازمة.

✓ **التدقيق الإختياري:** إن كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بتدقيق شامل لكل القوائم المالية والمفردات بالتفاصيل ، لذا إستوجب الحاجة للجوء على التدقيق الإختياري الذي يعني قيام المدقق بمراجعة جزء من الكل، من أهمها ما يظهره المدقق بإبداء رأيه إنطلاقا من هذه العينة، ويتوقف تحديد حجم العينة على عدة إعتبارات ، من أهمها ما يظهره المدقق عند فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة ، وما يتيح له من إكتشاف نقاط القوة والضعف للأجزاء المكونة له وبذلك تحديد إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق ، ولذلك يتم تدقيق العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

■ **المعاينة على أساس التقدير، المعاينة على أساس القبول أو الرفض ، المعاينة الإستكشافية،** إلا أنه لا يمكن تعميم الحكم الصادر عن التدقيق التفضيلي من ناحية، والتدقيق الجزئي والتدقيق الإختياري من ناحية أخرى.²

¹ محمد التهامي طهراوي، ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، مرجع سبق ذكره ، ص28.

² محمد سمير الصبان ، مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق ذكره، ص50.

فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والمستندات ، وقد يكون إختياري عند فحص جزء من العناصر السابقة ، ثم تعميم النتائج المتوصل إليها على الكل الذي ينتمي إليه هذا الجزء ، أما بالنسبة للتدقيق الجزئي قد يكون شامل عندما يتم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الجزء محلاً للتدقيق ، قد يتم إختيار عينة من هذا الجزء محل التدقيق ، وبذلك فإن الأسلوب المتبع في هذه الحالة هو التدقيق الإختياري ، ولهذا لا بد من عدم الخلط بين نطاق أو مجال التدقيق وبين مدى الفحص وأوجم الإختيارات المستخدم لتنفيذ عملية التدقيق.

4- من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الإختبارات: التدقيق النهائي والتدقيق المستمر

✓ **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الإنتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المدقق.¹

✓ **التدقيق المستمر:** في هذه الحالة تتم عملية الفحص وإجراء الإختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة ، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية، للتحقق من التسويات الضرورية لإعادة القوائم المالية الختامية.² وقد يتم الفحص من خلال زيارات مفاجئة يقوم بها المدقق مما يسهل ويسرع في إكتشاف الأخطاء وحالات الغش ، وإنتظام العمل بالنسبة للمدقق، والتقليل من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم إهمال العاملين بالمؤسسة لعملهم نظراً للتدخل المستمر للمدقق ، فهذا النوع من التدقيق بالغ الأهمية وبالخصوص في المؤسسات الكبيرة.

5- من حيث القوائم بعملية التدقيق: التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي:

✓ **التدقيق الخارجي:** عرف التدقيق الخارجي على أنه: " عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتحريات الاقتصادية

¹ محمد التهامي طهراوي، ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، مرجع سبق ذكره ، ص26.

² محمد سمير الصبان ، مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سابق ذكره، ص52.

لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة في المؤسسة".¹

فالتدقيق الخارجي هو التدقيق الذي يتم من طرف مدقق خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقلاً على إدارتها، ويتم تعيينه بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب على حساب حجم وطبيعة المهمة التي يكلف بها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي فني محايد عن مدى صحة وسلامة ومصداقية القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة وذلك بعد فحص البيانات والسجلات المحاسبية والقيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية خلال فترة معينة ، تتال قبول الجهات الخارجية التي تستعمل هذه المعلومات (المساهمين، المستثمرين، البنوك).

✓ **التدقيق الداخلي:** لقد تعددت التعاريف التي خص بها التدقيق الداخلي ومن بين هذه التعاريف مايلي: "التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييمية مستقلة تنشئ داخل التنظيم المعين بغرض وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم".²

ويهدف التدقيق الداخلي على مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المكلفين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحاليل، والتقييم، والتوصيات، والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم تدقيقها.³

كما عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين التدقيق الداخلي على أنه " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".⁴

¹ عبد الوهاب نصر علي، "خدمات مراقب الحسابات لسوق المال"، الدار الجامعية ، مصر، 2002، ص13.

² فتحي رزقي السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، "دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، 2003 ، ص81.

³ فتحي رزقي السوافيري، سمير كامل السيد، محمود مراد مصطفى، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2002، ص66.

⁴ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص33.

أما المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين فقد عرفه " هو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى ، إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين، في إطار هذا النشاط الدوري، هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات والتنظيمات فعالة ، والهياكل واضحة ومناسبة".¹

وهناك أوجه تشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن حصرها فيما يلي:²

- ⇐ كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف على توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والإعتماد عليها في إعداد لنافعة التقارير المالية.
 - ⇐ كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش، كما يوجد أيضا تعاون بينهما كما هو موضح في النقاط التالية:
 - وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المراجع الخارجي لكمية الإختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المراجع ، فضلا عن كفاية النظام الكلي للتدقيق.
 - أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهكذا يؤكد صفة التكامل.
- والجدول التالي يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

الجدول رقم (1-2) يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

م	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1- تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف وإكتشاف الأخطاء والتلاعبات في الحسابات.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل

¹ محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص15.

² احمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار الصفاء، الأردن 2005، ص 16-17.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية للدراسة

		2- التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للإسترشاد بها رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والإختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو إختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
4	التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. 2- إختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	1- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة). 2- قد يكون كامل أو جزئي. 3- إلزامية وفقا للقانون السائد.

5	المستفيدين	إدارة المنشأة	1- قراءة التقارير المالية.
			2- أصحاب المصالح.
			3- إدارة المنشأة.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2005، ص18.

المطلب الثاني: نظرة حول معايير التدقيق الدولية

سنتناول في هذا المبحث الإطار المفاهيمي لمعايير الدولية من حيث التعريف والأهمية، الهيئات المكلفة بإصدار والخطوات المتبعة لإصدار المعيار، خصائص وأهداف معايير المراجعة الدولية، وأخيرا تصنيفاتها.

الفرع الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية وأهميتها

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من تعريف معايير التدقيق الدولية والأهمية التي ترمي إليها.

أولاً: تعريف معايير التدقيق الدولية

يعتبر المعيار على أنه نموذج موضوع من سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو إتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه، وكمقياس فعالية الأداء، ويجب التفرقة بين معايير التدقيق أو إجراءاتها بحث أن:

⇐ الإجراءات هي مجموعة من الخطوات التفضيلية التي يعتمدها ويطبّقها المراجع للحص ول على الأدلة والبراهين التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، وبالتالي إجراءات التدقيق يتم إعدادها لمقابلة أهداف التدقيق وتحقيقها.¹ أما معايير التدقيق فهي عبارة عن

¹ وليام توماس، إمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1999، ص44.

الأنماط التي يجب أن يتبعها المراجع أثناء تأدية عمله، والتي تستنتج من المبادئ والفروض التي تدعمها.

⇐ ونظريا تمثل معايير التدقيق الإطار العام الذي يقوم المراجع بإتباعه لتأدية مهامه، وأن مخالفته لهذه المعايير تعرضه للمسؤولية والمسائلة من قبل الهيئات المختصة ، أما معايير التدقيق الدولية فهي عبارة عن المبادئ والإجراءات وكافة الإرشادات والإيضاحات التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية، والتي يمكن تعريفها على أنها: "القارئ والقواعد التي توضح التعريف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور معايير التدقيق على المستوى المحلي".

ومنه فإن معايير التدقيق الدولية تمثل ما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة مهنة التدقيق وتوضيح كافة الجوانب المحيطة بعمل المراجع لتوحيد مهنة التدقيق على المستوى الدولي.¹

ثانيا: أهمية معايير التدقيق الدولية

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير التدقيق الدولية على الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير الأداء المهني التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق ، ولسداد إحتياجات مجتمع الأعمال، الأمر الذي يجعلها تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسة المهنة وتقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم الدول.²

وتتمثل أهمية معايير التدقيق الدولية في:³

⇐ تعتبر بمثابة المكمل للمعايير المحلية.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص54.

² عبد حامد معيوف الشمري، "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 1994، ص33

³ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية-المفاهيم الساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002، ص170.

- ⇐ تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات تفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وتكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس لهذا التوحيد.
- ⇐ إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- ⇐ إنتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجد الإعتماد على معايير التدقيق الدولية في مراجعة حساباتها.

الفرع الثاني: الهيئات المكلفة بوضع المعايير

تتمثل المنظمات التي إستهدفت وضع معايير التدقيق الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها فيما يلي:

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

الإتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية للمحاسبة ، تأسس عام 1977م بمقتضى إتفاقية بين 63 منظمة مهنية من 49 دولة ومقر المكتب الإداري للاتحاد بنيويورك ، وتتمثل مهنته في تطوير وتحسين مهنة المحاسبة في المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة لتقديم خدمات ذات جودة عالية، ومن أهم النقاط التي يسعى إلى تحقيقها مايلي:¹

- ⇐ وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية.
- ⇐ وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من قبل المنظمات والأعضاء.
- ⇐ جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة بهدف رفع فعاليتها.

2- لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPC

أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن IFAC ، ويتم تعيين أعضاء لجنة المراجعة الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الإتحاد لمدة 05 خمس سنوات ، وعلى الممثل الذي

¹ محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص78.

تعيينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا في اللجنة، وقد تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الإتحاد الدولي بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق لدى المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها.¹

الفرع الثالث: خصائص وأهداف معايير التدقيق الدولية

أولا: خصائص معايير التدقيق الدولية

تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من أهمها:

- ⇐ التركيز على تفاصيل إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المراجعين، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام التدقيق.
- ⇐ استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية ، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تلفظا، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم للإسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية لكل دولة.
- ⇐ تعبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها ، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة.

¹ محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخرجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، مرجع سابق، ص156.

ثانياً: أهداف معايير التدقيق الدولية

يحق إصدار معايير التدقيق الدولية مجموعة من الأهداف خاصة لممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية وكذا الشركات الدولية متعددة الجنسيات وبعض الدول النامية التي لم تصدر معايير التدقيق بعد ، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني إلى المستوى الدولي، وتتلخص أهم هذه الأهداف فيما يلي:¹

- ⇐ الإلتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والتي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الإلتزام بقواعد المراجعة المناسبة والتي تنص عليها معايير التدقيق سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سيمت الوثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي.
- ⇐ وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الإتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سيمة المرونة التي تجعلها قادرة على الإستجابة للإحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.
- ⇐ إعداد القوائم المالية إستناداً إلى معايير المحاسبة الدولية وإعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة.
- ⇐ وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصاً في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وعلى المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الإلتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أجزئي، وبالتالي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة التدقيق.

¹ عبد حامد معيوف الشمري، "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 2000، ص35.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

شهدت مهنة محافظ الحسابات عدة مراحل نتيجة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر من أجل تنظيم المهن المحاسبية ومهنة المراجعة بشكل خاص وعليه تم إصدار مجموعة من القوانين لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وضمان التطبيق الجيد لهذه المهنة، وعليه نقوم بإسقاط الضوء على مختلف التشريعات الجزائرية التي تعنى بتنظيم هذه المهنة ومطابقتها بالمعايير الدولية للتدقيق.

لذا سنقسم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب كالتالي:

التطور التاريخي للمهنة في الجزائر و الهيئات المشرفة في الجزائر وشروط ممارسة المهنة ومدى تكيف مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية.

المطلب الأول: تطور التدقيق والهيئات المشرفة عن المهنة في الجزائر

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المرجوة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطور هذه الأخيرة من الجانب النظري، بغية جعلها تتماشى والمتغيرات الكبيرة التي عرفت حركة التجارة العالمية والإقتصاد العالمي بشكل عام والتي شاهدها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص وهذه المتغيرات أدت إلى زيادة الحاجة إلى خدمات التدقيق.

الفرع الأول: تطور التدقيق في الجزائر

يمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى المراحل التالية:

1- الفترة من العصر القديم سنة 1500 م

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمؤسسات العائلية التي كانت تهتم خاصة بمجرد المخزون السلعي، بغية الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر.¹

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الإستماع وفي هذه الفترة تم إستعمال مصطلح AUDIRE ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة وتم إشتقاق كلمة AUDIT والتي إستعملها ما يزال إلى يومنا هذا.

2- الفترة ما بين 1500 م – 1850 م

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية ، ولعل ما يمكن إستخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو إنفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين ، كما تم إستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو حاليا، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.²

3- الفترة ما بين 1850 م – 1905 م³

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، أدى إلى الإنفصال بين المملكة والإدارة ، وما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المراجعين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية سنة 1862م، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مراجع مستقل.

أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة كالأتي:

← إكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

¹ أشنوي عبد السلام، "مراجعة المعايير والإجراءات"، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص142.

² أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص3.

³ أشنوي عبد السلام، "مراجعة المعايير والإجراءات"، مرجع سبق ذكره، ص16.

⇐ إكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

4- الفترة مابين 1905 م إلى يومنا هذا

أهم ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق ، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أسس علمي، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحاييد حول القوائم المالية ، ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة ، كما لوحظ إنتشار إستعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.¹

الفرع الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

قام المشرع الجزائري بإنشاء عدة هيئات تقوم على تنظيم مهنة التدقيق لضمان السير الحسن لهذه المهنة، وهناك عدة هيئات تتمثل فيما يلي:

أولاً: المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

نصت المادة 5 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 على أنه " تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتظم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون ، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وأعد سيرها عن طريق التنظيم".

وفضلا عن أحكام المادة 5 أعلاه تقوم المنظمة الوطنية للخبراء بإعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد 9 ، 10 ، 11 من القانون أعلاه فيما يلي:²

¹ الفتح الصحن، "مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا"، مؤسسة دار الشباب الجامعة، مصر ، 1993، ص6.

² القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 20 سنة 1991 ص 652.

- ⇐ السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- ⇐ الدفاع عن كرامة اعضائها وإستقلاليته.
- ⇐ إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة.
- ⇐ التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.
- ⇐ تقدير حدوث التشريع المعمول به للصلاحيات المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في إحدى أصناف هذه المنظمة.
- ⇐ نشر مقاييس تقدير الإنجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفيات تطبيقها.

ثانيا: التنظيمات المهنية

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92/20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 م المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 97/458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997 م، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط إختصاصاته وفوائد عمله ، وتتمثل إختصاصات المجلس في:¹

- ⇐ حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- ⇐ تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجار الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- ⇐ إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ⇐ الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
- ⇐ تحصيل الإشتراكات المهمة التي تقررها الجمعية العامة.
- ⇐ السهر على إحترام جميع أعضاء النقابة للنقابة التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 03 لسنة 1992، ص 82-83.

- ⇐ تحديد المطالب للتدقيق والرقابة.
 - ⇐ إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في الميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.
 - ⇐ المساعدة والنهوض بالتنظيم المستمر النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهمة وتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.
 - ⇐ المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.
 - ⇐ القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.
- ثالثا: المجلس الوطني للمحاسبة**

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 1996/09/25 م وطبقا للمادة 2 من هذا المرسوم يعتبر هذا المجلس جهازا إستشاريا ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها هذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه بمبادرة أو يطلب من الوزير المكلف بالمالية وتتمثل صلاحياته طبقا للمادة 3 من نفس المرسوم فيما يلي:¹

- ⇐ يجمع وإستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
- ⇐ ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية وإستخدام الأدوات وطرق المحاسبة.
- ⇐ إقتراح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية وإستغلالها العقلاني.
- ⇐ الإفصاح وإبداء الرأي والتوصيات بشأن كل المشاريع والنصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 1996/09/25 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه ، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 56 لسنة 1996 ، ص 18-19.

⇐ المشاركة في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال مهن المحاسبة.

⇐ يتابع التطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

⇐ ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال إختصاصه ينشر تقاريره ودراساته وتحليله و واجهاته.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديددها في المادة 6 من نفس المرسوم السابق الذكر والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس حيث يتراأس وزير المالية أو ممثله أما تشكيلته فهي:

⇐ الرئيس المزاوول لمهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

⇐ ممثل الوزير المكلف بالمالية.

⇐ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.

⇐ ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي.

⇐ ممثل من المفتشية العامة للمالية.

⇐ ممثل عن الفرقة الوطنية للتجارة والصناعة.

⇐ ممثل عن بنك الجزائر.

⇐ ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

⇐ ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.

⇐ ممثل عن جمعية التأمين.

⇐ ممثل عن الشركات القابضة العمومية.

⇐ ستة ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

⇐ أستاذين لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

وتنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

⇐ لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.

⇐ لجنة الإعتماد ولجنة التكوين.

⇐ لجنة الإنضباط والتحكيم.

⇐ لجنة مراقبة النوعية.

المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر وفق القانون رقم 01-10

تخضع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر إلى عدة ضوابط وشروط ، وذلك حسب نصوص مواد القانون رقم 01-10 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

عرف القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوبو الحسابات وإذا تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين".¹

وحسب ما نصت عليه المادة 22 من القانون رقم 01-10 يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به.²

¹ الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 1975/12/26 المتضمن القانون التجاري الجزائري ،نفس المرجع السابق، ص188.

² القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 42 سنة 2010 ، المادة 22 ، ص7.

فالمدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، وهو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق.¹

ويعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية، كما يمكنه من مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجين، مراقب الحسابات.²

كما يعرف كذلك بأنه الشخص الذي يطمئن له المساهمين على سلامة النتائج التي تظهرها الحسابات النهائية في شكل تقرير يرفعه إليهم في ختام المراجعة السنوية.³

الفرع الثاني: تعيين محافظ الحسابات ومهامه

أولاً: مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بتأدية المهام التالية حسب نص المادة 23 من القانون 10-01 بمايلي:

- ⇐ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ⇐ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ⇐ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

¹ زهرة توفيق عاطف سواد، "مراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص191.

² السلام عبد الله أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والخرجية"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص28.

³ حسين عمر، "الموسوعة الاقتصادية"، الطبعة الرابعة، دار المفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992، ص422.

- ⇐ يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ⇐ يعلم المسيرين والجمعية العامة أوهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه زمن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.
- ⇐ وتخص هذه المهام فحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- حسب نص المادة 25 من القانون 10-01 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
- ⇐ تقرير المصادقة بتحفظ أو دون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة ، أو عند إقتضاء رفض المصادقة المبررة.
- ⇐ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الإقتضاء.
- ⇐ تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.
- ⇐ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تخفيضات.
- ⇐ تقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- ⇐ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.
- ⇐ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ⇐ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.
- ⇐ تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.
- ثانيا: تعيين محافظ الحسابات**

حسب نص المواد 26 و 27 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية ، تحدد كفاءات تطبيق هذه

المادة عن طريق التنظيم ، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة ، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي سنتين (02) مائيتين متتاليتين ، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك ، وقد صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي يحدد كيفية تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:¹

- 1- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.
- 2- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص مايلي:
 - عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
 - ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظ الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
 - نموذج رسالة الترشح.
 - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
 - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
 - المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
 - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- 3- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقديم مهمة محافظ الحسابات، يسمح له بالإطلاع على مايلي:
 - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 07 لسنة 2011، ص 23-24.

- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهنة.
 - تنظيم الكيان وفروعه.
- ويتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان ، دون نقل الوثائق أونسخها ، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.
- 4- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهنة محافظ الحسابات.
- 5- يوضح محافظ الحسابات في العرض ، إستنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه مايلي:
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
 - التقارير التمهيدية ، الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
 - آجال إيداع التقارير.
 - الموارد المرصودة.
- 6- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (03) سنوات مالية متتالية موافقة لعهد محافظ الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي على أساس التقييم المبدئي.
- 7- يمكن أن ترتب على عدم إحترام إلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- 8- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توصي إلزامية إحترام حالات التنافي ومبدأ الإستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنويون على نفس المكتب أو على نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.
- 9- في حالة تجديد عهد محافظ الحسابات المنتهية عهده ، لا تلزم الهيئة او المؤسسة بإعداد دفتر الشروط جديد.

10- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسم بتتقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات ، غير أنه يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التتقيط الإجمالي.

11- تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض.

- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض ، حسب الترتيب التنازلي ، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعابنتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات او محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.

- غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع إستشارتهم على الأقل ثلاث (03) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

12- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (08) أيام ، بعد تاريخ إستلام تبليغ تعيينه.

13- طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان ، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

الفرع الثالث: شروط ممارسة المهنة وتحديد الأتعاب

أولاً: شروط ممارسة المهنة

ممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر في الشخص القائم بالمهمة الشروط والمؤهلات الكافية ،والتمتع بالإستقلالية لأداء مهمته على أكمل وجه ، والتي تتلخص فيما يلي:

1- **الشروط العامة:** نصت المادة 08 من القانون 01-10 السابق الذكر وجوب توفر الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جنحة أو جنائية عمدية مخلة بشرف المهنة.
- أن يتمتع بجاميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن يحوز لممارسة المهنة على النحو التالي:
 - أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي ، أن يكون حائزا على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعدلتها.
 - ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد".

2- المؤهلات العلمية والعملية: إضافة للشروط السابقة فإنه يمكن أن يسجل كمحافظ

حسابات الأشخاص الذين تتوفر فيهم المقاييس التالية:¹

- المؤهلات العلمية المتمثلة في حيازة شهادة التعليم العالي في العلوم المالية، شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع مالية ومحاسبة) أو فرع التدقيق ، الجزء الأول والثاني من الإمتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.
- أما المؤهلات المهنية تتمثل في متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوج بشهادة نهائية للتدريب القانوني ، أو إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدان المحاسبي والمالي

¹ عد الصمد نجوى، "تدقيق ومراقبة الحسابات"، جامعة باتنة، 2012، ص 11-12.

ومتابعة تدريب مهني مدة ستة أشهر، كذلك بالنسبة لأعوان المفتشية العامة للمالية للمتحصّلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمعّنون للخبرة قدرها عشر (10) سنوات ضمن الهيئة.

3- الإستقلالية: يقصد بالإستقلالية محافظ الحسابات عدم وقوعه ضمن حالات التنافي والموانع التي نص عليها القانون ، والتي من بينها:

- ممارسة نشاط تجاري ، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية أو المهنية.
 - القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة التي يراقب حساباتها.
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يراقبها.
 - الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد لنفس المؤسسة.
 - البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو من التعويضات أو إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.
- ثانيا: أتعاب محافظ الحسابات**

بالرجوع إلى المادة 37 من القانون 10-01 يتبين لنا أن محافظ الحسابات لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يتلقى أجرا أو أي إمتياز مهما كان نوعه وإنما يتلقى¹:

- أتعاب مقابل المهمة التي يقوم بها وتكون محددة مسبقا من طرف الجمعية العامة أو هيئة المداولات.
- تعويضات على المصاريف التي ينفقها محافظ الحسابات في إطار تأدية مهمته.
- ويجب مراعاة النقاط التالية عند تحديد أتعاب محافظ الحسابات:
- الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ برنامج التدقيق.

¹ القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره ، ص 8.

- عدد المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق.
- حجم المؤسسة الخاضعة للتدقيق.
- عدد التقارير المطلوبة للعميل
- طبيعة عمل المؤسسة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

تنص المادة 02 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات على أن يتقاضى محافظو الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية ومع إحترام العناية المهنية ويحسب مبلغها حسب السلم الملحق ، والسلم موضح في الجدول أدناه:¹

الجدول رقم (1-3) يوضح سلم أتعاب محافظ الحسابات

الموازنة عن الخام الإجمالي المبالغ من غير الإستثمارات السنوية التقويم وعائد الإستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج(*)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 على أقل من 200 دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 دج	من 1030 إلى أقل من 400	من 515 إلى أقل من 700

¹ القرار المؤرخ في 07/11/1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 14 لسنة 1995 ، ص 33.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية للدراسة

من 6400 إلى أقل من 12800 دج	من 1400 إلى أقل من 800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600 دج	من 1800 إلى أقل من 400	من 900 إلى أقل من 200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2 من 2.8 سا لكل حصة إضافية بـ 5000 دج حتى الحد الأقصى 4500 سا	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

المصدر: قرار مؤرخ في 1994/11/07 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 14 لسنة 1995 ، ص 35.

ساعات في معدل الساعات ضرب عدد الساعات (*) نحصل عليها بمبلغ 500 دج.

يطبق سلم الأتعاب ، على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون بإستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل:

- إدماج إنقسام المؤسسة.
 - إنشاء شركات فرعية للإسهام الجزئي في الأصول.
 - مهام محدودة وظيفية في مراقبة الحسابات.
 - أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة.
- تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية لمساهمي ومحافظي الحسابات وحسب نص المادة 37 من القانون 10-10-01 فإنه:

⇐ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

⇐ لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو إمتياز مهما كان شكله ، بإستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته.

⇐ لا يمكن إحتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة.

نشير إلى أن صدور القانون 10-01 المشار إليه أعلاه ، أصبحت الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات قابلة للتفاوض.

تدفع أتعاب محافظ الحسابات حسب المادة 08 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 عن مهامه العادية وبناءا على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي:

- 30% عند بداية الأعمال .
- 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.
- 30% عند إنتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات.
- 20% بعد إجتماع الجمعية العادية.

الفرع الرابع: تقرير محافظ الحسابات

يعبر محافظ الحسابات عن رأيه المهني في تقرير التدقيق ، ويعتبر هذا التقرير بمثابة الدليل على قيامه بالعمل ، وهو عملية ختامية لعملية التدقيق ويعد بمثابة المنتج النهائي لها الذي تستخدمه مختلف الجهات التي تكون مستفيدة من المعلومات التي تم تدقيقها ، كما تلزم التشريعات الحالية والمعمول بها في غالب الحالات تقديم نتائج عمله في تقرير مقبول وناجح ، وذلك حسب العمل الموكل إليه سواء تقرير عام أو تقرير لها ، يتحدث فيه عن نتائج فحصه لهذه القوائم المالية ومدى دقة المعلومات الواردة فيها ، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة ، وأهم ما يوفره التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والإعتماد على التقارير المنشورة بشهادة من طرف خارجي محايد هو محافظ الحسابات.

يحتوي تقرير محافظ الحسابات على عدة عناصر منها:¹

¹ محاري علي ، "دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومات المحاسب المالي" ، مذكرة تدخل في نيل شهادة الماجستير ، جامعة قسنطينة ، 2012 ، ص 77-78.

- 1- **عنوان التقرير (Titre):** يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوانا يميزه بأنه تقرير مستقل.
- 2- **الجهة الموجه لها التقرير (Adressée):** وهنا يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها ، وعادة ما تكون موجهة على الشركة ، أو المساهمين (على أساس أنه قد تم تعيين مدقق بواسطتهم من خلال الجمعية العامة للشركة)، مجلس الإدارة.
- 3- **فقرة تمهيدية (Introductory Paragraph):** تحدد الفقرة القوائم المالية التي يغطيها تقرير المدقق ، والتميز بوضوح بين مسؤولية الإدارة عن إعدادها ومسؤولية المدقق عن تدقيقها وإبداء رأيه.
- 4- **فقرة النطاق (Scope Paragraph):** تصف عبارات عامة ومركزة لها قام بها المدقق ودون ذكر اي تفاصيل كما تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية التدقيق قد أنجزت وفقا لمبادئ التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.
- 5- **فقرة الرأي (Opinion Paragraph):** في هذه الفقرة ينقل المدقق لمن يهمهم الأمر استنتاجه في القوائم المالية التي قام بفحصها.
- 6- **الفقرة التوضيحية (Explanatory Paragraph):** يقوم بإضافتها إلى التقرير حسب الظروف ، ففي حالة الإمتناع عن إبداء رأيه فيقوم بوضعها بعد الفقرة التمهيدية ، وفي حالة إذا كانت الظروف لا تؤثر على إبدأ رأي المدقق فتأتي هذه الفقرة بعد فقرة الرأي.
- 7- **توقيع المدقق (Signature):** وهنا يقوم المدقق بتوقيع على التقرير ، حتى يتمكن من التأكد من قبول المدقق لمسؤولياته.
- 8- **تاريخ التوقيع (Date):** من الواجب نأخذ التقرير بذلك التاريخ الذي أنهى فيه محافظ الحسابات إجراءات الفحص الميداني ، فهو يعتبر مهماً لأنه يمثل الحدود الزمنية على مسؤولية المدقق من الأحداث التي تقع بعد إنتهاء الميزانية العمومية. ويلزم محافظ الحسابات بإصدار لإحدى التصريحات التالية:¹
- 1- **الرأي بدون تحفظ (رأي نظيف):** يصدر محافظ الحسابات رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه شروط من بينها:

¹ وسيلة بوخالفه ، " دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية" ، جامعة ورقلة ، 2013 ، ص 12-13.

- إعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عام.
 - عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي.
 - صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
 - حصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه عن صدق القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية كل سنة.
- وفيما يلي نموذج لتقرير محافظ الحسابات ووفقاً لما تتطلبه معايير التدقيق الدولية:

الشكل رقم (1-1) يوضح التقرير النظيف النموذجي

تقرير المدقق المستقل (إسم التقرير)

إلى مساهمي الشركة (المخاطبون)

(فقرة مقدمة) قمنا بتدقيق قائمة المركز المالي للشركة المرفقة والمعدة في 12/31 / ن ، والقوائم المرتبطة بها ، وهي قائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية المعدة عن ذات السنة.

وتقع مسؤولية إعداد القوائم المالية المذكورة أعلاه على عاتق إدارة الشركة ، أما مسؤوليتنا فتمثل في التعبير عن رأينا عن تلك القوائم تأسيسا على تدقيقنا.

(فقرة المجال) قمنا بإجراء التدقيق طبقا لمعايير التدقيق الدولية (أو يشار إلى المعايير والممارسات الوطنية المناسبة) وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ التدقيق بما يؤدي إلى التوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية لا توجد بها تحريف يتسم بالأهمية النسبية ، ويشمل التدقيق بناء على أساس إختياري جمع الأدلة التي تعم القيم والإفصاح بالقوائم المالية ، كما يشمل التدقيق أيضا تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة و

والتقديرات الجوهرية التي توصلت إليها الإدارة إليها وتقييم مدى سلامة العرض في القوائم المالية كوحدة ، ويعتقد أن التدقيق الذي قمنا به يوفر لنا أساسا مناسباً لإبداء الرأي.

(فقرة الرأي) في رأينا أن القوائم المالية توفر صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة) وفق كافة جوانب الأهمية النسبية عن المركز المالي للشركة..... في 12/31 / ن ونتائج العمليات والتدفقات النقدية عن نفس الفترة طبقا للمعايير الدولية للتقرير المالي.

(إسم المراجع)

تاريخ (التقرير) في...../...../.....

العنوان.....

المصدر: إبراهيم منانة ، "دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي" ، جامعة الوادي ، 2015 ، ص33.

2- الرأي بتحفظ

يدلي محافظ الحسابات برأي متحفظ في حالة صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون رأيه في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل إعتراضه أو إنتقاداته التي يرى من الضروري الإشارة إليها ، ويجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

3- الرأي السلبي (المعاكس)

بعدما يتأكد محافظ الحسابات من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحي للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، يصدر رأيه ويبين أسبابه وأدلته ، ما يعتبر الرأي السلبي أمر نادر الحدوث بحيث أن محافظ الحسابات يقدم مجموعة من التوصيات للمؤسسات قبل تقريره وغالبا ما تلتزم المؤسسة بهذه التوصيات.

4- الإمتناع عن إبداء الرأي

في هذه الحالة لا يستطيع محافظ الحسابات إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وذلك لعدة ظروف وأسباب غالبا ما نرجع على تضيق نطاق الفحص الذي يجريه ، او بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المدقق رأيه فيها.

وتكون فقرة الرأي في هذه الحالة كما يلي:

(لم يتم تعييننا مدققين للشركة..... إلا بعد إنتهاء السنة المالية لشركتكم ، ولذا لم نحضر عملية جرد المخزون السلعي في أول السنة ولا في آخرها ، ولم تتمكن من التحقق من الكمية المخزون باي وسيلة ، ولقد أظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة في سجلات الشركة ، وفي نظام الرقابة الداخلية لذلك لم نستطع التأكد من أن جميع مصروفات الشركة وإيراداتها قد تم تسجيلها ، أو أن ما تم تسجيله يعتبر صحيحا ، وبناءا على ذلك لم تتمكن

من تحديد ما إذا كانت هناك تعديلات ضرورية للأصول والخصوم المسجلة أو الغير مسجلة وما ينتج من تأثير على الميزانيات العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية).

ويسبب التأثيرات الهامة المحتملة على القوائم المالية للأموال المشار إليها في الفقرة السابقة فإن نطاق عملها لم يكن كافيا لإبداء الرأي حول البيانات المالية ولهذا فإننا نبدء الرأي حول عدالة القوائم المالية.

ويلخص الجدول التالي أنواع التقارير المختلفة وإستنتاج المدقق في كل نوع:

الجدول رقم (1-4) يوضح أنواع تقرير التدقيق

نوع التقرير	الإستنتاج الأساسي للمدقق
التقرير النظيف	القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وأنها أعدت وفقا للمعايير التدقيق المتعارف عليها ، والتي سبق تطبيقها في العام السابق ، وتتفق مع نظام الشركات والنظام الأساسي لشركة.
التقرير المتحفظ	القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها ، وأنها عدت وفقا للمعايير التدقيق المتعارف عليها ، والتي سبق تطبيقها في العام السابق ماعدا بندا معينا أو عدة بنود وتتفق مع نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة.
التقرير العكسي	القوائم المالية لا تعبر عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها
الإمتناع عن التقرير	لا يستطيع المدقق تكوين رأي القوائم المالية بسبب تضيق نطاق الفحص أو عدم الإستقلال.

المصدر: محمد الفيومي وآخرون ، "المراجعة علما وعملا" ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 2015 ،

ص73.

المطلب الثالث: مدى تكيف مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق

من خلال ما تم عرضه من معايير دولية للتدقيق وكذا النصوص والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر سنحاول في هذا المطلب إيجاد أهم التوافق ولا التوافق بينهما ومحاولة إبراز أهمية تكيف التشريعات المحلية مع المعايير الدولية للتدقيق.

الفرع الأول: المعايير الجزائرية للتدقيق

بادرت وزارة المالية الجزائرية (المجلس الوطني للمحاسبة) إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية والتي بلغ عددها إلى غاية يومنا هذا ستة عشرة (16) معيار موزعة على أربعة مجموعات ، تضم كل مجموعة أربعة (04) معايير ، لتحظوا بذلك الجزائر حظو الدول الأخرى في تبني معايير التدقيق الدولية ، ولإشارة إلى أن هاته المعايير صدرت بموجب مقررات عن الوزير المكلف بالمالية ، وجميعها نصت في مادتها الأولى على عبارة " يهدف هذا القرار إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق "، مما لا يدع شكا بأن المعايير الصادرة تعتبر ملزمة التطبيق من طرف المعنيين بها ، وسنحاول من خلال هذا الفرع تسليط الضوء وشرح محتوى كل معيار على حدى:

أولاً: المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية

صدرت المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والذي يهدف إلى وضع أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق حيز التنفيذ.

أ) المعيار الجزائري للتدقيق "210" إتفاق حول أحكام مهام التدقيق

1- أهداف المعيار ومجال تطبيقه

في منظور هذا المعيار فإن المدقق يمكن أن يكون إما محافظ حسابات أومدقق متعاقدا ، وقد جاء ليعالج واجبات المدقق للإتفاق مع الكيان حول أحكام التدقيق التي تخص كل مهام

تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذا المهام الملحقه ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

ويهدف المعيار إلى قبول المدقق متابعة مهمة التدقيق ضمن الشروط المتفق عليها ، وفي رسالة المهمة وأن يطلب من الكيان تأكيد الموافقة عليها ، مع تدوين كل إختلافات يمكن حدوثه في ملف عمله.

2- الشروط المسبقة للتدقيق

يجب على المدقق قبل بداية مهمة التدقيق أن يضمن توفر الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لاسيما:¹

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية.
- أن تعترف الإدارة وتدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.
- أن تعتبر الإدارة أنه من الضروري وضع نظام رقابة داخلي فعال.
- لا تضع الإدارة أية قيود على الفحوص والمراقبات الضرورية للقيام بالمهمة.
- وإذا ما توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بسبب عدم توفر الشروط المسبقة ، يناقش الأمر مع القائمين على التسيير وإذا لم يعالج الأمر يرفض المهمة بشرط أن لا يكون القانون يمنع ذلك.

3- محتوى رسالة المهمة

3-1 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة: يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق مايلي:

- هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية.
- مسؤوليات محافظ الحسابات والكيان.
- المرجع المحاسبي المطبق.

¹¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزير المالية، ص2.

- الإشارة إلى شكل ومضمون التقرير الذي يعده المدقق.
 - رزنامة فوترة الأتعاب وكيفية دفعها.
 - مخطط التدقيق وكيفية تنفيذه.
 - تقديم الإدارة كل المعلومات الضرورية بما فيها الكشف المالية في الوقت المناسب.
 - تقديم التصريحات الكتابية لتبرير العناصر المقيدة في الكشف المالية.
 - إعلام محافظ الحسابات بكل الفعال التي تصل إلى علمها والتي قد تؤثر على الكشف المالية في الفترة الممتدة بين تاريخ التقرير وتاريخ المصادقة على الكشف المالية.
- 2-3 الأحكام الخاصة لرسالة المهمة:** يجب أن تتضمن رسالة المهمة

- أحكاما متعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء ، أو إشترك مدققين داخليين أو مستخدمى الكيان.
- أحكاما متعلقة بالتعامل مع المدقق السابق عند الإقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

4- التدقيقات المتكررة

يحدد المدقق أثناء قيامه بمهام التدقيق ما إذا كان من الضروري تذكير الكيان بنود رسالة المهمة أو إعادة صياغتها وخاصة في الحالات التالية:¹

- إذا ظهرت مؤشرات تبين سوء تقدير الكيان لطبيعة ونطاق التدخل.
- إذا واجه المدقق مشاكل خاصة عند قيامه بمهامه.
- إذا حدث تغيير في المساهمين أو القائمين بالتسيير في الكيان.
- إذا وقع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من المدقق.
- في حالة مراجعة بعض بنود في رسالة المهمة يتم إعداد رسالة مهمة جديدة تحتوي على العناصر المعدلة ، أو يتم إدراج هذه العناصر في رسالة مهمة تكميلية للأولى.

5- تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية

- لا يقبل المدقق تعديل أحكام مهمة التدقيق ما لم يكن سببا معقولا لذلك.

¹ المقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره، ص6.

- إذا قبل المدقق تعديل أحكام مهمة التدقيق في مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على المدقق وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو أي شكل يكون مناسباً للاتفاق الكتابي.
 - وإذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ، ولم يرخص له الكيان بتنفيذ مهامه الأولية فيجب عليه:
 - ✓ الإستقالة من مهمة التدقيق إذا كان القانون يسمح بذلك.
 - ✓ أن يحدد أي نوع من الإلتزام الموجود (تعاقدي أو أي شكل آخر) وإبلاغ الأطراف المعنية (المساهمون ، المسيريون ، سلطات المراقبة) بآثار ذلك.
- 6- أحكام خاصة أخرى¹

- يتم إعداد رسائل مهمة مشتركة أو رسائل فردية في حالة التدقيقات المشتركة.
 - في حالة الرسالة المشتركة تحدد بدقة توزيع مهام وأتعاب كل مدقق على حدى.
 - في حالة إعداد المدقق لحسابات مجمعة أو مدمجة للكيان وفي نفس الوقت يكون مدققاً لكيان آخر أوعدة كيانات تابعة لنفس المجموعة يقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة.
 - وفي حالة إختيار المدقق إعداد رسالة مهمة مشتركة يطلب من الكيان الأم التأكيد خطياً بأن جميع الكيانات موافقة على محتوى الرسالة كل فيما يخصه.
- ب) المعيار الجزائري للتدقيق "505" التأكيدات الخارجية

1- الهدف من المعيار ومجال تطبيقه

جاء هذا المعيار لمعالجة كيفية إستعمال المدقق لإجراءات التأكد الخارجي وذلك بتصور ووضع حيز التطبيق هذه الإجراءات بغية الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصادقية عالية.

¹ المقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ، ص7.

2- التعريف بالمعيار

التأكيد الخارجي هو عبارة عن قرائن ودلائل إثبات يتم الحصول عليها عن طريق الغير (زبائن ، عملاء ، هيئات حكومية ، مؤسسات أخرى ، ...) ويكون خطيا ، على شكل ورقي أو إلكتروني أو أي شكل آخر ويكون موجها إلى المدقق مباشرة.¹

وحسب هذا المعيار فإن التأكيد الخارجي يمكن أن يكون:

- **تأكيد مستعجلا:** ويسمى بالتأكيد الإيجابي، حيث يقوم الغير من خلاله بتأكيد أو رفض معلومات واردة في طلب التأكيد، أو يقدم معلومات مطلوبة منه.
- **تأكيدا ضمنيا:** ويسمى بالتأكيد السلبي وفي هذه الحالة يكون الغير مطالبا فقط بالرد في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

3- إجراءات التأكيدات الخارجية ونتائجها:

عند إرسال طلب للتأكيد الخارجي من طرف المدقق يجب أن يكون حريصا على الرقابة على هذه الطلبات مما يتوجب منه الأخذ بعين الاعتبار:

- التحديد الدقيق للمعلومات موضوع التأكيد، رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الإتفاقيات والعقود.
 - إختيار "الغير" المؤهل للتأكيد مما يتطلب على المدقق توجيه التأكيد إلى جهة مسؤوله وعلى دراية بالمعلومات محل التأكيد.
 - متابعة طلبات التأكيد.
 - أخطار الانحرافات المعتمدة بما فيها أخطار الغش.
- بعد إستيفاء إجراءات التأكيد الخارجي يكون المدقق أمام الحالات التالية:

✓ **حالة تلقي الردود:** يجب على المدقق التأكد من مصداقية طلبات التأكيد بحيث:

⇐ إذا تبين لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، (كأن يتلقى الردود عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني وصعب عليه التأكد من مصدر الوثيقة ، أو يتلقى

¹ المقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ، ص 2 ، بتصرف.

ردودا شفاهية غير مكتوبة) فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة أخرى مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك.

⇐ وإذا تحقق بأن الردود ليست لها مصداقية وجب عليه تقييم تأثير ذلك على أخطار الإنحرافات الممكنة لا سيما خطر الغش وكذلك تأثير هذه الردود على سير باقي إجراءات التدقيق الأخرى.

✓ **حالة عدم تلقي الردود:** ويقصد بها غياب الرد، أو تلقي رد جزئي من طرف الغير، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه.¹ وفي هذه الحالة وجب على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية.

ومثال ذلك أن يقوم بخصوص فحص رصيد حسابات الزبائن (بفحص التحصيلات ووثائق المبيعات ، وصولات التسليم والتوزيع، القريبة من تاريخ الإقفال).

وإذا رأى المدقق أن الحصول على الرد على طلبات التأكيد المستعجلة ضرورية فإن اللجوء إلى إجراءات التدقيق البديلة لا فائدة منها ، وفي هذه الحالة يجب على المدقق أن يقيم آثار ذلك على عملية التدقيق وعلى رأيه.

✓ حالة رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد

⇐ إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن:²

⇐ التحري والبحث حول أسباب الرفض وهل هي مقنعة أو منطقية أم لا.

⇐ كما يجب على المدقق أن قيم آثار رفض الإدارة على أخطار الإنحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش وعلى طبيعة ووزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق الأخرى.

⇐ وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات أكثر مصداقية.

⇐ وإذا إتضح للمدقق من خلال التحري أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصادقية

¹ نفس المرجع السابق ، ص4.

² مقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره، ص3.

بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يقوم بإعلام الأشخاص القائمين على التسيير في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك.

4- تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها: يجب على المدقق:

- تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملّة.
- التأكد من إحتوائها أو خلوها من الفوارق ، (الفارق هو وجود إختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للكيان).
- إن البحث عن وجود فوارق يكون:

✓ بهدف تحديد إذا ما كانت تشير إلى وجود إنحرافات أولا، وإذا ما تم الكشف عن إنحراف فعلى المدقق تقييم ما إذا كان هذا يشير إلى وجود حالة غش.

✓ إن وجود فوارق قد يدل أيضا إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومة المالية وعموما يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية:¹

- ⇐ رد من "الغير" المؤهل يتضمن تأكيدات المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق.
- ⇐ الرد يعتبر غير موثوق.
- ⇐ عدم الرد.
- ⇐ رد يحتمل فوارق.

ج) المعيار الجزائري للتدقيق "560" الأحداث اللاحقة

1- التعريف بالمعيار: يقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث التي تقع:

- ⇐ بين تاريخ إعداد الكشوف المالية² وتاريخ إعداد تقرير المدقق.
- ⇐ بعد تاريخ إعداد التقرير¹ إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية².

¹ مقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ، ص 5-6.

² تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

وقد عرفها أيضا أبو زيد الشحنة على أنها:³

✓ كل الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق ، وكذا الحقائق التي تكشف بعد هذا التاريخ.
✓ ويجب أن يشير تقرير المدقق إلى أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.
يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

⇐ تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.

⇐ تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

2- الهدف من المعيار: يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى:⁴

⇐ الحصول على عناصر إثبات كافية وملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إعداد التقرير ، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها ، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

⇐ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

3- واجبات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة

3-1 الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق⁵

يضع المدقق إجراءات تسمح بجمع العناصر الكافية والملائمة بهدف تحديد ما إذا كانت الأحداث :

¹ 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.

² يعتبر تاريخ المادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف هيئة المداولة.

³ أبو زيد الشحنة ، "تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية- ط1" ، دار وائل ، عمان ، 2015 ، ص 90.

⁴ مقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ، ص 2-6.

⁵ مقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ، بتصرف ، ص 3-4-6.

- ⇐ الواقعة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ إصدار التقرير تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية .
- ⇐ إن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.
- ⇐ يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في الأحداث التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه ، آخذا بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة:
- ⇐ معرفة كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الكيان بهدف التأكد من تحديد الأحداث اللاحقة.
- ⇐ طلبات للحصول على معلومات من الكيان ، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة ، عند إقفال الحسابات ، تأثير على الكشف المالية الواقعة.
- ⇐ قراءة محاضر إجتماعات الشركاء ، في حالة وجودها ، والتي إنعقدت بعد تاريخ الكشف المالية ، كذلك طلبات الاستعلام المتعلقة بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الإجتماعات والتي لم تحرر محاضرها بعد.
- ⇐ العلم بآخر الكشف المالية المرحلية بعد إقفال ، الملزمة أو غير الملزمة قانونا ، في حالة وجودها.
- ⇐ إذا لم يتم إعداد المكشوف المالية المرحلية لدواعي داخلية أو خارجية ، أو في حالة عدم وجود محاضر القائمين على التسيير في المؤسسة ، فإن إجراءات التدقيق يمكن أن تشمل مراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة.
- ⇐ يجب على المدقق أن يطالب القائمين على التسيير في المؤسسة ، بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشف المالية التي إستوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها ، قد تمت معالجتها.

3-2 حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشف المالية

⇐ لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره ، لكن إذا أعلمت الإدارة المدقق بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير ، بعد إصداره لهذا الأخير وقبل المصادقة على الكشف المالية الفعلية:

✓ مناقشة هذه المسألة مع الكيان.

✓ تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشف المالية ، وإذا كان الأمر كذلك ، الإستفسار لدى الكيان عن الكيفية التي تنوي بها القيام بذلك.

3-3 حقائق علم بها المدقق بعد نشر الكشف المالية : لا يلزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشف المالية بعد إشهارها.¹

(د) المعيار الجزائري للتدقيق "580" التصريحات الكتابية

1- نطاق تطبيق المعيار

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق "580" إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الكيان في إطار مراجعة الكشف المالية.

إن الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.²

2- التعريف بالمعيار

التصريحات الكتابية هي عبارة عن كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشف المالية ، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا ، وبالرغم من كونها كذلك إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيها يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

3- الهدف من المعيار: إن هدف المدقق من وراء تطبيق هذا المعيار هو:

¹ مقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ، ص 5-6.

² نفس المرجع السابق.

- ⇐ تأكيد بأن الكيان قام بمسؤولياته على أكمل وجه.
- ⇐ تعزيزه للعناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشف المالية.
- ⇐ تأكيده بأن الكيان قام بالرد بشكل ملائم أو عدم الرد على التصريحات الكتابية المطلوبة منه.

4- واجب المدقق تجاه التصريحات الكتابية

4-1 التصريحات المشكوك في مصداقيتها

- ⇐ إذا شكك المدقق في كفاءة ونزاهة الكيان ، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات الكتابية كانت أو شفاهية ، وكذلك على العناصر المقنعة على العموم.

- ⇐ إذا كانت التصريحات الكتابية متناقضة مع العناصر المقنعة الأخرى ، على المدقق وضع إجراءات تدقيق لحل هذه التناقضات.

- ⇐ إذا تبين للمدقق إلى أن التصريحات الكتابية غير موثوقة ، يقوم بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

4-2 تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها

- ⇐ إذا لم تقدم الإدارة تصريحا أو عدة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة منها ، على المدقق:¹

- ⇐ مناقشة الإدارة حول المسألة.

- ⇐ إعادة تقييم نزاهة الكيان وأثر ذلك على مصداقية التصريحات الكتابية كانت أو شفاهية أو على العناصر المقنعة على العموم.

- ⇐ إتخاذ التدابير المناسبة ، بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق.

5- خصائص التصريحات الكتابية

- ⇐ حتى تكون التصريحات الكتابية عالية المصداقية يجب أن تكون:²

¹ مقرر رقم 002 ، مرجع سبق ذكره ، ص 4.

² مرجع سبق ذكره ، بتصرف ، ص 2-3.

← صادرة من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية.

← تاريخها قريبا قدر الإمكان من تاريخ تقرير المدقق حول الكشف المالية ، ولا يكون بعدها.

← أن تشير إلى كل الكشف المالية ، التي تغطيها فترة تقرير المدقق.

6- شكل التصريحات الكتابية

يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة على المدقق.

ثانيا: المجموعة الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت هذه المجموعة بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات المتعلقة بها:

أ) المعيار الجزائري للتدقيق "300" تخطيط وتدقيق الكشف المالية

يتم قراءة المعيار الجزائري للتدقيق "300" على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق "200" (الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق).¹

1- التعريف بالمعيار

يشمل التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة ، مستمرة ومتكررة ، تبدأ من نهاية التدقيق السابق حتى نهاية التدقيق الجاري للعملية ، ويشمل التخطيط شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين غير فريق العملية للإستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة وزيادة فاعلية وكفاءة عملية التخطيط.

¹ مقرر رقم 150 ، المؤرخ في 2016/10/11 ، الصادر عن وزارة المالية ، ص 3.

2- مجال ونطاق تطبيق المعيار

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق "تخطيط وتدقيق الكشوف المالية" إلتزامات 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.
- ⇐ تنظيم عملية التدقيق وإدارتها بالشكل المناسب من أجل أن يتم أدائها بأسلوب فعال وكفؤ.
- ⇐ تقسيم العمل بين أعضاء فريق العملية ، وتسهيل توجيههم ، والإشراف عليهم ومراجعة عملهم.

4- واجبات المدقق في إطار تطبيق المعيار

يعتبر المدقق مسؤولاً عن الإستراتيجية العامة للتدقيق وبالتالي فهو ملزم بـ:

4-1 بخصوص الأنشطة الأولية للتخطيط لمهمة التدقيق: يجب على المدقق¹:

- ⇐ وضع إجراءات فيما يتعلق بإستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة.
- ⇐ التواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق.
- ⇐ تقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ، بما في ذلك الإستقلالية.
- ⇐ التحقق من معرفة بنود المهمة ، وفقاً لمعيار التدقيق "210".

4-2 بخصوص التخطيط لمهمة التدقيق: يجب على المدقق:

- ⇐ إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقاً لحجم الكيان وحجم الأعمال المطلوب إنجازها.

¹ مقرر رقم 150 ، مرجع سبق ذكره ، بتصرف ، ص 5.

⇐ تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسبما هو ضروري أثناء سير عملية التدقيق.

⇐ تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.

⇐ توثيق إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملة ، بما في ذلك أية تغييرات جوهرية تتم أثناء عملية التدقيق.

4-3 بالنسبة للكيانات الصغيرة: تختلف الأمور في الكيانات الصغيرة كما عليها في الكيانات الكبرى حيث أنه¹

في عمليات تدقيق الكيانات الصغيرة يمكن أن يقوم بأداء عملية التدقيق بكاملها مدقق واحد ، سواء ينشط في مكتب أو بشكل فردي ، وبالتالي لا وجود لفريق عمل ولا تطرح مشكلة الإشراف ، وفي هذه الحالة يكتفي المدقق بـ:

⇐ إعداد مذكرة وجيزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق تتضمن القرارات المهمة المتعلقة بسيرورة عملية التدقيق.

⇐ وإذا ظهرت هناك مشاكل معقدة ، فيستحسن إستشارة مدققين آخرين مؤهلين وذوي خبرة ، أو الهيئة التي يكون المدقق عضوا فيها.

4-4 التوثيق: يجب على المدقق إدراج في وثائق التدقيق:²

⇐ الإستراتيجية العامة للتدقيق ، برنامج العمل ، كل التسعيرات التي أضافها للإستراتيجية العامة للتدقيق ، أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق ، وكذلك أسباب تلك التغيرات.

(ب) المعيار الجزائري للتدقيق رقم "500" العناصر المقنعة

1- التعريف بالمعيار: حسب هذا المعيار فإنه يعتبر من قبيل العناصر المقنعة:³

¹ مرجع سبق ذكره ، ص 6.

² مقرر رقم 150 ، مرجع سبق ذكره : ص 6.

³ نفس المرجع السابق ، بتصرف ، ص 3.

⇐ المعلومات المحاسبية التي يستند عليها في إعداد الكشف المالية (دفتر اليومية ، دفتر الأستاذ) ، وكذلك الوثائق الثبوتية المرتبطة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة (الفواتير ، العقود ، سندات التحصيل ، الصكوك).

⇐ المعلومات الأخرى التي تمكن المدقق الوصول إلى نتائج مبنية على يقين (محاضر إجتماع ، تأكيدات خارجية ، تقارير المحللين ، معلومات عن المنافسين ، معلومات عن الرقابة الداخلية ، معلومات عن تدقيقات سابقة).

⇐ غياب المعلومات كأن ترفض الإدارة منح المدقق التصريحات المطلوبة منها.

⇐ هذه العناصر الموزعة تعتبر تراكمية في طبيعتها ، وهي تعزز وتثبت تأكيدات الإدارة (المعلومات المقدمة من طرف الإدارة) ، أو تناقضها.

2- نطاق وهدف تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق بخصوص تصويره ووضعه حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق بغرض الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة ليستند عليها في إبداء رأيه.

ويطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة التي يجمعها المدقق بإستثناء تلك المعالجة بمعايير التدقيق الجزائرية (330،200،520،570،501،315).

3- خصائص العناصر المقنعة: حتى يستطيع المدقق الإستناد إلى العناصر المقنعة في إبداء رأيه لابد من أن تتوفر هذه الأخيرة على خصائص معينة وهي:¹

⇐ **الكفاية:** يقصد بها قياس كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعها من العناصر المقنعة.

⇐ **الملائمة:** إن الملائمة هي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى موثوقيتها.

هناك إرتباط وثيق بين كفاية وملائمة العناصر المقنعة ، فكلما كانت المخاطر كبيرة كلما زادت العناصر المقنعة المطلوبة ، هذا من جهة ومن جهة أخرى كلما كانت نوعية العناصر المقنعة ذات جودة عالية كلما قل كمها.

⇐ **المصادقية:** إن مصادقية العناصر المجموعة مرتبط بالمصدر والطبيعة والظروف التي جمعت فيها ، حيث أنه:

¹ مقرر رقم 150 ، مرجع سبق ذكره ، بتصرف ، ص4.

- تعتبر العناصر المجمعّة من مصادر خارجية أكثر مصداقية من نظيراتها المجمعّة من المصادر الداخلية.
 - العناصر التي يتحصل عليها المدقق بالطريقة المباشرة (الملاحظة العينية) أكثر مصداقية من التي يتحصل عليها عن طريق طلب معلومات.
 - تعتبر الدعائم المكتوبة مهما كان نوعها (ورقية ، إلكترونية) أكثر من التأويلات اللفظية المستخلصة من المسائل التي يتم مناقشتها.
 - تعتبر الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من نسخها.
- ⇐ **الدلالة:** تقوم على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به.¹

4- واجبات المدقق

- ⇐ عند استخدام المعلومات كمصدر لعناصر مقنعة.
- ⇐ يجب أن يكون المدقق يقظا وفي أتم الوعي عند تقديره لمصداقية العناصر المجمعّة وإذا إرتابه شك فعليه أن يلجأ إلى إجراءات تدقيق تكميلية لرفع هذا الشك.
- ⇐ لغرض تأسيس المدقق لرأيه يمكنه أن يقوم:
- بالفحص الشامل لكل العناصر المجمعّة.
- إختيار عينة (عناصر محددة).
- بالسبر وذلك بالإعتماد على عناصر أكثر إقناعا.
- مستحضرا في ذلك ضميره وحكمه المهني الخاص وروح النقد.
- ⇐ إذا كانت المعلومات التي تستخدم كعناصر مقنعة ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة فإنه يتوجب على المدقق في حدود الإمكان:²
- تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية هذا الخبير والإطلاع على أعماله.
- تقدير ملائمة أعمال الخبير التي تستعمل كعناصر مقنعة للتأكيد المعني.
- ⇐ يجب على المدقق الأخذ بعين الإعتبار العلاقة (تكلفة - إمتيازات) فيما يتعلق بالعناصر المقنعة وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها.

ج) المعيار الجزائري للتدقيق رقم "510" مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الإفتتاحية)

¹ مرجع سبق ذكره ، ص4.

² مقرر رقم 150 ، مرجع سبق ذكره ، ص 5.

1- نطاق ومجال تطبيق المعيار: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية¹ في حالة كون الكشوفات المالية تدقق لأول مرة ، أو تكون دقت من طرف مدقق آخر.

كما يعالج أيضا الوجبات المطلوبة والمذكورة في المعيارين الجزائريين للتدقيق ، المعيار "300" تخطيط وتدقيق الكشوف المالية ، والمعيار "700" المعطيات المقارنة – الأرقام الموافقة والكشوف المالية المقارنة.

2- الهدف من المعيار: يهدف المعيار إلى حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية والملائمة ، التي تثبت بأن:²

⇐ الأرصدة الختامية للفترة السابقة تم نقلها بشكل صحيح.
⇐ الأرصدة الإفتتاحية لا تتضمن أخطاء جوهرية تؤثر على الكشوف المالية للفترة الحالية.
⇐ التطبيق السليم للطرق المحاسبية وفق المرجع المحاسبي المطبق ، وأي تغيير في الطرق المحاسبية تم الإفصاح عنه بشكل مناسب.

3- واجبات المدقق

⇐ فحص الكشوف المالية السابقة وكذا تقرير المدقق السابق حولها بهدف التأكد من صحة الأرصدة الإفتتاحية.

⇐ جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لضمان أن الأرصدة لا تتضمن إختلالات من شأنها أن تؤثر على الكشوف المالية للفترة الجارية.

⇐ تقييم إجراءات التدقيق الجارية لمعرفة مدى كفايتها للحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة بالنسبة للأرصدة الإفتتاحية ، وإذا تبين أنها ليست كذلك فيجب عليه وضع إجراءات تدقيق خاصة لهذا الغرض.

¹ الأرصدة الإفتتاحية هي أرصدة حسابات السنة n-1 لجميع حسابات قائمة المركز المالي من أصول والتزامات وحقوق ملكية.

² مقرر رقم 150 ، مرجع سبق ذكره ، بتصرف ، ص 3.

⇐ إذا خلاص بأن الأرصدة الإفتتاحية تتضمن إختلالات جوهرية تؤثر على الكشف المالية للفترة الجارية وجب عليها وضع إجراءات تدقيق تكميلي لتحديد هذا الأثر ، وإعلام الكيان بذلك.

4- النتائج وتقرير المدقق

⇐ إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية ، فيجب أن يقدم رأيا بتحفظ ويبين إستحالة تقديم رأي حول الكشف المالية.

⇐ يبدي المدقق رأيا بتحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي (حسب الحالة) إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل هام على الكشف المالية للفترة الحالية ، وأنه لم يتم معالجة تأثير هذا الإختلال بشكل سليم وعرضه والإفصاح عنه بصورة كافية.

5- الأرصدة الإفتتاحية المتعلقة بوحدات القطاع العام

كما تناول هذا المعيار الأرصدة الإفتتاحية لوحدات القطاع العمومي ، وإجراءات التدقيق فيها ، حيث أنه يجب على المدقق في إطار جمع العناصر المقنعة حول الأرصدة الإفتتاحية لهذه الوحدات تكون من خلال إعادة النظر في ملفات العمل أو التقارير ، مع مراعاة:¹

⇐ الطرق المحاسبية المطبقة من طرف الكيان.

⇐ أهمية الأرصدة الإفتتاحية على الكشوفات المالية الحالية.

⇐ معرفة ما إذا تم تدقيق الكشف المالية للفترة السابقة أم لا ، وفي حالة تدقيقها هل حدث تعديل على رأي المدقق السابق أم لا.

(د) المعيار الجزائري للتدقيق رقم "700" تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

1- مجال ونطاق تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق عند إبداء رأيه حول الكشف المالية ، وأيضا يعالج شكل

¹ مقرر رقم 150 ، مرجع سبق ذكره ، بتصرف ، ص5.

ومضمون التقرير عندما يكون المدقق بصدد صياغة رأي غير المعدل.¹

2- الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار إلى إبداء رأي قائم على أساس تقييم للإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة والتعبير عن هذا الرأي بوضوح في تقرير مكتوب.

3- واجبات المدقق

⇐ يعبر المدقق برأي غير معدل في حالة إستنتاجه بأن الكشوف المالية أعدت وفق المرجع المحاسبي المطبق.

⇐ يعبر برأي معدل في حالة إستنتاجه بأن العناصر المقنعة المجمعة تدل على أن هناك إختلالات معتبرة في الكشوف المالية ، أو أن العناصر المقنعة المجمعة غير كافية للوصول إلى هذه النتيجة.

⇐ إذا وجدت معلومات إضافية سيتم عرضها بالتزامن مع الكشوف المالية ، فعلى المدقق تقدير إمكانية تمييزها عن الكشوف المالية ، وفي حالة العكس يطلب من الكيان تغيير كيفية عرضها ، وإذا رفضت الإدارة ذلك ، يشير في تقريره إلى عدم مراجعته لهذه المعلومات الإضافية.

4- ما يجب أن يتضمنه تقرير المدقق

تطرق المعيار الجزائري إلى شكل التقرير الذي يعده المدقق حيث أشار إلى وجوب تحرير التقرير كتابيا ووجوب تضمينه المعلومات الآتية:

⇐ عنوان يشير بوضوح بأن التقرير لمدقق مستقل .

⇐ المرسل إليه.

⇐ فقرة تمهيدية تذكر فيها:

▪ تعريف الكيان الذي تمت مراجعة كشوفه المالية.

¹ الرأي غير المعدل هو الرأي الذي خلص إليه المدقق بأن الكشوف المالية تم إعدادها وفق المرجع المحاسبي المطبق.

- الكشف المالية التي تمت مراجعتها.
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف الكيان الذي تمت مراجعته وكذلك معلومات توضيحية أخرى.
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشف المالية التي تمت مراجعتها.
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين بخصوص إعداد الكشف المالية وفق المجموع المحاسبي المطبق ، والرقابة الداخلية على هذه الكشف.
- شرح لمسؤولية المدقق المتعلقة بالتعبير عن رأيه وفق معايير التدقيق الجزائرية.
- شرح لعملية التدقيق.
- تاريخ المدقق الذي لا يجب أن يكون سابقا لتاريخ جمعه للعناصر المقنعة المجمعة.
- عنوان المدقق.

ثالثا: المجموعة الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات الخاصة بها.

أ) المعيار الجزائري للتدقيق رقم "510" الإجراءات التحليلية

1- التعريف بالمعيار

⇐ الإجراءات التحليلية هي تقنية تعتمد بصورة عامة على مقارنة النسب والقيم المالية وغير المالية الحالية مع النتائج والقيم المالية وغير المالية للفترات السابقة أو كيانات أخرى مشابهة ، ثم التنبؤ بعلاقات تلك النتائج وأسبابها حسب خبرة المدقق وحكمه الشخصي.

⇐ كما عرفها المعيار الدولي للمراجعة رقم "520" بأنها " تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المتنبئ بها".¹

¹ CNCC. IRE. CSOEC ;Normes International (ISA 520):Procédure Analytiques;Juin 2012; Disponible sur le Site:<http://WWW.cncc.fr/.../isa 520 juin 2012. Pdf>;Consultée le (10/06/2019).

⇨ تعتبر الإجراءات التحليلية آلية هامة لتحديد المجالات والعناصر التي تحتوي على مخاطر مرتفعة التي تستحق المزيد من الفحص والعناية.¹

2- مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التطبيق أثناء التعرف على الكيان ومحيطه بإعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر، وذلك بتحديد العمليات والأحداث غير الاعتيادية قصد وضع خطة تنفيذ إجراءات تدقيق للرد على هذه المخاطر.

3- الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى:

⇨ جمع المدقق للعناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.

⇨ تصور المدقق وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجلد بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

4- واجبات المدقق

⇨ يجب على المدقق الأخذ بالحسبان مستوى دقة وموثوقية النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية، التي تسمح بتحديد إختلال ما ، بحيث إذا أضيف للإختلالات الأخرى أدت إلى إختلالات معتبرة في الكشف المالية.

⇨ يجب على المدقق وضع مبلغ معين بين المبالغ المسجلة والمبالغ المنتظرة ، كحد لا يمكن تجاوزه ، بحيث إذا كانت الفروقات تتعدى ذلك المبلغ ، وجب التدقيق في أسباب هذا الفرق.

⇨ لتحديد مخاطر لم يتم إكتشافها بعد ، فإنه يتعين على المدقق طلب معلومات من الكيان وجمع عناصر مقنعة لتأكيد الردود المتحصل عليها ، ووضع إجراءات تدقيق أخرى بحسب الظروف.

ب) المعيار الجزائري للتدقيق رقم "570" إستمرارية الإستغلال

¹ عميروش إيمان ، "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخرجي" ، أطروحة دكتوراء ، جامعة فرحات عباس سطيف 01 ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، ص26.

1- التعريف بالمعيار

حسب هذا المعيار فإنه ينظر إلى الكيان على أنه مستمر في الإستغلال إلى المدى المتوقع ، ويتم إعداد الكشوفات المالية للأغراض العامة على هذا الأساس ، ما لم تنوي الإدارة تصفية الكيان أو إيقاف أنشطته ، أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

2- مجال ونطاق تطبيق المعيار

يتناول هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة ، بإستخدام الكيان لفرضية المنشأة المستمرة في إعداد الكشوفات المالية.

3- الهدف من المعيار: يهدف المدقق من تطبيق هذا المعيار إلى:¹

⇐ الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرضية إستمرار الإستغلال في إعداد الكشوف المالية.

⇐ إستنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية ، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها ، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الكيان على الإستمرار في الإستغلال.

⇐ تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

4- على من تقع مسؤولية تقييم قدرة الكيان على إستمرارية الإستغلال

⇐ مسؤولية الكيان: إن مسؤولية الكيان في تقييم قدرته على إستمرارية الإستغلال مرتبطة بمايلي:²

■ المرجع المحاسبي المطبق بفرض على الإدارة القيام بتقييم قدرة الكيان على مواصلة الإستغلال.

■ يشمل قيام الإدارة بتقييم قدرة الكيان على الإستمرار إصدار حكم في مرحلة معينة من الوقت ، حول النتائج المستقبلية المشكوك فيها المتأصلة للأحداث أو الظروف ، وتعتبر العوامل التالية ذات علاقة بالتقدير:

¹ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ، الصادر عن وزارة المالية ، ص3.

² مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ، مرجع سبق ذكره ، ص3.

- ❖ تزداد درجة الشك المرافقة لنتائج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو النتائج أبعد في المستقبل.
- ❖ حجم ومدى تعقيد الكيان وطبيعة وظروف أعماله ودرجة تأثره بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بنتائج الأحداث أو الظروف.
- ❖ أي تقدير حول المستقبل يستند إلى المعلومات المتوفرة في وقت إصدار التقدير، ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير منسجمة مع التقديرات التي كانت معقولة في وقت إصدارها.

← مسؤوليات المدقق

- إن مسؤولية المدقق تتمثل في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد البيانات المالية.
- إن الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية ، التي يمكن أن تؤدي إلى توقف الكيان عن النشاط ، ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية ، وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى "عدم اليقين حول إستمرارية الإستغلال" في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة الكيان على الإستمرار في الإستغلال.

ملاحظات:1

- ✓ تقع على الإدارة مسؤولية تقييم الشركة على الإستمرارية حتى ولو كان إطار تقديم التقارير المالية لا يتضمن مسؤولية صريحة للقيام بذلك.
- ✓ إن مسؤولية المدقق هي النظر في مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض إستمرارية الشركة في إعداد البيانات المالية ، والنظر ما إذا كانت هناك شكوك مادية تحتاج للإفصاح عنها حول قدرة الشركة على الإستمرارية.

¹ احمد حلمي جمعة، "التدقيق والتأكيد المتقدم"، ط1 ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2011 ، ص 387.

5- متطلبات المعيار

⇐ عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقا لمعيار التدقيق الجزائري "315" (التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها ، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه)، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الكيان على الإستمرارية ، ثم يحدد المدقق ما إذا قامت الإدارة بإجراء تقييم أولي لقدرة الكيان على الإستمرارية وهنا يكون المدقق أمام حالتين:

- إذا تم القيام بهذا التقييم ، ينبغي أن يناقش المدقق التقييم مع الإدارة ويحدد ما إذا حددت الإدارة أحداثا أو ظروفًا يمكنها ، منفردة أو مجتمعة ، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الكيان على الإستمرارية ، وإن كان الأمر كذلك ، يناقش خطط العمل للتصدي لها.
- إذا لم يتم القيام بهذا التقييم بعد ، فينبغي أن يناقش المدقق مع الإدارة أساس الإستخدام المقصود لإفترض إستمرارية الإستغلال ، ويستفسر من الإدارة ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف يمكنها ، منفردة أو مجتمعة ، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الكيان على مواصلة الإستغلال.

⇐ يجب أن يظل المدقق منتبها خلال التدقيق لأدلة التدقيق بشأن الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الكيان على مواصلة الإستغلال.

⇐ يعبر المدقق عن رأيه بالرفض بأن الكشوف المالية تقدم أو لا تقدم معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال ، إذا رأى ذلك من منطلق حكمه الشخصي ، وفي هذه الحالة فإنه على الإدارة إعداد الكشوف المالية حسب طريقة أخرى (على أساس قيم التصفية مثلا).¹

6- حالة الكيانات الصغيرة

إن الكيانات الصغيرة قد تتأثر بتوقف الممولين عن دعم المنشأة خاصة من طرف المالكين إذا كانت حصصهم تمثل جزءا معتبرا من التمويل ، إذن فمن المهم عدم التوقف عن ذلك حتى يستطيع المدقق تقييم قدرة الكيان على مواصلة الإستغلال ، ويجب أن يأخذ في ذلك

¹ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره ، بتصرف ، ص7.

نفس الفترة المحددة من طرف الإدارة ، إلا إذا كانت أقل من إثني عشرة شهرا ، هنا وجب عليه أن يطلب من الإدارة تمديدتها إلى إثني عشرة شهرا على الأقل.

ج) المعيار الجزائري للتدقيق رقم "610" إستخدام أعمال المدققين الداخليين

1- نطاق هذا المعيار¹

⇐ يتناول هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة إستخدام عمل المدققين الداخليين من طرف المدقق الخارجي ، إذا إتضح لهذا الأخير طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق "315" ، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

⇐ لا ينطبق هذا المعيار في حالات المساعدة المباشرة التي يقدمها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي في إطار أداء إجراءات التدقيق.

2- الهدف من المعيار

في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الكيان وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الإستفادة منها في إطار إحتياجات التدقيق فإن هدف المدقق هو:²

⇐ تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم أعمال المدققين الداخليين.

⇐ وفي حالة إستخدامها ، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق.

3- متطلبات المعيار

⇐ على المدقق الخارجي أن يحدد إحتتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق وذلك بحسب طبيعة الأنشطة المكلفين بها ، وفي حالة تأكد ذلك ، يجب تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة ، رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق الخارجي.

وبصورة عامة فإن طبيعة أنشطة المدقق الداخلي تشمل إحدى المهام ال آتية أو أكثر:

■ متابعة المراقبة الداخلية.

¹ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره ، ص3.

² نفس المرجع السابق ، ص3.

- فحص المعلومة المالية العملية.
- إعادة النظر في الأنشطة العملية.
- فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية.
- إدارة المخاطر.
- الحوكمة.

4- التوثيق

في حالة إستغلال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي ، يجب عليه إدراج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة التي تتعلق بتقييم ملائمة هذه الأعمال ، وإجراءات التدقيق الخاصة بالمنجزة حولها.¹

(د) المعيار الجزائري للتدقيق رقم "620" إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

1- مجال تطبيق المعيار ومسؤولية المدقق

1-1 مجال التطبيق

⇐ يتناول هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة عند إستعانه بخبير من إختياره لإنجاز مراقبة تتطلب خبرة خارج مجال المحاسبة والتدقيق ، كما يعالج أيضا كفاءات الأخذ بإستنتاجات الخبير.

⇐ لا يتناول هذا المعيار الأمور التالية:

- الحالات التي يشمل فيها فريق العملية عضو ، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو معنوي له خبرة في مجال المحاسبة أو التدقيق ، والتي تمت معالجتها في المعيار "220" (مراقبة النوعية لتدقيق الكشوف المالية).
- إذا إستخدم المدقق أعمال شخص طبيعي أو معنوي له خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق ، بحيث يكون هذا الشخص معين من طرف الكيان لمساعدته في إعداد الكشوف المالية ، والتي تمت معالجتها في المعيار "500".

¹ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مار س 2017 ، مرجع سبق ذكره ، ص6.

1-2 مسؤولية المدقق: إن مسؤولية المدقق من خلال هذا المعيار تتمثل فيما يلي:¹

⇐ يتحمل المدقق كامل مسؤوليته في الرأي الذي يبديه ، بما في ذلك الإستعانة بأعمال الخبير الذي عينه.

⇐ إذا خلص بأن أعمال الخبير الذي عينه ملائمة لإحتياجات التدقيق ، فيمكن قبول هذه الأعمال كعناصر مقنعة ملائمة.

2- الهدف من المعيار: يهدف تطبيق هذا المعيار إلى تحديد:

⇐ الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الإستعانة بخبير يعينه.

⇐ ما إذا كانت أعمال الخبير المستعان به ملائمة لإحتياجات التدقيق.

3- متطلبات المعيار

⇐ تقدير ضرورة الإستعانة بخدمات خبير ، في مجال غير المحاسبة أين يكون التدقيق ضروريا لجمع عناصر مقنعة، كافية وملائمة.

⇐ يأخذ المدقق في الحسبان لإتخاذ قرار كهذا:

▪ إذا إستعان الكيان بخبير لإعداد كشوفه المالية.

▪ طبيعة وأهمية وتشعب الموضوع محل التدقيق ومخاطر الإختلالات المعتبرة المتعلقة به.

▪ الطبيعة المنتظرة للإجراءات قصد الرد على المخاطر المحددة.

▪ وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة.

رابعا: المجموعة الرابعة لمعايير التدقيق NAA

صدرت المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق بموجب المقرر رقم 77 المؤرخ في

24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة

معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات المتعلقة بها.

أ) المعيار الجزائري للتدقيق رقم "230" وثائق التدقيق

1- التعريف بالمعيار

¹ نفس المرجع السابق ، ص3.

حسب هذا المعيار فإنه يفيد مصطلح التوثيق ، الإحتفاظ بجميع الوثائق المعدة من طرف المدقق أو المتحصل عليها أثناء تأدية مهامه.

1-1 طبيعة وثائق التدقيق: تتشكل وثائق التدقيق من كل الوثائق التي تخص:

- ⇐ إجراءات التدقيق المنجزة.
 - ⇐ العناصر المقنعة المجمعة.
 - ⇐ نتائج التدقيق المتوصل إليها.
- وقد تكون على شكل ورق أو أشرطة أو تقارير إلكترونية أو أية دعامة أخرى وتشمل مايلي:
- برامج التدقيق.
 - التحليل المالي وإستخراج النسب المحاسبية.
 - مذكرات وملخصات خاصة بموضوعات هامة.
 - ر سائل للتأكيد والتوكيد.
 - إستبيانات المراقبة.
 - المراسلات (بما في ذلك البريد الإلكتروني) الخاصة بالموضوعات الهامة ، ومن الممكن إضافة صورا وملخصات من سجلات المنشأة كجزء من أوراق عمل المراجعة ، إذا كان مناسباً ، ومثال ذلك العقود والإنفاقيات الهامة بالشركة ، ولا يعد هذا الإجراء بديلاً للسجلات المحاسبية.

1-2 خصائص وثائق التدقيق

لتسهيل عملية التدقيق وإضفاء دقة عالية على عملية التدقيق ، وحتى يتسنى معرفة وفهم محتوى وثائق التدقيق لا سيما في حالة إشكالات تتطلب الرجوع إلى وثائق التدقيق ، لابد من توفر هذه الأخيرة على ميزتين أساسيتين ، وهذا طيلة المدة القانونية المنصوص عليها في الإحتفاظ بملفات التدقيق وهما:¹

⇐ الوضوح.

¹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 124 سبتمبر 2018 ، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية ، ص3.

← القابلية للقراءة.

1-3 أهمية وثائق التدقيق: إن من بين المسائل التي تجعل من وثائق التدقيق ذات أهمية تتمثل فيما يلي:

← دعم إستنتاجات المدقق بالنظر إلى الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية التدقيق.

← تؤكد وثائق التدقيق بأن المدقق خطط لعملية التدقيق وأداها وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والتشريعات والقوانين المطبقة.

← مساعدة فريق المهمة في التدقيق وأدائهم لمسؤولياتهم وتمكينهم من تقديم تقرير عن أعمالهم.

← الإحتفاظ في ملف التدقيق بالنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية.

2- مجال ونطاق تطبيق المعيار

يعالج المعيار "230" المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق التدقيق الكشوف المالية.¹

يمكن أن تكون واجبات تدقيق إضافية أخرى تفرضها التشريعات والقوانين ، كما أنه تجدر الإشارة إلى أن واجبات التدقيق المذكورة في معايير التدقيق الجزائرية الأخرى لا تبطل تطبيق هذا المعيار.

3- الهدف من المعيار: إن الهدف من تطبيق هذا المعيار يتمثل في تحضير الوثائق التي تسمح للمدقق بـ:

← إعداد ملف تدقيق كافي ومناسب وكامل لتدعيم تقريره.

← تأكيد المدقق بأنه تم التخطيط والتنفيذ للتدقيق طبقا لمعايير التدقيق الجزائرية ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية ذات الصلة.

← الإحتفاظ بملف دائم للبيانات ذات الأهمية لأغراض مهام التدقيق المستقبلية.

¹ نفس المرجع السابق ، ص3.

← تمكين المدقق من جراء رقابة النوعية على أداء عملية التدقيق وفقا للمعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة.

4- متطلبات المعيار

تطرق المعيار "230" وثائق التدقيق إلى واجبات المدقق تجاه وثائق التدقيق ونذكر منها مايلي:

← يجب على المدقق إعداد وثائق التدقيق بصورة تمكن المدقق الخبير الذي لم يشارك في مهام التدقيق بالمنشأة من تفهم الآتي:

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تمت وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية ، ووفقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة.
- نتائج إجراءات التدقيق التي تم التوصل إليها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- الموضوعات الهامة التي أثرت أثناء عملية التدقيق والنتائج التي تم التوصل إليها بشأنها.
- يعتمد شكل ومحتوى ومدى وثائق التدقيق على العديد من العوامل منها على سبيل المثال:
- حجم وتعقيد الكيان.
- طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ.
- مخاطر الاختلالات المعتبرة المحددة.
- ملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- طبيعة وعمق الانحرافات التي تم تحديدها.
- الحاجة إلى توثيق إستنتاج أو إستنتاج غير قابل للتحديد بسهولة إستنادا إلى أوراق العمل الذي تم أدائه والأدلة الذي تم الحصول عليها.
- منهج عملية التدقيق والأدوات المستخدمة.

إلا أنه ليس من الضروري أو العملي قيام المدقق بتوثيق كل الأمور التي تم تناولها أثناء عملية التدقيق ، وإنما يركز على النقاط المهمة التي تستند إلى التحليل الموضوعي للوقائع والظروف.

إذا حدد المدقق معلومات تتعارض مع النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بموضوع هام فعليه أن يوثق كيفية معالجة هذا التعارض عند تكوين إستنتاجه النهائي.

5- تشكيل ملف التدقيق النهائي: يجب على المدقق أن يقوم ب:¹

- ⇐ إتمام تجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقريره.
- ⇐ عليه أن لا يسحب أي وثيقة مهما كانت طبيعتها قبل نهاية آجال الحفظ.
- ⇐ على المدقق أن يضمن سرية وحماية وحفظ ملفات العمل وعليه إتخاذ إجراءات في سبيل ذلك.

ب) معيار التدقيق الجزائري رقم "501" العناصر المقنعة - إعتبارات خاصة-

1- مجال تطبيق المعيار

يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية ، عند حصوله على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة وفقا للمعايير ، "300" (ردود المدقق في تقييم المخاطر) و "500" (العناصر المقنعة) وكذا المعايير الأخرى ، وذلك فيما يتعلق بالمخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية.

2- الهدف من المعيار

يهدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار في الحصول على عناصر مقنعة ، كافية وملائمة بخصوص:²

- ⇐ وجود المخزونات وحالتها.
- ⇐ إحتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

¹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، مرجع سبق ذكره ، ص6-7.

² مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018/09/24 ، مرجع سبق ذكره ، ص3.

⇐ تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها ، خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

3- متطلبات المعيار

3-1 بالنسبة للمخزونات

⇐ إذا كانت المخزونات التي تظهر في الكشف المالية ذات أهمية وجب على المدقق التدقيق في وجودها وفي حالتها وذلك عن طريق:

- حضور الجرد المادي بغرض.
- معاينة تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الكيان لمراقبة نتائج الجرد وتقييمها.
- فحص المجرودات.
- إختبار التعداد عن طريق السبر.
- تحديد ما إذا كانت الحسابات النهائية لمخزونات الكيان تعكس بدقة النتائج الحقيقية لتعداد المخزون.

⇐ إذا تم الجرد المادي في تاريخ غير تاريخ الإقفال وجب على المدقق إضافة إلى الإجراءات المشار إليها في الفقرة أعلاه ، التدقيق فيما إذا تم تقييد التغييرات بشكل صحيح بين التاريخين ، تاريخ الجرد وتاريخ الإقفال.

⇐ إذا كان حضور المدقق عملية الجرد المادي بات غير عمليا ، وجب عليه وضع إجراءات بديلة للحصول على عناصر مقنعة ، كافية وملائمة للتأكد من وجود المخزونات وحالتها ، وإذا كان ذلك غير ممكنا يعبر عن رأيه بتقرير معدل وفقا للمعيار "705" (المعيار الجزائري للتدقيق "التعديلات المحدثه في الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقبل).

⇐ إذا كانت المخزونات الخاضعة للتدقيق متواجدة لدى الغير وهي ذات أهمية في الكشف المالية وجب على المدقق جمع العناصر المقنعة والكافية حول وجودها وحالتها وذلك إما:

- عن طريق طلب تأكيد خارجي من الغير وفقا للمعيار رقم "505".

- عن طريق إجراء تفتيش أو أي إجراء تدقيق آخر يراه ملائماً ، وذلك في حالة الشك في موضوعية ومصادقية الرد على طال التأكيد الخارجي من طرف الغير.

3-2 بالنسبة للقضايا والمنازعات

إن القضايا والمنازعات التي تلزم الكيان قد تولد خطر إختلالات معتبرة ومنه:¹

⇐ يتطلب من المدقق وضع حيز التنفيذ لإجراءات تدقيق ، تمكنه من تحديد هذه المنازعات والقضايا لاسيما:

- الإستفسارات الموجهة إلى الإدارة بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي.
- فحص محاضر جلسات المسؤولين عن التسيير والمراسلات مع المستشار القانوني الخارجي للكيان.
- فحص حسابات المصروفات القضائية.

⇐ عندما يتبين للمدقق وجود دعاوي قضائية أو عند إعتقاد المدقق بإمكانية وجودها ، عليه السعي للإتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للكيان ، وإذا منع المدقق من ذلك لأسباب قانونية أو تنظيمية فعلى المدقق وضع إجراءات تدقيق بديلة.

⇐ يعبر المدقق برأي معدل وفقاً للمعيار "705" السالف الذكر ، في حالة توفر الشروط التالية:

- إذا ما رفضت الإدارة التصريح للمدقق بالإتصال بالمستشار القانوني ، أو رفض المستشار القانوني الرد على طلب المعلومات بطريقة ملائمة ، أو منع من الرد.
- عدم تمكن المدقق من الحصول على عناصر مقنعة ، كافية وملائمة عن طريق إجراءات تدقيق بديلة.

3-3 المعلومات القطاعية

عندما تكون المعلومات القطاعية هامة ومؤثرة بالنسبة للكشوف المالية ، فعلى المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح عنها طبقاً للمرجع المحاسبي المطبق.

¹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 ، مرجع سبق ذكره، ص4.

ج) المعيار الجزائري للتدقيق "530" السبر في التدقيق

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

1- مجال التطبيق

يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما ، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعة تفصيلية وتقييم نتائج السبر .

ويتم المعيار "530" المعيار الجزائري "500" الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.

2- الهدف من المعيار

إن الهدف من تطبيق هذا المعيار هو حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي أختيرت منه العينة.

3- مصطلحات واردة في المعيار: نقوم بشرح مختصر لبعض المصطلحات الواردة في المعيار وهي:¹

3-1 السبر: هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لإستقراء نتائج حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي أستخرجت منه.

3-2 خطر أخذ العينات: هو ذلك الخطر الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في التدقيق أو عن رأي غير ملائم.

3-3 السبر الإحصائي: يمكن أن يعد السبر إحصائياً إذا توفرت فيه خاصيتان إثنان:

¹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 ، مرجع سبق ذكره ، بتصريف ، ص3.

⇐ إختيار العينات يكون عشوائيا.

⇐ إستخداما لإحتمالات في تقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر المعاينة.

3-4 التطابق: هو عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية بحيث يحوي كل مجتمع فرعي وحدات لأخذ عينة لديها خصائص مماثلة.

3-5 الإختلال المقبول: هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم.

3-6 الإنحراف: هو الإختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

4- متطلبات المعيار

4-1 إختيار طريقة أخذ العينة

⇐ يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان عند إختياره العينة أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي الذي يجب أن يكون كاملا.

4-2 حجم العينة: يجب على المدقق أن يقوم بتحديد العينة:¹

⇐ بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب.

⇐ في المنهج الإحصائي يتم إختيار العناصر المعتمدة في السبر بالشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة لكي يتم إختيارها ، أما في المنهج غير الإحصائي ، يقع إختيار العناصر ضمن الحكم الشخصي للمهني.

4-3 وضع إجراءات التدقيق

⇐ يجب على المدقق أن يخضع كل عنصر تم إختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود ، وإذا لم يصلح إختار عنصر آخر بديلا عنه.

⇐ عندما يتعذر على المدقق إنجاز إجراءات التدقيق على عنصر تم إختياره أو إنجاز إجراءات بديلة ومكيفة ، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه إنحراف مقارنة مع

¹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 ، مرجع سبق ذكره ، ص4.

المراجعة المدونة في حالة إختبارات الإجراءات ، أو على أنه إختلال في حالة المراجعات في التفصيل.¹

4-4 طبيعة وسبب الإنحرافات والإختلالات

⇐ يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الإنحرافات والإختلالات المحددة وتقيم أثرها المحتمل على الهدف المنشود.

⇐ في حالات نادرة جدا حيث يعتبر المدقق إختلالات أو إنحرافا حدد في السبر كخطأ عرضي ، عليه أن يحصل على مستوى عال من اليقين أنه لا يمثل العينة ، وعليه أن يضع إجراءات تدقيق إضافية لجمع الأدلة الكافية التي تثبت بأن هذا الإختلال لا يمثل المجتمع الإحصائي.

4-5 إستقراء الإختلالات

⇐ في حال المراجعات في التفصيل يجب على المدقق أن يستقرأ الإختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي.

⇐ في بعض الحالات قد يكون الإستقراء غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله.

4-6 تقييم نتائج السبر

⇐ في حالة العكس إذا خلص المدقق أن السبر لم يقدم قاعدة معقولة لتأسيس النتائج حول المجتمع المفحوص يمكن أن:

- يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الإختلالات التي تم إكتشافها حول إمكانية وجود إختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية ، أو يؤقلم طبيعة رزنامة وإمتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

(د) المعيار الجزائري للتدقيق "540" تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات

المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

1- التعريف بالمعيار

¹ مرجع سبق ذكره ، ص 3.

- ⇐ التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه.
- ⇐ إدراجه عدم التأكد في التقديرات المحاسبية ، وإمكانية تحيز الإدارة المتعمد أو غير المتعمد فيها يؤثران في مخاطر الاختلالات المعترية.
- ⇐ يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق.
- ⇐ إن وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي وبين ذلك المسجل مبدئياً ، أو الوارد في الكشوف المالية لا يعكس بالضرورة خلافاً في هذه الأخيرة.

2- الهدف من المعيار

يهدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار إلى 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 والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها معقولة ، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

3- مجال التطبيق

يعالج المعيار "540" واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية ، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها إطار تدقيق الكشوف ، تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة وتحديدًا ، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير "315" و "330" ومعايير أخرى ، التقديرات المحاسبية.

4- طبيعة التقديرات المحاسبية

- ⇐ لا يمكن قياس بعض بنود القوائم المالية بدقة ، وإنما يمكن فقط تقديرها ولأغراض هذا المعيار ، يشار إلى بنود القوائم المالية تلك بالتقديرات المحاسبية ، وتختلف على نطاق

¹ مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 ، مرجع سبق ذكره، ص3.

واسع طبيعة المعلومات المتاحة للإدارة وإمكانية الإعتماد عليها ، بهدف دعم القيام بتقدير محاسبي ، ويؤثر هذا بالتالي على درجة عدم تأكد التقدير المصاحب للتقديرات المحاسبية ، وتؤثر درجة عدم تأكد التقدير بدورها على مخاطر التحريف الجوهرى للتقديرات المحاسبية ، بما في ذلك قابليتها لتحيز الإدارة المعتمد أو غير المعتمد.

⇐ يمكن أن يختلف هدف قياس التقديرات المحاسبية إعتقادا على إطار التقدير المالي المنطبق والبند المالي الذي يتم التقدير عنه.

⇐ إن هدف القياس لبعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة واحدة أو أكثر لمعاملات ، أو أحداث ، أو أوضاع مما يؤدي إلى الحاجة لتقدير محاسبي ، وفيما يتعلق بتقديرات محاسبية أخرى بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، فإن هدف القياس مختلف ، ويتم التعبير عنه في صورة إلى القيمة لمعاملة حالية أو لبند في قائمة مالية إستنادا للظروف السائدة في تاريخ القياس.

⇐ إن وجود فرق بين نتيجة التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت أو المفصح عنه أساسا في القوائم المالية لا يمثل بالضرورة تحريفا في القوائم المالية ، وهذا هو الحال بشكل خاص في التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، حيث أن أي نتيجة تمت ملاحظتها تتأثر دائما بالأحداث أو الأوضاع اللاحقة للتاريخ الذي يتم فيه تقدير القياس لأغراض القوائم المالية.

5- الواجبات المطلوبة

⇐ عند تنفيذ إجراءات تقدير الخطر والأنشطة ذات العلاقة للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها ، بما في ذلك الرقابة الداخلية وفقا لما يتطلبه معيار المراجعة "315" ، ومن أجل توفير قاعدة لتحديد وتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة في التقديرات المحاسبية ، على المدقق أن يكون ملما بما يلي:

- أحكام المرجع المحاسبي المطبق.
- الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو الإشارة إليها كمرجع ملحق في الكشف المالية.
- كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية.

■ يجب على المدقق مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشف المالية للفترة السابقة أو إذا إقتضى الأمر مراجعتها لاحقا ضمن إحتياجات الفترة الحالية.

الفرع الثاني: أوجه التشابه الإختلاف لمهنة التدقيق بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية

أولا: نقاط التشابه

• تعيين المدقق

ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف¹ ، وهو ما جاء في المعيار الدولي رقم "200" الأهداف العامة للمدقق المستقبل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق والمعيار رقم "210" الإتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالتدقيق.

• رقابة الجودة

نصت المادة 05 من القانون رقم 01-10 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم "220" رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

• تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير والمراجع الثانوي

وهو ما نصت عليه المواد 49،48،47،46،30 من القانون 01-10 وهو ما يتطابق مع المعيار رقم "600" مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها إستعمال أعمال مراجعي الفروع إعتبارات خاصة.

• التقرير وأنواعه

من بين ما نص عليه القانون رقم 01-10 لا سيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لإستمرارية نشاط المؤسسة ، وهو ما نص عليه المعيار الدولي رقم "570"

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص23.

الإستمارة والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم "265" الذي نص على الإتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

• التوثيق وحفظ الملفات

حيث نص القانون رقم 10-01 في مادته 40 على ضرورة الإحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات إبتداء من آخر سنة لإنتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق رقم "230".

ثانيا: نقاط الإختلاف

لم تندرج النقاط التالية ضمن النصوص القانونية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر والتي نصت عليها المعايير الدولية نذكر منها:

- تقييم المخاطر.
- أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملائمتها.
- عينات التدقيق وإجراءات الإختبارات الإنتقائية (جسم العينة وحدودها وما مدى تغييرها).
- الأطراف ذات العلاقة.
- الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع.
- مراعاة عمل التدقيق الداخلي.
- الإستفادة من عمل الخبير.

الفرع الثالث: أهمية تكيف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية

من خلال إستقراءنا لواقع مهنة التدقيق في الجزائر وتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها وما مدى توافق المعايير الدولية للتدقيق لا حظنا بأن هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصادقية والإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة ، إلا أنها لم تنزل

للمواقع أو الميدان من أجل تطبيقها وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية وهذا لعدة أسباب منها:

- عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص وتداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة ، ومجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، وبالتالي إفراغ هذه الأخيرة من محتواها وضرب إستقلالية المهنة.
- التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين أو المراسيم (كالمذكرة المنهجية المتعلقة بالثبوتات والمخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي).
- غياب التكوين والتأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية ، فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل والإستفادة من الخبرات الوطنية والأجنبية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- عدم وجود الثقافة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها وما عليها (الحقوق والواجبات).
- عدم وجود الشفافية وغياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية وهو ما يعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسة.

خلاصة الفصل

نستخلص ما تطرقنا إليه في هذا الفصل وبعد عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية وما جاءت به من النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر بأن معايير التدقيق الجزائرية قريبة جدا من معايير التدقيق الدولية ، وأنها ذات أهمية قصوى في تنظيم وتسهيل عمل محاضي الحسابات وأن هذه الأهمية التي عجلت بالسلطات المعنية إلى إصدارها بالرغم من تأخرها في ذلك.

بالإضافة إلى ذلك فإن مهنة التدقيق هي عملية فحص لحسابات المؤسسة ولقوائمها المالية ، وذلك إستنادا إلى معايير التدقيق ، حيث تعتبر الإطار العام والدليل الذي يسترشد بها محافظ الحسابات في أداء هامه ، كما أن مهنة التدقيق مهنة حساسة وهامة ، وذلك يجب إيلائها أهمية خاصة سواء تعلق الأمر بممارستها أو البيئة والمحيط الذي تمارس فيها.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

سنتطرق في هذا الفصل إلى معرفة مدى إدراك الحاجة لمعايير التدقيق الدولية وضرورتها لتطوير وإنسجام مهنة التدقيق في البيئة الجزائرية ، وكذا مدى ملائمة المعايير الدولية للبيئة الجزائرية وكذا محاولة معرفة مدى إلزام مراجعي الحسابات الجزائريين بمعايير المراجعة المتعارف عليها وذلك من خلال التقرب المباشر من عينة من الأكاديميين والمهنيين بإستخدام إستبيان ، من خلال القيام بتحليل وتفسير نتائج الدراسة.

وفي الأخير سنقوم بتحليل البيانات وإستخلاص النتائج وتفسيرها عن طريق المعالجة الإحصائية ، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الإستبيان

المبحث الأول: الطريقة المتبعة وأدوات الدراسة

يعالج هذا المبحث عرضا عاما حول الإطار العام للدراسة الميدانية، من حيث هذه الدراسة ونوع العينة التي تم إختيارها لتوزيع قوائم الإستبيان عليها، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الإستبيان.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على هدف الدراسة، وحدود الدراسة ، ومجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى تشخيص الواقع المهني والعملي لمهنة التدقيق في الجزائر، وطبيعة الممارسات والعمليات التي تحدث في سياق الممارسات المهنية للمراجعة والتعرف على مدى مساهمة معايير المراجعة الدولية بما يتضمن إجراءات وإرشادات كفيلة بتخفيض مخاطر المراجعة وإلى دراسة إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية.

الفرع الثاني: حدود الدراسة

لقد سبق وأن أشرنا في مقدمة بحثنا أن هذه الدراسة تمت وفقا للحدود التالية:

1- الحدود الزمنية:

تتمثل في الفترة الممتدة من بداية توزيع أول إستبيان إلى إستلام آخر إستبيان ، وهي الفترة من 2020/08/30 إلى غاية 2020/09/18.

2- الحدود المكانية:

تتمثل في أماكن توزيع الإستبيان في الجزائر وتحديدًا في ولاية الوادي.

3- الحدود البشرية:

تتمثل في أفراد العينة الذين أجابوا على أسئلة الإستبيان وهم محافظي الحسابات ، وخبراء المحاسبين ، وأساتذة جامعيين.

الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

1-مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة متخصصين في المراجعة (محافظي الحسابات ، وخبراء المحاسبين ، وأساتذة جامعيين).

2-عينة الدراسة:

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تقرر إبقاء على 63 إستان من مجموع الإستانات لتمثيل عينة الدراسة ، ثم قمنا بعدها بإقصاء 12 إستان أستان لنقص الإجابات أو لعدم إستانها وجدول التالي يبين الإحصائيات المتعلقة بالإستانات الموزعة.

الجدول رقم (2-1) الإحصائيات المتعلقة بالإستانات الموزعة

الإستان		البيان
النسبة المئوية	العدد	
100%	75	عدد الإستانات الموزعة
09%	07	عدد الإستانات المفقودة أو غير المسترجعة
07%	05	عدد الإستانات الملغاة
84%	63	عدد الإستانات المستخدمة

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إستانة الإستانات

من خلال الجدول رقم (2-1) يتبين أن عدد الإستانات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 75 إستان من بينها 07 إستانات مفقودة و 05 إستانات ملغاة ، أما الصالحة للدراسة 63 إستان وهي حجم العينة المدروسة حيث بلغت 84%.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

بحكم طبيعة موضوع البحث المتعلق بمعايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر ، إستان علينا الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل البيانات الإحصائية ، و بعد عملية الحصر النهائي لعدد الإستانات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على برنامج

الجدول الإلكتروني (EXCEL) لسنة 2007 ، بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بدوره بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل ، وكذلك إستخدام أسلوب البرنامج الإحصائي المعروف بإسم الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS الذي يستعمل بكثرة في إجراء التحليلات الإحصائية بكافة الأشكال.

الفرع الأول: الإستبيان

باعتبار الإستبيان من أكثر الأساليب إستعمالا في جميع البيانات الأولية، تم تصميم إستمارة بحث موجهة إلى المختصين في التدقيق، تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من معارض بشدة إلى موافق بشدة ، حيث إحتوى الإستبيان على 4 صفحات تضمن 28 سؤالاً مقسمة إلى جزئين:

الجزء الأول: تضمن معلومات عامة عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 4 أسئلة (الجنس، الوظيفة، المؤهل العلمي، والخبرة) خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث إحتوى على 24 سؤالاً والتي من شأنها ان تعالج مشكلة الدراسة ، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاث محاور:

المحور الأول: مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

المحور الثاني : معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق ومدى الإلتزام بها من قبل مراجعي الحسابات.

المحور الثالث: مدى ملائمة معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق مع معايير المراجعة الدولية. تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الإستبانة ، وذلك كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول : رقم (2-2) مقياس الأهمية النسبية ليكارت الخماسي

الأهمية	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على إستمارة الإستبيان

⇐ اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ: لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على الأسئلة المتعلقة بكل متغير على حدى، فقد تم استخدام معامل الفا كرومباخ بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (1.0) ولكل منها دلالة.

⇐ نتائج اختبار الثبات: عندما قمنا بتطبيق ألفا كرمباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة الاستطلاعية المكونة من (30) فرد تحصلنا على ألفا كرمباخ (0.991) وهذا يدل على أن الارتباط بين أن الإجابات مقبولة إحصائياً.

الجدول رقم (2-3): يوضح ثبات الإستبانة.

عدد العبارات	ألفا كرومباخ	الصدق
24	0.991	0.995

المصدر : من إعداد الطلبة بالإستعانة بمخرجات (SPSS).

من خلال إجراء إختبارات الثبات (24) سؤالاً من الاستبيان كانت نسبة معامل الفا كرومباخ (0.991) ، مما يدل أن حالة توزيع استبيان جديد في نفس الظروف فإن 99.1% من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ثبات عالي نوعاً ما للأداة المستعملة في الدراسة، مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضاً يبين إرتباط الإجابات جيد ومقبول.

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية

- تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح حساب المدى (5-1=4) تم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0,8=5/4) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية.

بالنسبة لمقياس ليكارت الخماسي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (2-4) الأوزان المرجحة لمقياس الأهمية النسبية

الأهمية	المتوسط المرجح
معارض بشدة	من 1 إلى 1,8
معارض	من 1,81 إلى 2,60
محايد	من 2,61 إلى 3,40
موافق	من 3,41 إلى 4,20
موافق بشدة	من 4,21 إلى 5,00

المصدر: من إعداد الطلبة

الفرع الثاني: الأساليب وأدوات الإحصائية المستخدمة

بعد الحصول على البيانات تم تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج ال SPSS الإحصائي بإستخدام الإختبارات الإحصائية التالية:

- حساب ألفا كرونباخ (ALPHA CRONBACH) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
- حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحاور.
- حساب الانحراف المعياري لمعرفة مدى إنحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.
- إختبار بواسطة (One Sample T- test) لإختبار صحة الفرضيات.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

بعد حصولنا على إستمارة الإستبيان من قبل العينة المدروسة تم تفريغ معطياتها في برنامج ال SPSS من أجل الحصول على النتائج لتحليلها وتفسيرها ، نبدأ عرضنا لنتائج الإستبيان الخاصة بالعينة محل الدراسة والتي شملت 63 من بينهم خبير محاسب ، محافظ حسابات ، وأستاذ جامعي.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة المتعلقة بالمعلومات الشخصية

تضمنت المتغيرات الديموغرافية للدراسة كلا من: الجنس، الوظيفة، المؤهل العلمي الخبرة عدد سنوات حيث تم الحصول على النتائج التالية:

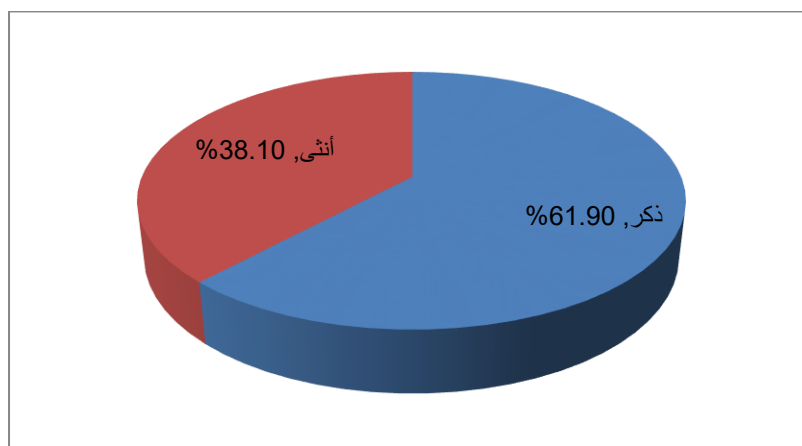
الفرع الأول: الجنس

الجدول رقم (2-5) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	39	61.9 %
أنثى	24	38.1 %
المجموع	63	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-1). توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج (EXCEL)

من الجدول رقم (2-5) والشكل رقم (2-1) نجد أن الذكور هم الجنس الغالب في بحوث بلغت نسبتهم 61.9% من أفراد مجتمع الدراسة ، بينما النسبة المتبقية والمقدرة بـ 38.1% من أفراد العينة هم من فئة الإناث وبالتالي فإن النسبة الأعظم من أفراد عينة الدراسة هم من الذكور.

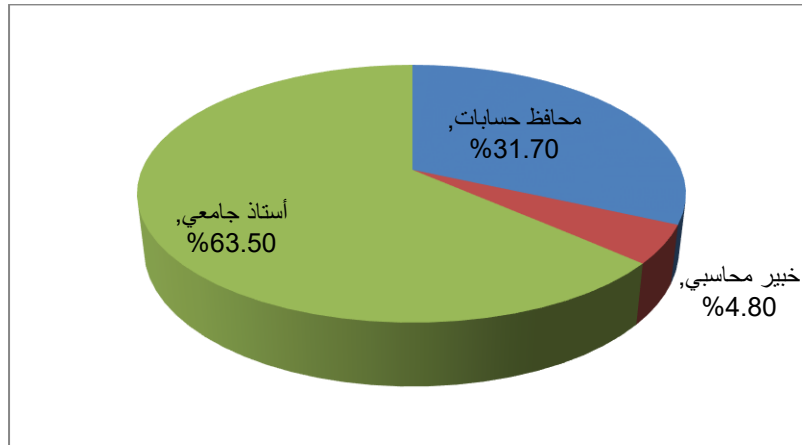
الفرع الثاني: الوظيفة

الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	20	31.7%
خبير محاسبي	3	4.8%
أستاذ جامعي	40	63.5%
المجموع	63	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-2). توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج (EXCEL)

من الجدول رقم (2-6) والشكل رقم (2-2) نجد أن الوظيفة الغالبة هي أستاذ جامعي بنسبة 63.50% من أفراد العينة وهي نسبة معتبرة تعزز من مصداقية الدراسة من خلال مستواهم العلمي ، يليه في المرتبة الثانية محافظ حسابات بنسبة 31.7% وهذا ما يضيف مصداقية أكثر على الدراسة من خلال مؤهلاتهم حيث أنهم يخضعون لتكوين متواصل في مجال المراجعة ، أما المرتبة الأخيرة فهي لأصحاب وظيفة خبير محاسبي بنسبة 4.80% وهي النسبة الأقل بسبب نقص المختصين في هذا المجال وخاصة في ولايتنا.

الفرع الثالث: المؤهل العلمي

الجدول رقم (2-7) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

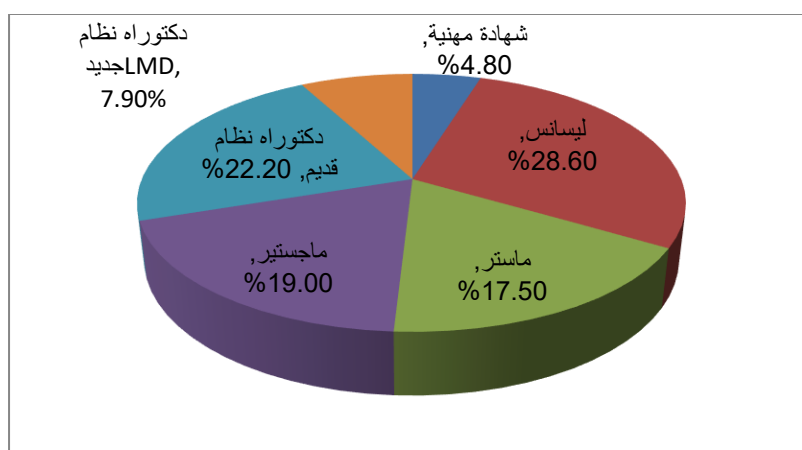
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
شهادة مهنية	3	4.8%
ليسانس	18	28.6%
ماستر	11	17.5%

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية

ماجستير	12	19.0%
دكتوراه نظام قديم	14	22.2%
دكتوراه نظام جديد LMD	5	7.9%
المجموع	63	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-3). توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج (EXCEL)

من الجدول رقم (2-7) والشكل رقم (2-3) نجد أن أصحاب شهادة ليسانس هم الأكثر بنسبة 28.6%، يليها في المرتبة الثانية ذوي مؤهل دكتوراه نظام قديم بنسبة 22.2%، يليها في المرتبة الثالثة أصحاب الماجستير بنسبة 19% ليأتي بعدها أصحاب الماستر بنسبة 17.5%، ثم يليها الخامسة أصحاب دكتوراه نظام جديد LMD بنسبة 7.90%، بينما النسبة المتبقية والمقدرة بـ 4.8% من أفراد العينة هم من أصحاب شهادة مهنية.

مما سبق يمكننا القول أن نسبة 95% من عينة الدراسة بشكل إجمالي يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً القادرة على الإجابة على أسئلة الإستبيان.

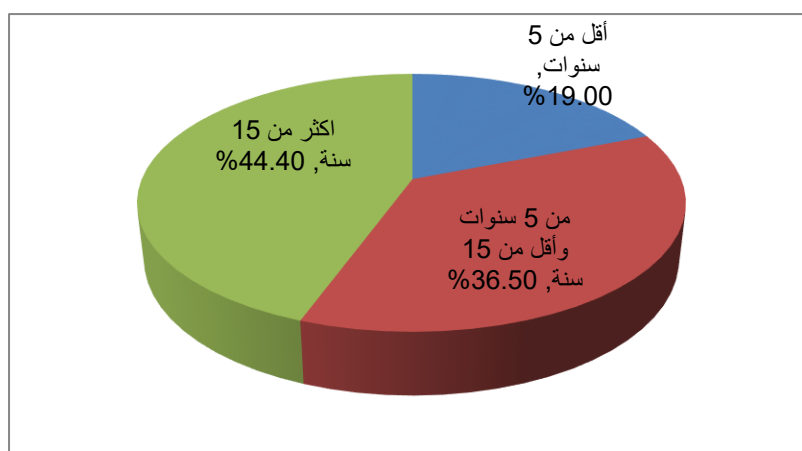
الفرع الرابع: حسب عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (2-8) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	12	19.0%
من 5 سنوات وأقل من 15 سنة	23	36.5%
أكثر من 15 سنة	28	44.4%
المجموع	63	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2-4). توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج (EXCEL)

من الجدول رقم (2-8) والشكل رقم (2-4) نجد أن الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة بلغت نسبتهم 44.4 % من أفراد مجتمع الدراسة ،بينما في الذين خبرتهم من 5 سنوات وأقل من 15 سنة يحتلون المرتبة الثانية بنسبة 36.5%، بينما النسبة المتبقية والمقدرة بـ 19% من أفراد العينة هم من فئة أقل من 5 سنوات ، يفسر هذا أن أفراد العينة يتمتعون بخبرة جيدة مما سيعكس إيجابيا على نتائج الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين إتجاه محاور الإستبيان

لقياس درجة الموافقة حول إمكانية إستخدام معايير التدقيق الدولية في الجزائر، قمنا بإستخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع أسئلة محاور الإستبيان الثلاثة. والجدول الموالية توضح ملخص المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وإتجاه الآراء لكل فقرة من فقرات الإستبيان في المحاور الثلاثة.

الفرع الأول: النتائج المتعلقة بإتجاه آراء المستجوبين إتجاه فقرات المحور الأول

الجدول رقم (2-9) إجابات المستجوبين حول مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
01	معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور وتساهم في تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية	3.52	1.24	موافق
02	معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي	3.36	1.19	محايد
03	تطبيق معايير المراجعة الدولية تساعد في تحقيق جودة المراجعة في الجزائر	3.49	1.07	موافق
04	يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية	3.63	0.97	موافق
05	تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر على جلب الاستثمار الأجنبي	3.53	1.17	موافق

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية

			من خلال توحيد الممارسات.	
06	معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.	3.66	1.07	موافق
07	معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة	3.03	1.07	محايد
08	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر	3.66	1.00	موافق
	المتوسط العام لجميع عبارات المحور	3.49	1.06	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة إستنادا إلى الإستبيان بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتكون بعد مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر من 8 عبارات حيث نجد: *تباين المتوسط الحسابي للفقرات بين المتوسطات التي تقع في الفئة المحصورة بين 2.6 إلى أقل من 3.4 وهي تقابل المقياس "محايد" والمتوسطات الحسابية الواقعة في الفئة المحصورة بين 3.4 إلى أقل من 4.2 وهي تقابل المقياس "موافق".

أما بالنسبة للبعد " مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر " فقد قدر متوسطه الحسابي 3.49 وهو يقع في الفئة المحصورة بين 3.4 إلى أقل من 4.2 من وهي تقابل المقياس "موافق".

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بإتجاه آراء المستجيبين إتجاه فقرات المحور الثاني

الجدول رقم (2-10) إجابات المستجوبين حول معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق ومدى الإلتزام بها من قبل مراجعي الحسابات

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
-------	-----------------	-----------------	-------------------	--------------

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية

01	التدريب قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كاف لمواجهة متطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية	3.65	1.08	موافق
02	يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية	3.96	0.70	موافق
03	عدم بذل العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب	3.73	0.95	موافق
04	يتم الإشارة إلى المعايير المطبقة عند القيام بكتابة تقرير المراجعة	3.55	1.02	موافق
05	يجب على المراجع الإتفاق حول أحكام مهام المراجع مع الإدارة (المعيار رقم 210)	3.14	1.18	محايد
06	إستعمال المراجع للتأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة (المعيار رقم 505)	3.58	1.02	موافق
07	يلتزم المراجع بمراجعة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الحسابات (المعيار رقم 560)	3.39	1.10	محايد
08	التصريحات الكتابية المتعلقة بإعداد الكشوف المالية ضرورية بالنسبة للمراجع (المعيار رقم 580)	3.63	1.02	موافق
	المتوسط العام لجميع عبارات المحور	3.57	0.98	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة إستنادا إلى الإستبيان بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتكون بعد معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق ومدى الإلتزام بها من قبل مراجعي الحسابات من 8 عبارات حيث نجد: *تباين المتوسط الحسابي للفقرات بين المتوسطات التي تقع في الفئة المحصورة بين 2.6 إلى أقل من 3.4 وهي تقابل المقياس "محايد" والمتوسطات الحسابية الواقعة في الفئة المحصورة بين 3.4 إلى أقل من 4.2 وهي تقابل المقياس "موافق" ..

أما بالنسبة للبعد " معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق ومدى الإلتزام بها من قبل مراجعي الحسابات " فقد قدر متوسطه الحسابي 3.57 وهو يقع في الفئة المحصورة بين 3.4 إلى أقل 4.2 من وهي تقابل المقياس "موافق".

الفرع الثالث: النتائج المتعلقة بإتجاه آراء المستجوبين إتجاه فقرات المحور الثالث

الجدول رقم (2-11) إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق مع معايير المراجعة الدولية

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
01	يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية	3.79	0.93	موافق
02	تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية	3.74	0.91	موافق
03	إن توجه الجزائر للمعايير المحاسبية حتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية	3.76	0.99	موافق
04	من بين شروط الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC) الإلتزام	3.68	1.02	موافق

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية

			بتطبيق معايير المراجعة الدولية	
05	النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تتوافق مع معايير المراجعة الدولية	3.61	0.95	موافق
06	هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية والمعايير الدولية	3.82	0.92	موافق
07	توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر	3.55	0.85	موافق
08	تساعد معايير المراجعة الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية في الجزائر مع الدول الأجنبية	3.73	0.93	موافق
	المتوسط العام لجميع عبارات المحور	3.71	0.91	موافق

المصدر: من إعداد الطلبة إستنادا إلى الإستبيان بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتكون بعد مدى ملائمة معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق مع معايير المراجعة الدولية من 8 عبارات حيث نجد: تقع المتوسطات الحسابية للفقرات بين المتوسطات الفئة المحصورة بين 3.4 إلى أقل من 4.2 وهي تقابل المقياس "موافق".

أما بالنسبة للبعد " مدى ملائمة معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق مع معايير المراجعة الدولية " فقد قدر متوسطه الحسابي 3.71 وهو يقع في الفئة المحصورة بين 3.4 إلى أقل من 4.2 من وهي تقابل المقياس "موافق".

الفرع الرابع: إختبار الفرضيات وتحليل "T" لكل محور (One Sample T test)

تم إستخدام إختبار الفرضيات بواسطة (One Sample T test) T على جميع محاور الدراسة كالآتي:

- **فرضية الأولى:** مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر يتمتع بدرجة عالية

الجدول رقم (2-12) يبين الاختلاف بين متوسط أفراد العينة على البعد ومتوسط مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر

عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	"T" المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
63	27.92	8.56	11.076	62	0.000
	16				
متوسط استجابات أفراد العينة					
متوسط مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر					

المصدر: من إعداد الطلبة إشتادا إلى الإشتيان بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم(2-12) الذي يبين أراء أفراد العينة في بعد " مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر "حيث بلغت قيمة T المحسوبة 11.076 ومستوى دلالة 0.000 هي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية التي تقول مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر يتمتع بدرجة عالية.

- **الفرضية الثانية:** يلتزم مراجعي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

الجدول رقم (2-13) يبين الاختلاف بين متوسط أفراد العينة على البعد ومتوسط يلتزم مراجعي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية

عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	"T" المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
63	28.60	7.94	12.589	62	0.000
	16				
متوسط استجابات أفراد العينة					
متوسط يلتزم مراجعي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية.					

المصدر: من إعداد الطلبة إستاذة إلى الإستاذة بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-13) الذي يبين آراء أفراد العينة في بعد " يلتزم مراجعي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية." حيث بلغت قيمة T المحسوبة 12.589 ومستوى دلالة 0.000 هي أقل من 0.05 في هذه الحالة نجد أن مراجعي الحسابات يلتزمون بتطبيق معايير المراجعة الجزائرية.

• الفرضية الثالثة: تتوافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية إلى حد ما.

الجدول رقم (2-14) يبين الاختلاف بين متوسط أفراد العينة على بعد توافق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية إلى حد ما.

عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	"T" المحسوب	درجة الحرية	مستوى الدلالة
63	29.71	7.29	14.919	62	0.000
	16				
متوسط استجابات أفراد العينة					
متوسط تتفق معايير					

						المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية إلى حد ما.
--	--	--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطلبة إستاذة إلى الإستاذة بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-14) الذي يبين آراء أفراد العينة في بعد "تتفق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية إلى حد ما" حيث بلغت قيمة T المحسوبة 14.919 ومستوى دلالة 0.000 هي أقل من 0.05 في هذه الحالة نجد إن تتفق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية إلى حد ما.

ذلك أن الهيئات المهنية في الجزائر أصبحت تهتم بتطوير الجانب العملي للمراجعة خاصة بعد إصدارها لمعايير المراجعة المحلية فيفري وأكتوبر 2016 ، مارس 2017 ، سبتمبر 2018 والتي هي مستمدة من المعايير الدولية ولكن تم تكييفها بما يخدم البيئة الجزائرية.

خلاصة الفصل :

في هذا الفصل حاولنا التقرب إلى الواقع التطبيقي لمعايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر ، حيث حاولنا ربط الجزء التطبيقي بالجزء النظري عن طريق توزيع إستمارة إستبيان على مجموعة من المختصين في مجال المراجعة والإجابات المقدمة من طرفهم ، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الإستبيان بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي بإستخدام الجداول الإلكترونية (EXCEL) وبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS ، تم التوصل إلى جملة من النتائج من أهمها:

- معايير التدقيق الدولية لها تأثير كبير في مصداقية مراجعة الحسابات ، لأنها تعتبر بمثابة مرشد لمراجع الحسابات للقيام بعملية المراجعة.
- يمكن الإعتماد على معايير التدقيق الدولية في تنظيم المهنة في الجزائر.
- يساعد إستخدام معايير التدقيق الدولية المؤسسة الجزائرية في الإنفتاح على السوق الدولية.
- تبني الجزائر لمعايير التدقيق يعتبر الحل الأنسب لتحسين واقع المراجعة في الجزائر.
- معايير التدقيق الدولية مطبقة إلى حد كبير في الواقع المهني الجزائري وأجمع أغلب أفراد عينة الدراسة على أنها تنعكس بالإيجاب على ترشيد المهنة وتوحيد الأداء المهني والإرتقاء بمهنة التدقيق إلى مستويات أفضل.

خاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر، كان الهدف من وراء هذه الدراسة معرفة قدرة المراجعين على الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق وكذلك معرفة أهمية تبني معايير التدقيق الدولية ، تم ذلك من خلال فصلين لهذا الموضوع إنطلاقا من مجموعة من الفرضيات الأساسية بإستخدام الأساليب المشار إليها في المقدمة ، ومع سعي الجزائر للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC) والتطور الحاصل في مجال المحاسبة بعد تبني معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن هذا لاينفي خلو هذه الأخيرة من أي تقصير أو تضليل ما يحتم خضوعها لعملية المراجعة.

وقد توصلنا إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث وهي وجود إمكانية كبيرة لتطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.

كذلك توصلنا إلى تأكيد الفرضيات التالية:

• **الفرضية الأولى:** هناك إدراك كبير للحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة ، وذلك من خلال النظر في إنسجامها مع متطلبات الواقع الجزائري والإعتماد عليها كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير التدقيق الجزائرية ، وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الأولى.

• **الفرضية الثانية:** يلتزم مراجعي الحسابات الجزائريين بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها ، وذلك بالحرص على حسن سير عملية المراجعة وذلك من خلال إلتزامهم بمجموعة من الإجراءات الواردة في القانون 10-01 المنظم للمهنة تتوافق نصوصه إلى حد ما والمعايير الدولية إضافة إلى معايير المراجعة المحلية التي هي مستمدة من المعايير الدولية والمعايير العامة المتعارف عليها ، وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الثانية.

• **الفرضية الثالثة:** والمتمثلة في مدى ملائمة معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق مع معايير المراجعة الدولية ، فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي وذلك من خلال توافق

النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة ومعايير التدقيق الجزائرية مع المعايير الدولية، وهكذا نكون قد أثبتنا الفرضية الثالثة.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✚ معايير التدقيق الدولية عبارة عن أداة لتقليل التفاوت في الممارسات المهنية على المستوى الدولي يجب على المراجع أن يحتذي بها.
- ✚ ممارسة المهنة في الجزائر ليست بعيدة كل البعد عن الممارسة الدولية خاصة بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية الذي قلل من التفاوت.
- ✚ تطبيق معايير التدقيق في الجزائر سيساهم في تطوير المهنة ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

التوصيات والمقترحات:

- ✚ ربط الجامعة وكفاءاتها بالهيئات المكلفة بإصدار المعايير وتنظيم المهنة.
- ✚ الاستفادة من الإجهادات المهنية الصادرة عن المجلس الدولي للمحاسبين في مجال المحاسبة والمراجعة.
- ✚ ضرورة تكوين المراجعين علميا وعمليا ودعم التواصل بين المراجعين بمختلف المستويات سواء مهنيين أو أكاديميين للاستفادة وتبادل الخبرات.
- ✚ تبني معايير التدقيق الدولية خاصة بعد إصدار المعايير الجزائرية.
- ✚ وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر وأن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها لتغيرات في إحتياجات المراجعة.
- ✚ إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية والمهنية في مختلف المشاكل التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر ، بهدف تحسين وتطوير مهنة المراجعة على المستوى المحلي.

✚ الاستفادة من تجارب الدول ذات الواقع الإقتصادي والإجتماعي المشابه للجزائر التي أقدمت على تبني معايير المراجعة الدولية.

✚ تفعيل وتدعيم القانون رقم 10-01 الذي تعتبر نصوصه القانونية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

أفاق الدراسة:

أخيرا يمكن ان نشير إلى أن بحثنا هذا يمكن أن يكون مرحلة تمهيدية لمواضيع بحث مستقبلية في مجال المراجعة ، لذا سوف نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها مكتملة لهذه الدراسة:

✚ المراجعة في الجزائر على أثر المعايير المحلية.

✚ دراسة تحليلية مقارنة لممارسة المراجعة في الجزائر مع الممارسة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

✚ معايير التدقيق الدولية وأثرها على مراجع الحسابات.

✚ إنعكاس إنتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية على تحقيق مسعاها نحو الإنفتاح الإقتصادي.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

أ- الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2005.
- 2- احمد حلمي جمعة، "التدقيق والتأكيد المتقدم" ، ط1 ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2011 .
- 3- أمين السيد أحمد لطفي،"التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي،"مراجعات لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 5- أشتوي عبد السلام،"مراجعة المعايير والإجراءات"، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996..
- 6- أبو زيد الشحنة ، "تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية- ط1" ، دار وائل ، عمان ، 2015 ،
- 7- حسين عمر،"الموسوعة الاقتصادية"، الطبعة الرابعة، دار المفكر العربي للنشر والتوزيع، 1992.
- 8- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية - دار وائل لمطباعة والنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- 9- زهرة توفيق عاطف سواد،"مراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.
- 10- د- سامي الوقاد، الأستاذ لؤي محمد وديان،"تدقيق الحسابات (1)"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الأردن، عمان ،الطبعة الأولى 2010 .
- 11- عبد الوهاب نصر علي،"خدمات مراقب الحسابات لسوق المال"، الدار الجامعية ، مصر، 2002،.

- 12- عبد حامد معيوف الشمري، "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 1994.
- 13- عبد حامد معيوف الشمري، "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، 2000.
- 14- عبد الفتاح الصحن، "مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا"، مؤسسة دار الشباب الجامعة، مصر ، 1993.
- 15- عبد الصمد نجوى، "تدقيق ومراقبة الحسابات"، جامعة باتنة، 2012.
- 16- الدكتور غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية"، عمان دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2009، .
- 17- فتحي رزقي السوافيري، سمير كامل السيد، محمود مراد مصطفى، "الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2002.
- 18- فتحي رزقي السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، "دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية"، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، 2003 .
- 19- محمد التهامي طهراوي، ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية"، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2005
- 20- محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 21- هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- 22- محمد التهامي طهراوي، ومسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003.
- 23- محمد سمير الصبان ، مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 .

- 24- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 25- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية-المفاهيم الساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002.
- 26- محمد الفيومي وآخرون ، "المراجعة علما وعملا" ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، 2015 .
- 27- وسيلة بوخالفه ، " دور المراجعة في تحسين جودة القوائم المالية" ، جامعة ورقلة ، 2013 .
- 28- وليام توماس، إمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ،ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1999.
- ب)- المذكرات والرسائل الجامعية :**
- 1- عبد السلام عبد الله أبو سرغة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
- 2- عميروش إيمان ، "مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخرجي" ، أطروحة دكتوراء، جامعة فرحات عباس سطيف 01 ، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .
- 3- محاري علي ، "دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومات المحاسب المالي" ، مذكرة تدخل في نيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة ، 2012 .
- ج)- القرارات ، القوانين والمراسيم:**
- 1- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 20 سنة 1991 .
- 2- القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 42 سنة 2010 .

- 3- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/12/1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر.
- 4- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 03 لسنة 1992.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه ، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 56 لسنة 1996.
- 6- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 07 لسنة 2011.
- 7- القرار المؤرخ في 07/11/1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 14 لسنة 1995.
- 8- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزير المالية، لسنة 2016.
- 9- المقرر رقم 150 ، المؤرخ في 11/10/2016 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، الصادر عن وزارة المالية ، لسنة 2016.
- 10- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ، الصادر عن وزارة المالية ، لسنة 2017.
- 11- المقرر رقم 77 المؤرخ في 124 سبتمبر 2018 ، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية ، لسنة 2018.

قائمة المراجع الأجنبية :

- 1-BERNAR.G, Audit Financier- Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, l'édition, Dunod , Paris , 1991.
- 2-LIONNEL.Cet GERARD.V ,Audit et Control Interne-aspects financiers, Opérationnels et stratégiques-Dalloze, Paris, 1992.

قائمة المواقع الإلكترونية:

- 1- CNCC. IRE. CSOEC ;Normes International (ISA 520):Procédure Analytiques;Juin 2012; Disponible sur le Site:<http://WWW.cncc.fr/.../isa 520> juin 2012. Pdf;Consultée le (10/06/2019).

الملاحق

الملحق رقم (1)

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق



إستمارة إستمبيان

في إطار التحضير للمذكرة المقدمة لإستكمال متطلبات لنيل شهادة الماستر أكاديمي تحت عنوان "معايير التدقيق الدولية ومدى إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر".

يسعدنا سيدي سيدتي إختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع وإبداء آرائكم كأكاديميين ومهنيين ، قناعة منا بموضوعيتكم وكونكم ستولون كل الإهتمام لهذه الأسئلة ، علما أن جميع المعلومات التي سنزود بها ستستخدم لأغراض البحث العلمي وستحظى بسرية تامة.

تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير شاكرين لكم تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم ، بما يخدم البحث العلمي.

الأستاذ المشرف:

الطالبة:

* أ.د. حميداتو صالح

• منديلي صالح

• بوغزالة محمد البشير

• زبدي رضا

الملاحق

القسم الأول : معلومات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) في المكان المناسب

1-الجنس :

مذكر ☐ مؤنث ☐

2-الوظيفة :

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أستاذ جامعي ☐

3-المؤهل العلمي:

شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐
دكتوراه نظام قديم ☐ دكتوراه نظام جديد LMD ☐

4-عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات وأقل من 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

القسم الثاني : محاور الإستبانة

المحور الأول: مدى إدراك الحاجة لمعايير المراجعة الدولية وضرورتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر					
الرقم	العبار ات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض بشدة
1	معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور وتساهم في تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية				

الملاحق

					2	معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي
					3	تطبيق معايير المراجعة الدولية تساعد في تحقيق جودة المراجعة في الجزائر
					4	يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية
					5	تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر على جلب الإستثمار الأجنبي من خلال توحيد الممارسات.
					6	معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.
					7	معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في ظل الظروف
المحور الثاني : معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق ومدى الإلتزام بها من قبل مراجعي الحسابات						
معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر
					1	التدريب قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كاف لمواجهة متطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية
					2	يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية
					3	عدم بذل العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل

الملاحق

					مسؤوليته عن عمليات التلاعب	
					يتم الإشارة إلى المعايير المطبقة عند القيام بكتابة تقرير المراجعة	4
					يجب على المراجع الإتفاق حول أحكام مهام المراجع مع الإدارة (المعيار رقم 210)	5
					إستعمال المراجع للتأكدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة (المعيار رقم 505)	6
					يلتزم المراجع بمراجعة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الحسابات (المعيار رقم 560)	7
					التصريحات الكتابية المتعلقة بإعداد الكشوف المالية ضرورية بالنسبة للمراجع (المعيار رقم 580)	8

المحور الثالث: مدى ملائمة معايير المراجعة الجزائرية للتدقيق مع معايير المراجعة الدولية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية					
2	تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية					

الملاحق

					إن توجه الجزائر للمعايير المحاسبية حتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية	3
					من بين شروط الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC) الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية	4
					النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تتوافق مع معايير المراجعة الدولية	5
					هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية والمعايير الدولية	6
					توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على إستقلالية مهنة المراجعة في الجزائر	7
					تساعد معايير المراجعة الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية في الجزائر مع الدول الأجنبية	8

انتهى

الملحق رقم (2): مخرجات ال SPSS المتعلقة بالفا كرونباخ

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	30	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.991	24

الملحق رقم (3): مخرجات ال SPSS المتعلقة بتوزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الجنس

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	39	61.9	61.9	61.9
انثى	24	38.1	38.1	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الملحق رقم (4): مخرجات ال SPSS المتعلقة بتوزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محافظ حسابات	20	31.7	31.7	31.7
خبير محاسبي	3	4.8	4.8	36.5
أستاذ جامعي	40	63.5	63.5	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الملحق رقم (5): مخرجات ال SPSS المتعلقة بتوزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مهنية شهادة	3	4.8	4.8	4.8
ليسانس	18	28.6	28.6	33.3
ماستر	11	17.5	17.5	50.8
ماجستير	12	19.0	19.0	69.8

الملاحق

نظام دكتوراه قديم	14	22.2	22.2	92.1
نظام دكتوراه جديد	5	7.9	7.9	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الملحق رقم (6): مخرجات ال SPSS المتعلقة بتوزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات

الخبرة

عدد سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 5 من أقل	12	19.0	19.0	19.0
من وأقل سنوات 5 من سنة 15	23	36.5	36.5	55.6
سنة 15 من كثر	28	44.4	44.4	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الملحق رقم (7): مخرجات ال SPSS المتعلقة بأسئلة محاور الإستبيان

Statistics

	معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة	معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.	الأجنبي من خلال توحيد الممارسات.	معايير المراجعة الجزائرية	معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار	معايير المراجعة الدولية تساعد في تحقيق جودة المراجعة في الجزائر	معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي	معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور وتساهم في تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية	معايير المراجعة الدولية يمكن الإعتماد على	تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر على جلب الإستثمار	معايير المراجعة الدولية
N	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63
Valid	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	3.5238	3.3651	3.4921	3.6349	3.5397	3.6667	3.0317				
Std. Deviation	1.24249	1.19544	1.07573	.97222	1.17536	1.07763	1.0771	6			

معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور وتساهم في تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	5	7.9	7.9	7.9
معارض	12	19.0	19.0	27.0

الملاحق

محايد	4	6.3	6.3	33.3
موافق	29	46.0	46.0	79.4
موافق بشدة	13	20.6	20.6	100.0
Total	63	100.0	100.0	

معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على المستوى الدولي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	4	6.3	6.3	6.3
معارض	15	23.8	23.8	30.2
محايد	8	12.7	12.7	42.9
موافق	26	41.3	41.3	84.1
موافق بشدة	10	15.9	15.9	100.0
Total	63	100.0	100.0	

تطبيق معايير المراجعة الدولية تساعد في تحقيق جودة المراجعة في الجزائر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	3	4.8	4.8	4.8
معارض	11	17.5	17.5	22.2
محايد	9	14.3	14.3	36.5
موافق	32	50.8	50.8	87.3
موافق بشدة	8	12.7	12.7	100.0
Total	63	100.0	100.0	

يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	2	3.2	3.2	3.2
معارض	7	11.1	11.1	14.3
محايد	12	19.0	19.0	33.3
موافق	33	52.4	52.4	85.7
موافق بشدة	9	14.3	14.3	100.0
Total	63	100.0	100.0	

تطبيق معايير المراجعة الدولية في الجزائر على جلب الإستثمار الأجنبي من خلال توحيد الممارسات.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	5	7.9	7.9	7.9
معارض	8	12.7	12.7	20.6
محايد	10	15.9	15.9	36.5

الملاحق

موافق	28	44.4	44.4	81.0
موافق بشدة	12	19.0	19.0	100.0
Total	63	100.0	100.0	

معايير المراجعة الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	2	3.2	3.2	3.2
معارض	9	14.3	14.3	17.5
محايد	11	17.5	17.5	34.9
موافق	27	42.9	42.9	77.8
موافق بشدة	14	22.2	22.2	100.0
Total	63	100.0	100.0	

معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	6	9.5	9.5	9.5
معارض	10	15.9	15.9	25.4
محايد	30	47.6	47.6	73.0
موافق	10	15.9	15.9	88.9
موافق بشدة	7	11.1	11.1	100.0
Total	63	100.0	100.0	

تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	3	4.8	4.8	4.8
معارض	4	6.3	6.3	11.1
محايد	15	23.8	23.8	34.9
موافق	30	47.6	47.6	82.5
موافق بشدة	11	17.5	17.5	100.0
Total	63	100.0	100.0	

المحور الأول

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.00	2	3.2	3.2	3.2
1.25	1	1.6	1.6	4.8
1.50	1	1.6	1.6	6.3
1.63	1	1.6	1.6	7.9
1.88	1	1.6	1.6	9.5

الملاحق

2.00	1	1.6	1.6	11.1
2.13	2	3.2	3.2	14.3
2.25	2	3.2	3.2	17.5
2.38	2	3.2	3.2	20.6
2.50	1	1.6	1.6	22.2
2.63	2	3.2	3.2	25.4
2.75	1	1.6	1.6	27.0
2.88	2	3.2	3.2	30.2
3.00	2	3.2	3.2	33.3
3.25	1	1.6	1.6	34.9
3.50	1	1.6	1.6	36.5
3.75	4	6.3	6.3	42.9
3.88	19	30.2	30.2	73.0
4.00	3	4.8	4.8	77.8
4.13	1	1.6	1.6	79.4
4.25	1	1.6	1.6	81.0
4.38	1	1.6	1.6	82.5
4.50	1	1.6	1.6	84.1
4.63	1	1.6	1.6	85.7
4.75	1	1.6	1.6	87.3
4.88	1	1.6	1.6	88.9
5.00	7	11.1	11.1	100.0
Total	63	100.0	100.0	

Statistics

المحور2	(المعيار رقم 580)	(المعيار رقم 560)	(المعيار رقم 505)	رقم(210)	المراجعة	تقرير	مسؤوليته عن عمليات التلاعب	في إعداد القوائم المالية	للمواجهة متطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية	التدريب قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كاف لمواجهة متطلبات	التدريب قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كاف لمواجهة متطلبات	المحور2
63	63	63	63	63	63	63	63	62	63	63	63	63
0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
3.5774	3.6349	3.3968	3.5873	3.1429	3.5556	3.7302	3.9677	3.6508	3.5774	3.6508	3.6508	3.5774
.98794	1.02078	1.10044	1.02603	1.18943	1.02827	.95388	.70053	1.08000	.98794	1.08000	1.08000	.98794

الملاحق

التدريب قبل ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر كاف لمواجهة متطلبات تطبيق معايير المراجعة الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	3	4.8	4.8	4.8
معارض	7	11.1	11.1	15.9
محايد	12	19.0	19.0	34.9
موافق	28	44.4	44.4	79.4
موافق بشدة	13	20.6	20.6	100.0
Total	63	100.0	100.0	

يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	16	25.4	25.8	25.8
موافق	32	50.8	51.6	77.4
موافق بشدة	14	22.2	22.6	100.0
Total	62	98.4	100.0	
Missing System	1	1.6		
Total	63	100.0		

عدم بذل العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	2	3.2	3.2	3.2
معارض	4	6.3	6.3	9.5
محايد	15	23.8	23.8	33.3
موافق	30	47.6	47.6	81.0
موافق بشدة	12	19.0	19.0	100.0
Total	63	100.0	100.0	

يتم الإشارة إلى المعايير المطبقة عند القيام بكتابة تقرير المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	3	4.8	4.8	4.8
معارض	6	9.5	9.5	14.3
محايد	17	27.0	27.0	41.3
موافق	27	42.9	42.9	84.1
موافق بشدة	10	15.9	15.9	100.0

الملاحق

Total	63	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

يجب على المراجع الإتفاق حول أحكام مهام المراجع مع الإدارة المعيار رقم (210)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	7	11.1	11.1	11.1
معارض	10	15.9	15.9	27.0
محايد	22	34.9	34.9	61.9
موافق	15	23.8	23.8	85.7
موافق بشدة	9	14.3	14.3	100.0
Total	63	100.0	100.0	

إستعمال المراجع للتأكدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة المعيار رقم (505)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	3	4.8	4.8	4.8
معارض	5	7.9	7.9	12.7
محايد	18	28.6	28.6	41.3
موافق	26	41.3	41.3	82.5
موافق بشدة	11	17.5	17.5	100.0
Total	63	100.0	100.0	

يلتزم المراجع بمراجعة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الحسابات المعيار رقم (560)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	4	6.3	6.3	6.3
معارض	8	12.7	12.7	19.0
محايد	20	31.7	31.7	50.8
موافق	21	33.3	33.3	84.1
موافق بشدة	10	15.9	15.9	100.0
Total	63	100.0	100.0	

التصريحات الكتابية المتعلقة بإعداد الكشوف المالية ضرورية بالنسبة للمراجع المعيار رقم (580)

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	2	3.2	3.2	3.2
معارض	7	11.1	11.1	14.3
محايد	15	23.8	23.8	38.1
موافق	27	42.9	42.9	81.0
موافق بشدة	12	19.0	19.0	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الملاحق

المحور الثاني

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	1	1.6	1.6	1.6
	1.25	1	1.6	1.6	3.2
	1.50	1	1.6	1.6	4.8
	1.88	1	1.6	1.6	6.3
	2.00	2	3.2	3.2	9.5
	2.13	1	1.6	1.6	11.1
	2.25	1	1.6	1.6	12.7
	2.38	1	1.6	1.6	14.3
	2.63	1	1.6	1.6	15.9
	2.75	2	3.2	3.2	19.0
	2.88	5	7.9	7.9	27.0
	3.13	4	6.3	6.3	33.3
	3.25	1	1.6	1.6	34.9
	3.38	2	3.2	3.2	38.1
	3.50	2	3.2	3.2	41.3
	3.75	6	9.5	9.5	50.8
	3.88	7	11.1	11.1	61.9
	4.00	10	15.9	15.9	77.8
	4.13	1	1.6	1.6	79.4
	4.25	1	1.6	1.6	81.0
	4.50	1	1.6	1.6	82.5
	4.63	1	1.6	1.6	84.1
	4.88	1	1.6	1.6	85.7
	5.00	9	14.3	14.3	100.0
Total	63	100.0	100.0		

Statistics

[illegible]

الملاحق

Mean	3.7937	3.7460	3.7619	3.6825	3.6190	3.8254	3.5556	3.7302	3.7143
Std. Deviation	.93600	.91525	.99538	1.02902	.95763	.92527	.85719	.93682	.91207

يمكن الإعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي ومهني أثناء إصدار معايير المراجعة الجزائرية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	1	1.6	1.6	1.6
معارض	4	6.3	6.3	7.9
محايد	17	27.0	27.0	34.9
موافق	26	41.3	41.3	76.2
موافق بشدة	15	23.8	23.8	100.0
Total	63	100.0	100.0	

تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير وتدعيم معايير المراجعة الجزائرية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	7	11.1	11.1	11.1
محايد	15	23.8	23.8	34.9
موافق	28	44.4	44.4	79.4
موافق بشدة	13	20.6	20.6	100.0
Total	63	100.0	100.0	

إن توجه الجزائر للمعايير المحاسبية حتم عليها تطبيق معايير المراجعة الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	2	3.2	3.2	3.2
معارض	5	7.9	7.9	11.1
محايد	13	20.6	20.6	31.7
موافق	29	46.0	46.0	77.8
موافق بشدة	14	22.2	22.2	100.0
Total	63	100.0	100.0	

من بين شروط الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC) الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	3	4.8	4.8	4.8
معارض	4	6.3	6.3	11.1
محايد	16	25.4	25.4	36.5
موافق	27	42.9	42.9	79.4
موافق بشدة	13	20.6	20.6	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الملاحق

النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر تتوافق مع معايير المراجعة الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	1	1.6	1.6	1.6
معارض	6	9.5	9.5	11.1
محايد	21	33.3	33.3	44.4
موافق	23	36.5	36.5	81.0
موافق بشدة	12	19.0	19.0	100.0
Total	63	100.0	100.0	

هناك تطابق كبير بين معايير المراجعة الجزائرية والمعايير الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	1	1.6	1.6	1.6
معارض	3	4.8	4.8	6.3
محايد	18	28.6	28.6	34.9
موافق	25	39.7	39.7	74.6
موافق بشدة	16	25.4	25.4	100.0
Total	63	100.0	100.0	

تساعد معايير المراجعة الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية في الجزائر مع الدول الأجنبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض بشدة	2	3.2	3.2	3.2
معارض	4	6.3	6.3	9.5
محايد	14	22.2	22.2	31.7
موافق	32	50.8	50.8	82.5
موافق بشدة	11	17.5	17.5	100.0
Total	63	100.0	100.0	

المحور الثالث

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1.25	1	1.6	1.6	1.6
1.63	1	1.6	1.6	3.2
1.88	1	1.6	1.6	4.8
2.00	1	1.6	1.6	6.3
2.13	1	1.6	1.6	7.9
2.38	1	1.6	1.6	9.5
2.50	1	1.6	1.6	11.1

الملاحق

3.00	13	20.6	20.6	31.7
3.25	2	3.2	3.2	34.9
3.63	1	1.6	1.6	36.5
3.75	5	7.9	7.9	44.4
3.88	5	7.9	7.9	52.4
4.00	14	22.2	22.2	74.6
4.13	1	1.6	1.6	76.2
4.25	1	1.6	1.6	77.8
4.38	1	1.6	1.6	79.4
4.63	1	1.6	1.6	81.0
4.75	1	1.6	1.6	82.5
4.88	1	1.6	1.6	84.1
5.00	10	15.9	15.9	100.0
Total	63	100.0	100.0	

الملحق رقم (8): مخرجات ال SPSS المتعلقة بإختبار الفرضيات بواسطة (One Sample T- test)

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الأول	63	27.9206	8.54269	1.07628

One-Sample Test

	Test Value = 16					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الأول	11.076	62	.000	11.92063	9.7692	14.0721

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	63	28.6032	7.94647	1.00116

One-Sample Test

	Test Value = 16					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني	12.589	62	.000	12.60317	10.6019	14.6045

الملاحق

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثالث	63	29.7143	7.29655	.91928

One-Sample Test

	Test Value = 16					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثالث	14.919	62	.000	13.71429	11.8767	15.5519