الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد بوضياف –المسيلة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

Université de Mouhamed Boudiaf -M'SILA
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département :Sciences de commerce

العنوان

مدى توافق تقارير محافظي الحسابات وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية في الجزائر

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية
تخصص: محاسبة وتدقيق

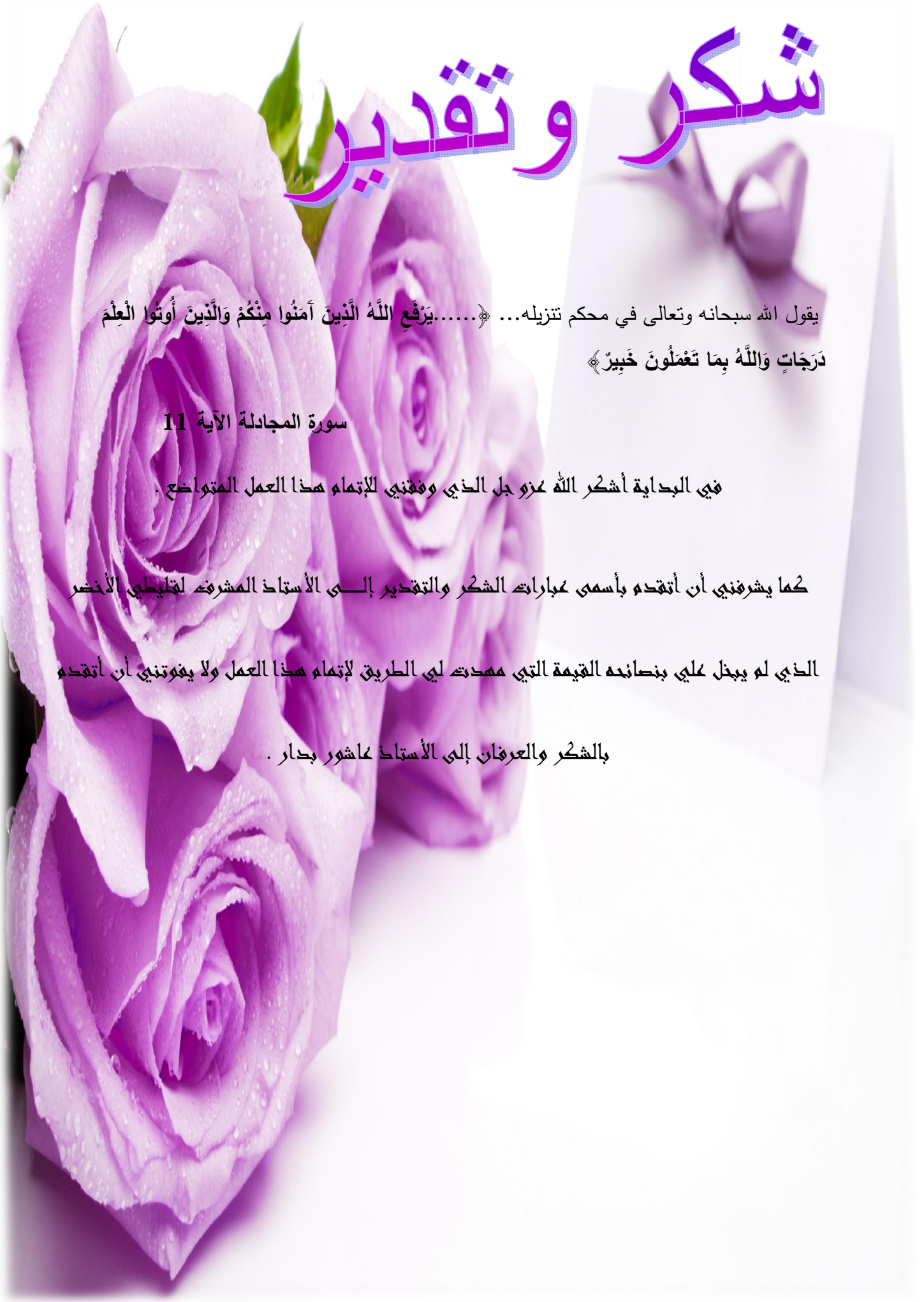
إعداد الطالبة:
وفيقة حمودي

الأستاذ المشرف:
د. لقليطي الأخضر

لجنة المنـــاقشـة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة
روازقي محمد	**أستاذ مساعد أ**	**رئيسا**
د. لقليطي الأخضر	**أستاذ محاضر ب**	**مشرفا ومقررا**
هبال عبد المالك	**أستاذ محاضر أ**	**مناقشا**

السنة الجامعية : 2016/2015



شكر وتقدير

يقول الله سبحانه وتعالى في محكم تنزيله... ﴿.....يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

سورة المجادلة الآية 11

في البداية أشكر الله عزو جل الذي وفقني للإتمام هذا العمل المتواضع .

كما يشرفني أن أتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلـــى الأستاذ المشرف لقليطي الأخضر

الذي لم يبخل علي بنصائحه القيمة التي مهدت لي الطريق لإتمام هذا العمل ولا يفوتني أن أتقدم

بالشكر والعرفان إلى الأستاذ عاشور بدار .

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله

إلا من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صل الله عليه وسلم.

إلا ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان إلى بسمة الحياة وسر الوجود أمي الحبيبة بعدها إلى إخواتي أحبتي وألفتي: هنيدة ، عبلة، نسيمة، نزهة، وبنات أختي (أسيل، سجى).

مرورا إلى رفقاء الدرب والأصدقاء: هناء رواق، بسمة حمومة، أحلام خضراوي، وكل صديقاتي، إلى كل من ساندني على البقاء في درب العلم كلهم دون استثناء.

ختاما أزف من شد الحروف تحية ندية إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل.

وخير ما نقرب به الثواب ويكون فيه الأجر لمن حضر وغاب دعاء يوفقنا به رب الأرباب لما فيه خير الدنيا والآخرة « **فاللهم فالق الحب والنوى بلغ كل امرئ منا من الخير ما نوى**».

وفيقة

الفهرس العام

الفهرس العام	الصفحة
شكر وعرفان	
إهداء	
الفهرس العام	I
قائمة الجدوال	III
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	VIII
قائمة المختصرات	VII
الملخص	XI
المقدمة العامة	أ- هـ
الفصل الأول: مدخل عام حول التدقيق	1
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي	2
المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي	2
المطلب الثاني:أهمية وأهداف التدقيق	4
المطلب الثالث: فروض أنواع التدقيق	8
المبحث الثاني : الاطار العام حول معايير التدقيق الدولية	14
المطلب الأول : معايير التدقيق الدولية، المفهوم، الأهمية، الخصائص	15
المطلب الثاني: أصناف وأهداف معايير التدقيق الدولية	18
المطلب الثالث: اصدار معايير التدقيق الدولية	22
المبحث الثالث: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها	23
المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية	24
المطلب الثاني: علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية	31
المطلب الثالث: المنظمات المهنية الدولية للتدقيق	33
خلاصة الفصل الأول	37
الفصل الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	39
المبحث الأول: مهنة التدقيق في الجزائر	40

المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر:	40
المطلب الثاني: الهيئة المتولية الاشراف على مهنة التدقيق في الجزائر	43
الطلب الثالث: الاطار المرجعي للتدقيق في الجزائر	48
المبحث الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات	51
المطلب الأول: مفهوم، مهام، شروط تعيين محافظ الحسابات	51
المطلب الثاني: مسؤوليات وحقوق وواجبات وأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات	53
المطلب الثالث: معايير التدقيق في الجزائر	63
المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات	74
المطلب الأول: مفهوم تقارير محافظ الحسابات وأهميته	75
المطلب الثاني: خصائص التقارير	77
المطلب الثالث: عناصر وأنواع التقرير	78
خلاصة الفصل الثاني	85
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	87
المبحث الأول: منهجية البحث	88
المطلب الأول: منهج الدراسة	88
المطلب الثاني: أدوات البحث المستعملة	88
المبحث الثاني: تحليل الاستمارة	90
المطلب الأول: البيانات الشخصية	90
المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان	95
خلاصة الفصل الثالث	118
الخاتمة العامة	120
المراجع	122- 127
الملاحق	i-xii

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	أهم المعايير الدولية للتدقيق	19
2	توزيع العينة	89
3	مقياس تحديد الأهمية النسبية	90
4	المؤهل العلمي للشخص المبحوث	91
5	وظيفة الشخص المبحوث	93
6	خبرة الشخص المبحوث	95
7	سلم ليكيرت الخماسي	97
8	مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	98
9	المحور الأول مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	99
10	التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	100
11	التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	101
12	مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	102
13	مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	103
14	T مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	104
15	T مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	106
16	T التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	107
17	T التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	109
18	T مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	110
19	T مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير	111

	التدقيق الدولية	
20	تحليل الارتباط	112
21	تحليل التباين بين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والتأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	114
22	تحليل التباين مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	114
23	تحليل التباين مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	115
24	تحليل التباين مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	116
25	تحليل التباين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	116
26	تحليل التباين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	117
27	تحليل التباين التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	117

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	المؤهل العلمي للمبحوث	92
2	وظيفة الشخص المبحوث	94
3	خبرة الشخص المبحوث	96

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	1
2	قائمة المحكمين	2
3	مخرجات الاستبيان	3

قائمة المختصرات

المصطلح	بيان الإختصار
AAA	The American Accounting Association
AICPA	American Institut Of Certifid Public Accountants
CNC	Conseil National de comptabilité
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standard Auditing
ASB	Accounting Standard Board
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
IAPC	International Auditing Practice committee
IASC	International accounting standards committee
EPIC	Établissements publics industriels et commerciaux

الملخص

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء حول واقع إعداد تقارير لمحافظ الحسابات في الجزائر التي يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسة، ومعرفة إلى أي مدى يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ولهذا تم التطرق لمعرفة التنظيم المهني لمهنة التدقيق في الجزائر من خلال دراسة أهم الجوانب في الموضوع، من حيث التطرق لتقارير محافظ الحسابات وأهم الجوانب القانونية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات من خلال قانون (10-01) المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

Abstract:

This research aims to shed light on the reality of the preparation of reports to the governor of the accounts in Algeria, which includes his opinion Technical neutral about the validity and legitimacy of the annual accounts of the institution, and find out to what extent the reports prepared in accordance with International Standards on Auditing, and that was to see the professional regulation of the auditing profession in Algeria touched during the study of the most important aspects of the subject, in terms of reporting to the governor addressed the accounts and the most important legal aspects of the profession of the governor of accounts through Law (10-01) on the profession of expert accountant and the Governor of the accounts and certified accountant.

المقدمة العامة

1-أهمية الدراسة:

شهدت المؤسسات الاقتصادية تطورات عديدة منذ ظهورها مما أدى إلى ظهور الحاجة الماسة إلى التدقيق، وتعتبر عملية التدقيق مهمة جدا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية لأنها تمثل عمل انتقادي لما قام به المحاسب وهي تبدأ بانتهاء مهمة المحاسب، كما أنها تعزز من مصداقية القوائم المالية وتساعد في اتخاذ القرارات ورسم سياساتها وخططها الحالية والمستقبلية.

ازداد دور المعايير التدقيق الدولية منذ ظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، كما يعتمد عليها من طرف المدققين في إعداد التقرير، مما أدى إلى ظهور منظمات مهنية دولية لإصدار معايير التدقيق الدولية والتي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants، والتي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تتعلق بالقائمين بمهنة التدقيق، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير التدقيق الدولية.

والجزائر في إطار سعيها للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، تسعى لجعل مختلف التقنيات الموصلة للمعلومات كالمحاسبة والتدقيق أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، لذا فإصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، وكذا إصدار القانون رقم (10-01) المؤرخ في 2010/07/11، المنظم لمهنة التدقيق كان دليل على هذا التوجه الذي تنتهجه الجزائر، من خلال متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

تتسم مهنة التدقيق في الجزائر بنوع من اللاتنظيم و الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة، ولذلك قامت النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون (91-08) المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالنظر إليها وإصدار تشريعات التي تنظم المهنة، إلى غاية ظهور القانون (10-01) المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي قام بزيادة تحسين مهنة التدقيق في الجزائر.

تعتبر مهنة محافظ الحسابات الركيزة الأساسية في المؤسسة، حيث يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة عن المؤسسة وتحت مسؤوليته، من خلال فحص ومراقبة حسابات المؤسسة ومختلف القوائم المالية السنوية والمصادقة عليها ومن ثم إبداء الرأي الفني في شكل تقارير، هذا الأخير يمثل جزء مهم في مهنته.

2- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- محاولة تشخيص الواقع العملي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر خاصة مع صدور القانون (10-01).

- إبراز أهمية ودور محافظ الحسابات للمؤسسات الاقتصادية خاصة من خلال إعطاء اعتمادية لتقاريره.

- التوصل إلى تحديد درجة التوافق بين تقارير محافظ الحسابات في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.

3- الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات التي تم الاعتماد عليها منها ما يلي:

- الدراسة التي قام بها محمد أمين مازون سنة 2011/2010، والتي تتمثل في رسالة الماجستير بعنوان "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الفائدة من سن معايير التدقيق الدولية، ومدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر.

- الدراسة التي قام بها محي الدين محمود عمر سنة 2008/2007، والتي تتمثل في رسالة الماجستير بعنوان "مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير االدولية"، تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص الواقع العملي للمراجعة ومعاييرها المقبولة وكذا أوجه اختلافها مع المعايير الدولية، وتصوير الأبعاد النظرية والعملية للمراجعة في الجزائر التي تسمح بالاستجابة للاحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة.

– الدراسة التي قام بها بوبكر عميروش سنة 2011/2010، والتي تتمثل في رسالة الماجستير بعنوان " دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، تهدف في التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي.

– الدراسة التي قام بها لقليطي الأخضر سنة 2015/2014، والتي تتمثل في أطروحة دكتوراه بعنوان " معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر"، تهدف إلى التعرف مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر من خلال معرفة مدى التزام المراجعين بمعايير الدولية للمراجعة ومدى ملائمة تلك المعايير للواقع المهني بالجزائر.

– الدراسة التي قام بها عمر شريقي سنة 2013، والتي تتمثل في أطروحة دكتوراه بعنوان "التنظيم المهني للمراجعة"، تهدف إلى التعرف على التنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان تربطها العديد من الخصائص التاريخية والاقتصادية وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية والمقارنة بينهم.

4- إشكالية الدراسة:

يعتبر التدقيق وسيلة لحكم على مخرجات المحاسبة والتي تعتبر بدورها مدخلات لعملية التدقيق وتتمثل في القوائم المالية، حيث يفحص المدقق القوائم المالية للتأكد من صحة ودقة هذه القوائم المالية من خلال تقرير المدقق الخارجي، حيث يبدي رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية التي أعدت من طرف إدارة المؤسسة.

وبناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

ما مدى توافق تقارير محافظي الحسابات مع متطلبات معايير التدقيق الدولية في الجزائر؟

للإجابة على هذه الاشكالية يمكن تقسيمها إلى الاسئلة الفرعية:

- ماهو واقع تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين؟
- هل يتمتع محافظ الحسابات بالتأهيل العلمي والعملي في الجزائر؟
- كيف يمكن أن تتوافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية ؟

5- الفرضيات:

تتمثل الفرضيات فيما يلي:

- **الفرضية الأولى:** يتم تطبيق نص القانون (01-10) المتعلق بمهنة محافظي لحسابات وخبراء المحاسبين ويساهم في تحسين أدائهم.

- **الفرضية الثانية:** يتمتع محافظ الحسابات بالتأهيل العلمي والعملي لإعداد تقريره النهائي بكل شفافية ومصداقية.

- **الفرضية الثالثة:** تتوافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

6- منهج الدراسة:

سيتم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج التحليلي في الدراسة الحالة من خلال استعمال استمارة للاستقصاء تقدم للعينة المختارة، ويتم استعمال برنامج SPSS لمعالجة الاستبيان.

7- حدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على تحليل ومناقشة مدى التزام محافظي الحسابات لمعايير التدقيق في الجانب النظري، أما الجانب التطبيقي سيتم اطلاع على آراء عينة من محافظي الحسابات لمعرفة مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين، ومدى التزام محافظي الحسابات لمعايير التدقيق.

8- تقسيم الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، في الفصل الأول يتم عرض الإطار النظري حول التدقيق حيث يبدأ بمفهوم التدقيق وأهميته وأهدافه، اضافة إلى ذلك أنواعه وفروضه، كما تم معالجة معايير التدقيق الدولية بدءا من المفهوم والأهمية والخصائص التي تتميز بها المعايير، ثم التطرق إلى أصناف المعايير والمنظمات المهنية التي تتولى تنظيمها.

أما الفصل الثاني، تناول تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وتطور التدقيق في الجزائر وأهم الهيئات المتولية الإشراف على مهنة التدقيق، كما تناول الإطار القانوني لمحافظ الحسابات وأهم المهام المكلف بها وشروط تعيينه والمسؤوليات التي يتحملها، كما تناول تقارير محافظ الحسابات المكلف بإعدادها.

أما الفصل الثالث، فتناول الدراسة الميدانية لاختبار الفرضيات والمتمثلة في الفرضية الأولى التي تقيس مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، أما الفرضية الثانية فتمثلت في التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر، أما الفرضية الثالثة فهي تقيس مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

الفصل الأول: مدخل عام حول التدقيق

إن الأهمية الاقتصادية التي تشغلها مهنة التدقيق وكثرة الأطراف المستفيدة، وكبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بمهنة التدقيق كونها تقوم بالفحص والتحقق من صحة البيانات التي تعتمد عليها المؤسسات في اتخاذ القرارات.

حيث تعتبر معايير التدقيق الدولية من أنماط ونماذج معيارية تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي، وقد تبنتها العديد من الدول من أجل تسهيل العمل على المدققين في إعداد تقاريرهم، حيث قامت لجنة معايير التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار مجموعة من المعايير يتم تكييفها باستمرار مع متطلبات الواقع الاقتصادي.

سيتم عرض مباحث الفصل كالآتي:

- عموميات حول التدقيق المحاسبي.
- الإطار العام حول معايير التدقيق الدولية.
- الإطار العام حول معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.

المبحث الأول : عموميات حول التدقيق المحاسبي:

إن ظهور التدقيق وتطورها كان أمرا حتميا نظرا للتطورات التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي وظهور شركات الأموال، مما أدى إلى انفصال ملكية الشركات عن إدارتها، ومع توسع نشاط الشركات أدى إلى الحاجة للتدقيق لأنها تعتبر أداة فعالة من خلال التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية التي تصدرها الشركات والاطمئنان على الوضعية المالية. ومما سبق سيتم التطرق إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي:

سيتم التطرق في هذا المطلب الى عدة تعاريف منها:

- **التعريف الأول:** يعرف التدقيق على أنه " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي انتجت تلك المعلومات".[1]

- **التعريف الثاني:** ويمكن تعريفها ايضا على انها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[2]

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة ، 2005، ص: 11.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص: 9.

- **التعريف الثالث:** يمكن تعريف التدقيق من وجهة النظر العملية على أنه " طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية".[1]

- **التعريف الرابع:** عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية *AAA " التدقيق هو العملية المنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعة، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية. "[2]

من خلال ما سبق يمكن تعريف التدقيق على أنه: عملية تقوم بفحص الحسابات المؤسسة وبلورة نتائج التي توصل إليها في تقرير نهائي.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التدقيق يتمحور حول النقاط التالية:[3]

- **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمنشآت.
- **التحقيق:** فيقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لمال المنشأة عن فترة معينة، وكدلالة للوضعية المالية في نهاية تلك الفترة.
- **التقرير:** فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير وتقديمها إلى من يهمه الأمر داخل المنشأة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل، من حيث تصويرها للمركز المالي للمنشأة وبيانها لعملياتها بصورة سليمة وعادلة.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية العملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية ، 2004، ص: 11.

* The American Accounting Association

[2] Lionnel. C et Gerard. V, **Audit et control unterne, aspeets financiers**, opération et stratégiques, 4eme edition dalloze, paris, 1992, page: 17.

نقلا عن:

محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مراجعة الحسابات والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص: 9.

[3] سعيدي يحي، **الإطار القانوني والتنظيمي**، منهجية التدقيق، القسم: علوم التجارية، جامعة المسيلة، 2016/2015.

المطلب الثاني:أهمية وأهداف التدقيق:

للتدقيق أهمية كبيرة بالنسبة لمختلف الأطراف المستخدمة للتدقيق وكذا الأهداف الناتجة عن عملية التدقيق.

1-الأهمية:

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق:[1]

1-1- إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أعضاء مجلس الإدارة.

1-2- الملاك والمساهمين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

1-3- الدائنين والموردين:

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص ص: 9- 11./ غير منشورة.

1-4- الزبائن:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

1-5- العاملين:

هم المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

1-6- البنوك والمؤسسات الإقراض الأخرى:

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

1-7- الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة. وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في:

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

2-الأهداف:

وفيها نوعين من الأهداف هما:[1]

2-1- الأهداف التقليدية:

وتتفرع بدورها إلى:

2-1-1-أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفتر ومدى الاعتماد عليها.
- ابداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2-1-2- أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

2-2- الأهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

---

[1] زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى ، 2009، ص ص: 19- 23 .

– دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

من خلال هذه الأهداف العامة للتدقيق يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية يذكر منها:

– **الشمولية:** يقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

– **الوجود:** هي أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ويقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

– **الملكية:** يقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك المؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

– **التقييم:** معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

– **التسجيل المحاسبي:** يقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة، كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد على طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ويقصد بالتسجيل إلى أن كل العمليات سجلت، وذلك كما يلي:

– **قبل عام 1900م:** كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ولذلك أن التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.

– **من 1905م إلى 1940م:** كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

– **من 1940م إلى 1960م:** كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

– **من 1960م إلى الآن:** أضيفت أهداف عديدة منها:

– مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.

– تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

– القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

– تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.

المطلب الثالث: فروض أنواع التدقيق:

تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إليه منها، بالإضافة إلى فروض التدقيق، بالإضافة إلى أنه توجد مجموعة من الفروض التي تمثل الإطار الفكري الذي يمكن الرجوع إليه أثناء عمليات التدقيق.

1- فروض التدقيق:

الفروض هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية التدقيق، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، وأهم هذه الفروض هي:

1-1- قابلية البيانات للفحص: يتمحور التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المعتمد، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

– ملائمة المعلومات.

– قابلية الفحص.

– قابلية القياس الكمي.

– عدم التحيز في التسجيل.1

1-2- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:** يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت تدقيقها من طرف المدقق بغية يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.[2]

1-3- **خلو القوائم المالية أية معلومات أخرى تتقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:** يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها، ويشير هذا الفرض إلى نقطة هامة، وهي مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض قد لا يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المدقق اكتشافها، فإنه لن يكون لديه أي عذر في حالة عدم الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافه.[3]

1-4- **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمالية حدوث الخطأ:** يبنى على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يعمل على جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية من حيث إمكان استخدام التدقيق الإختبارية بدلا من التدقيق الشامل (التفصيلية).[4]

---

1 عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التجارية ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، 2012/2011، ص: 16. /غير منشورة.

2 محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص: 13.

3 لقليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة الحالة من خلال الاستبيان**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص: 18./ غير منشورة.

4 هيدوب ليلى ريمة، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات – دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص: 46./ غير منشورة.

1-5- **التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالية:** ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وفي الوقت نفسه يكون لهم سندا لتعضيد آرائهم، ويشبه ذلك ما يقتبسه التدقيق من مبادئ إحصائية فيما يتعلق في المعاينة الإحصائية.[1]

1-6- **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:** يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المدقق في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.[2]

1-7- **مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:** في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدماته أخرى.

1-8- القوانين المهنية تفرض على المدقق إلتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها: يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.[3]

2- أنواع التدقيق:

توجد عدة أنواع من التدقيق تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إليها من خلاله وبالتالي يمكن تصنيفها إلى مايلي:

2-1- من حيث درجة الإلزام:

2-1-1- **التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين محافظ الحسابات يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من خلال التدقيق. حيث نص المشرع الجزائري في

---

[1] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007/2006، ص: 15./ غير منشورة.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **مرجع سابق**، ص: 15.

[3] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، ص: 18.

القانون التجاري وفي مادته 609 على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.[1]

2-1-2- **التدقيق الاختياري:** وهي تتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما هي تستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.[2]

2-2- من حيث حجم التدقيق:[3]

2-2-1- التدقيق الكامل: هو الذي يخول محافظ الحسابات إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، فعملية التدقيق لابد أن تتقيد بمعايير ومستويات المتعارف عليها، وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها وبالتالي من الضروري أن تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات الذي يقوم به محافظ الحسابات بفحصها مما يعكس على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته.

2-2-2- التدقيق الجزئي: هو الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال التدقيق بحيث يقتصر عمل محافظ الحسابات على بعض العمليات دون غيرها، بحيث يختار قسما من أقسام المؤسسة ويقوم بتدقيقه من قوائم وسجلات محاسبية، لكن في هذه الحالة لا يمكن الخروج برأي نهائي لاقتصار دراسته، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه، ويستحسن في هذا النوع من التدقيق أن يكون هناك اتفاق أو عقد كتابي بين محافظ الحسابات والمؤسسة وبين حدود ومجال التدقيق.

---

[1] نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات**–، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص: 7./ غير منشورة.

[2] محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، المدية، 2008/2007، ص: 28./ غير منشورة.

[3] نسرين حشيشي، **مرجع سابق**، ص: 8.

2-3- من حيث توقيت عملية التدقيق:[1]

وينقسم إلى مايلي:

2-3-1- تدقيق مستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة. وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.
- عدم تمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. مزايا التدقيق المستمر:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.
- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وإنجازه بسرعة ودقة وتقليل فرص ارتكاب الغش والتلاعب.
- تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير.
- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة، ويمكن من اكتشاف التلاعب قبل الاستفحال.
- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق، حيث يوزع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

2.عيوب التدقيق المستمر:

- هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.
- عرقلة أمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق.
- ترهق المدقق ومساعديه نظرا لامتدادها لوقت طويل واحتمال دخول المدقق في الروتين.

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، ص ص: 12-13.

– التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.

2-3-2- التدقيق النهائي: يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم لا تتعدى فيها العمليات بصورة كبيرة. ومن مزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

– تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.

– عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال.

– تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط :

– قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.

– القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعملهم أن الأخطاء لن تكتشف إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية التدقيق.

– اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها.

– قد يؤدي ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق فيها حساباتها واحدة أو متقاربة.

2-4- من حيث الاستقلال:[1]

وينقسم إلي مايلي:

2-4-1- التدقيق الداخلي: يعرف بأنه تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، وتشمل وظائفه من بين أشياء أخرى (الفحص والتقييم) مراقبة مدى كفاية وفعالية (ملائمة) الرقابة الداخلية.

2-4-2- التدقيق الخارجي: فيعرف بأنه عملية تأكيد (معقولة) يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن طريق تطبيق المقاييس.

المبحث الثاني : الإطار العام حول معايير التدقيق الدولية

يعتمد التدقيق على مجموعة من المعايير التدقيق المتعارف عليها التي تصدرها الهيئة المهنية الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)* ، كما تعتبر النموذج الذي يستطيع الحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع، وتحدد مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق إعداد التقرير بكفاءة.

وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة، والهدف منها هو توفير مستوى معقول من الأداء لضبط العمل وتحديد إطار مناسب وواضح ليعمل المدقق ضمنه.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحيث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 47.

* International Federation of Accountants.

المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية، المفهوم، الأهمية، الخصائص.

لمعايير الدولية للتدقيق فعالية من حيث منفعتها و مسببات الحاجة إليها، و ذلك كما يلي:

1- مفهوم معايير التدقيق:

- **التعريف الأول:** تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، ويمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإن المعايير التدقيق الدولية تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم.[1]

- **التعريف الثاني:** هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها.[2]

- **التعريف الثالث:** المعيار هو نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة اتفاق عام يجب إتباعه كمقياس أو مرشد للحكم على مدى فعالية الأداء، أو هي قواعد عامة لا يجوز مخالفتها لأداء عمل التدقيق.[3]

- **التعريف الرابع:** هي أنماط السلوك التي يجب على المدقق القيام بها عند تنفيذه لمهمته، فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم، في المقاييس التي تهتم بنوعية وجودة عمل المدقق والأهداف التي يجب تحقيقها وصياغتها المهنية المرتبطة بالمدقق أحكامه أثناء العمل الميداني إعداد تقرير المدقق.[4]

---

[1] سيد محمد وبوعرار أحمد شمس الدين،" **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 10-01 (دراسة ميدانية)**"، الملتقى الدولي: مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، سكيكدة، ص: 7.

[2] سايج فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر –**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، البليدة، 2015/2014، ص: 88./ غير منشورة.

[3] خليفة أحمد وحسيني منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة دحلب البليدة ، البليدة، 13-14 ديسمبر.

[4] إغمين يعقوب، **أثر المعالجة الآلية للبيانات على فعالية التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المهنيين**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص: 44./ غير منشورة.

من خلال تعاريف يمكن إستخلاص تعريف معايير على أنها تقوم على مبادئ وإجراءات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية التي تساعد المدقق على إعداد تقريره.

2- أهمية معايير التدقيق الدولية:

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثوقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.

ويمكن سرد هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- إن تغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة إلى توحيد معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد.
- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.[1]

3-خصائص معايير التدقيق الدولية:

تمتاز المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) [*] ببعض السمات والخصائص الهامة ولعل أهمها مايلي:

- التركيز على تفصيلات وإجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، إن كان ذلك ميزة تمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق.

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، ص 77.

[*] International Auditing Practice Committee.

– تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من طرف مزاولي المهنة.

ولقد أضاف مشروع تصنيف معايير التدقيق الدولية بعض الخصائص الهامة التي حددتها لجنة ممارسة التدقيق الدولية والتي من أهمها مايلي:

– تعمل معايير التدقيق الدولية على تنبيه المدققين إلى الإجراءات والإرشادات الفنية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، عبر تمييز المبادئ الرئيسية والإجراءات الأساسية بالأحرف المنضدة السوداء، التي تخول للقارئ التركيز على العناصر الأساسية.

– تصميم معايير التدقيق الدولية الذي يشمل الإرشادات العامة والخاصة في آن واحد بحيث يتبع سلوك عملية التدقيق انطلاقا من التخطيط مرورا بالعمل الميداني وصولا إلى القرار النهائي وإعداد التقارير كما أنه يجمع كل معايير تقييم الخطر المهمة في مكانها الصحيح في عملية التدقيق.

– تستخدم معايير التدقيق الدولية المصطلحات الفنية المتماسكة من خلال اللغة الإنجليزية الواضحة والبسيطة.

– شملت عملية التصنيف تعديل معيار تقرير التدقيق الذي هو المنتج المادي الأساسي لها، ويصف التقرير الجديد بإسهاب أكبر مسؤوليات المدقق ومسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية وعملية التدقيق بحد ذاتها، إضافة إلى أن المعيار الجديد يقدم المزيد من الإرشادات للمدقق عندما يطرأ تعديل على التقرير المعياري.[1]

[1] لقليطي الأخضر، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)** ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2015/2014، ص: 25./ غير منشورة.

المطلب الثاني: أصناف وأهداف معايير التدقيق الدولية

تعتبر معايير التدقيق الدولية إطار متجانس وقابل للتطبيق عالميا، والتي لا تتعارض مع معايير التدقيق المتعارف عليها.

1-أصناف معايير التدقيق الدولية:

انبثقت لجنة المعايير الدولية للتدقيق والي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى 27 معيار عام 1988، وحظيت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدماته محليا ودوليا، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.[1]

تعرف معايير التدقيق الدولية على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المدقق وتتميز معايير التدقيق بالثبات النسبي، فهي نادرا ما تتغير، حيث يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك.

لقد صدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA)* بواسطة مجلس معايير التدقيق (A.S.B)* قائمة بمعايير التدقيق، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات هي:

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية.
- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.
- المجموعة الثالثة: معايير التقرير.[2]

---

[1] سيد محمد وبوعرار أحمد شمس الدين، **مرجع سابق**، ص: 8.

* American Institute of Certified Public Accountants.

* Auditing Standards Board.

[2] وجدان أحمد علي، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص: 132.

وفقا لأحداث تعديل من طرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) وإلى غاية 2010 /01/01، يبلغ عدد المعايير الدولية للتدقيق (ISA) ستة وثلاثون معيارا (36).[1]

ويتم تلخيص هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم1 : أهم المعايير الدولية للتدقيق:

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
ISA200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.	ISA520	الإجراءات التحليلية.
ISA210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق.	ISA530	أخذ عينات التدقيق.
ISA220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.	ISA540	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.
ISA230	وثائق التدقيق.	ISA550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية.	ISA560	الأحداث اللاحقة.
ISA250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.	ISA570	المنشأة المستمرة.

[1] سايج فايز، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي 13-14 ديسمبر 2011، ص:7.

ISA260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.	ISA580	الإقرارات الخطية.
ISA265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.	ISA600	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر).
ISA300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.	ISA610	استخدام عمل المدققين الداخليين.
ISA315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.	ISA620	استخدام عمل مدقق خبير.
ISA320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.	ISA700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.
ISA330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.	ISA705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.
ISA404	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	ISA706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.
ISA450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.	ISA710	المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة.
ISA500	أدلة التدقيق.	ISA720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في

			المستندات التي تحتوي على بيانات المالية مدققة.
ISA501	أدلة التدقيق- اعتبارات محددة لبنود مختارة.	ISA800	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة.
ISA505	المصادقات الخارجية.	ISA805	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.
ISA510	عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية.	ISA810	عمليات إعداد التقرير حول البيانات المالية الملخصة.
IAS 900	المشتقات المالية		

المصدر: <u>إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة</u>، الجزء 1، الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، طبعة 2010.

2-أهداف معايير التدقيق الدولية:

تسعى معايير التدقيق الدولية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي.
- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية.

– وجود معايير التدقيق الدولية جنبا إلى جنب معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية.[1]

المطلب الثالث.: إصدار معايير التدقيق الدولية

تقوم لجنة المعايير التدقيق الدولية بإصدار، تبويب، شرح، وتعديل المعايير الدولية للتدقيق ويقوم بإصدار وتعديل المعايير حاليا مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)* ، والذي يهتم إضافة إلى التدقيق بالفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة.[2]

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند التدقيق في البيانات المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة. والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالميا، وتحتوي على المبادئ والإجراءات الجوهرية، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى. وتصدر هذه المعايير عند الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) ويراعي عند صدور هذه المعايير مايلي:

– أنه مادامت معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى فإنه من المهم عند صدور معايير التدقيق الدولية مراعاة مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا.

– أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم موائمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.

– عدم إعطاء أولوية في التطبيق عندما تتعارض مع المعايير المحلية (الوطنية) والخاصة بتدقيق القوائم المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها مع الأنظمة والمعايير الدولية.

---

[1] سيد محمد وبوعرار أحمد شمس الدين، **مرجع سابق**، ص:7.

* The International Auditing and Assurance Standards Board.

[2] سيد محمد وبوعرار أحمد شمس الدين، **مرجع سابق**، ص:8.

وقد أصدرت لجنة ممارسات التدقيق الدولية مجموعة من المعايير في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق.[1]

عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:[2]

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها.
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار.
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح.
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.
- إذا أقرا لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة.
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار.
- يتم إصدار المعيار بصورته النهائية.

المبحث الثالث: الإطار النظري المعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها

إن مهنة التدقيق كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئة الهيئات، كما تمثل إرشادات عامة لمساعدة المدققين على تنفي مسؤوليتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية.

كما تشمل على اعتبارات الجودة المهنية كالكفاءة والحياد ومتطلبات إعداد التقرير، فمن الضروري وضع معايير ترشد المدققين في إعدادهم للتقارير.

---

[1] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2009،ص: 65.

[2] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، ص: 71.

المطلب الأول: معايير التدقيق الدولية

تعتبر المعايير من المقومات الأساسية لنجاح وتطوير مهنة التدقيق، وتشكل معايير التدقيق الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بعمله.

1- معايير العامة:

وتسمى كذلك بالمعايير الشخصية، حيث تتعلق بشخصية وتأهيل المدقق وعلاقتها بنوعية أدائه، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق.[1]

1-1- التأهيل العلمي والعملي:

حرصت التشريعات والتنظيمات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي والخبرة العملية في من يزاول مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للمهتمين لضمان أداء العملية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، حيث يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التشريعية والتنظيمية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل.[2]

1-2- معيار الاستقلال والحياد:

يعني هذا المعيار أن المدقق يبقى مستقلا ظاهرا وواقعا عند قيامه بعملية التدقيق، بحيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة وموضوعية وفي حالة عدم توفر هذه الاستقلالية يجب على المدقق أن يتخلى عن عملية التدقيق بدون الحاجة إلى عرض أسباب هذا التخلي.

ويقصد باستقلال المدقق استقلاله من الناحية المادية أي عدم وجود مصالح مادية للمدقق بخلاف أتعابه المتفق عليها، أما الاستقلال الذاتي أو الذهني فيعني استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته.[3]

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص: 60.

[2] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**،2015، ص: 45.

[3] محي الدين محمود عمر، **مرجع سابق**، ص: 44.

1-3- معيار العناية المهنية الملائمة:

يعني هذا المعيار أنه يجب على المهني أن يلتزم بالمستويات الأخلاقية والفنية للمهنة، وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدرته.

وتعرف العناية في التدقيق بأنها الطريقة التي يتبعها مدققوا الحسابات في تأدية مهمة التدقيق بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل المنظمات المهنية.[1]

1-4- معيار السر المهني:

يجب أن تتوفر في المدقق صفة المحافظة على أسرار عملية المؤسسات محل التدقيق، وبالتالي يجب أن يكون المدقق أمين إلى أقصى حدود الأمانة باعتباره يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفني السليم.[2]

2-معايير العمل الميداني:

وتتعلق هذه المعايير بالتخطيط وتنفيذ التدقيق، وتعتبر محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة فهي تقدم إرشادات للمدقق بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة.

2-1-التخطيط السليم لمهمة التدقيق والإشراف الملائم على المساعدين:

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يخطط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الصحيح على المساعدين في حالة وجودهم، كما يتضمن التخطيط الكافي للتدقيق خصائص معينة مثل: تكييف ظروف العمل، تحديد الاحتياجات من الأفراد، والاستفادة من الكفاءة من موارد مكتب التدقيق.

وبذلك يتعين على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق، ويطلق أعضاء المهنة على هذه الخطة اسم (برنامج التدقيق)، هذا الأخير هو خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات التدقيق، ويتضمن عادة تحديد الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف البرنامج بالمرونة، حيث أن الهدف الأساسي هو إجراء فحص سليم وليس استكمال برنامج التدقيق فقط.[3]

---

[1] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**،2015، ص: 50.

[2] سعيدي يحي، **مرجع سابق**.

[3] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص: 65.

2-2-معيار الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في المرحلة الثالثة." حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة الرقابة الفعالة"، غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية.

"إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المؤسسة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المراجع وهي أيضا المرتكز الذي يعتمد عليه إعداد برنامج التدقيق وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، وكلما كان ضعيفا كان لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة.

حيث أن هناك نوعين من الخطرين تواجه المدقق والذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب، ويتمثل الأول في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فإنه يتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المدقق، وبالطبع فإن المدقق يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض النوع الأول من الخطرين، وذلك لأنه يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جودة نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهري الذي يمكن أن ينتج عن النظام.[1]

2-3-معيار كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

أي ضرورة الحصول على أدلة وقرائن كافية وملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليه المدقق في التعبير عن رأيه في القوائم المالية.

والكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى مصداقيتها بتوكيد خاص.

[1] محي الدين محمود عمر، **مرجع سابق**، ص: 49.

يتأثر اجتهاد المدقق حول كفاية وملائمة أدلة الإثبات بعوامل عدة منها:

- تقدير المدقق لطبيعة المخاطر الموروثة على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من العمليات.
- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- الأهمية النسبية للبند الذي تم اختياره.
- الخبرة التي تم الحصول عليها.
- نتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك الغش أو الخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما.
- مصدر المعلومات المتاحة ودرجة الحصول عليها.
- وقت إجراء التدقيق يتم في المرحلة الأولية أو في نهاية السنة.
- تكلفة الحصول على الدليل للعنصر موضع التدقيق.[1]

2-4-توثيق العمل:

بالإضافة إلى التفويض والإشراف يوثق عمل التدقيق دوما بملفات العمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها. هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات اللازمة قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.[2]

3-معايير إعداد التقرير:

تمثل معايير إعداد التقرير المجموعة الأخير من معايير التدقيق المتعارف عليها، وهي تمثل الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق في إعداد تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية، ويعتبر التقرير آخر حلقة من أعمال المدقق حيث يمثل الوسيلة التي يبلغ بها مستخدمي القوائم رأيه عنها.

وعليه فقد أصدرت الهيئات المهنية المختصة مجموعة من المعايير الخاصة بإعداد التقرير يمكن تلخيصها فيما يلي:

---

[1] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**،2015، ص: 68.

[2] سعيدي يحي، **مرجع سابق**.

3-1-الإشارة إلى استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

هو يمثل المعيار الأول من معايير إعداد التقرير، حيث يستلزم هذا المعيار التمسك بمبادئ المحاسبة في إعداد القوائم المالية.

إن المبدأ من الناحية المحاسبية هو أساس عملي تم استخدامه في الخبرة العلمية وتم قبوله بصورة عامة على أساس أن المبادئ أصول وأسس سليمة تؤدي إلى تحقيق الأهداف المطلوبة.

كما تمثل المبادئ المحاسبية الإطار الفكري للمحاسبة، حيث أنها عبارة عن اتفاقيات تظهر من خلالها القواعد التطبيقية والحلول العملية للمشاكل التي قد يواجهها المحاسب أثناء عمله، كما تمدنا بضوابط عامة لتحديد الكيفيات التي تخضع لها بنود القوائم المحاسبية لإجراءات القياس والإفصاح وتطبق هذه المبادئ في ظل تحقيق هدف عام وهو إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن أنشطة المؤسسة.

ويمكن استعراض هذا المعيار من خلال ما يلي:

- يجب على المدقق أن يضمن في تقريره مدى تمسك الإدارة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يتأكد المدقق من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
- يجب إبداء رأيه عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما يمكن الإشارة إلى أنه إذا لم يتمكن المدقق من ذلك، فإنه يستلزم منه الحكم على مدى خضوع القواعد المطبقة للقبول العام من ناحية، كما يجب عليه الإلمام بالمبادئ المحاسبية البديلة الأخرى التي يمكن تطبيقها من ناحية أخرى.

3-2-الإشارة إلى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يتطلب هذا المعيار من المدقق توضيح مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، ويعني تباين ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الحالية هي نفسها المطبقة في الفترة السابقة.

والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ضروري لإجراء المقارنات بين القوائم المالية للشركة على مدار عدة سنوات، كما أنه إذا تطلبت الضرورة تغيير الطريقة بسبب التعديلات قد تبرز في ظروف النشاط، فإنه يجب تقييم وشرح وتبرير هذا التعديل في الوثائق المسلمة لمختلف مستعملي المحاسبة.

إن التطبيق السليم لمعيار الثبات يتطلب فهما واضحا للعلاقة بين الثبات والقابلية للمقارنة، وأن عملية المقارنة بين القوائم المالية تتأثر بالتغيرات الناشئة عن العوامل الآتية:

- التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة.
- التغيرات في الظروف التي تنشأ عنها تغيرات محاسبية دون تغير المبادئ المحاسبية.
- التغير في الظروف غير المرتبطة بالمحاسبة.

ويعتبر العامل الأول هو الذي يؤثر على معيار الثبات، وبذلك فإن هذه التغيرات يسعى أن يشير إليها المدقق في تقريره لأن القوائم المالية ستتأثر بها تأثر كبيرا نسبيا.

3-3-التحقق من كفاية وملائمة إفصاح القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار من المدقق التحقق من مدى ملائمة الإفصاح كما تعبر عنه القوائم المالية، ويتعلق بالعرض السليم لتلك القوائم ومدى كفاية البيانات المتاحة، كما يعني هذا المعيار إعطاء صورة واضحة وصادقة عما توصل إليه المدقق من معلومات وبيانات مرتبطة بمدى صدق القوائم المالية.

ويمثل الإفصاح مبدءا محاسبيا يقوم على ضرورة أن تكون القوائم المالية كاملة ومشتملة على لمعلومات والبيانات الضرورية للتعبير بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

ونظرا لتعدد مستخدمي التقارير المالية، فإنه لابد أن تعد هذه القوائم أو التقارير المالية بطريقة جيدة ولا تظلل أي فئة من المستعملين لها، ويكون ذلك عن طريق تحسين عرض وتبويب بنود القوائم المالية واستخدام مصطلحات بسيطة ومناسبة، وكذلك استخدام ملاحظات وجداول ومذكرات توضيحية تحتوي على بيانات إضافية، كما يجب التركيز على النواحي الجوهرية التي قد تخفيها التفصيلات كثيرة.

ولقد تناولت معايير التدقيق إفصاح القوائم المالية من النواحي الآتية:

- الإفصاح عما إذا أعدت القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنها طبقت تطبيقا صحيحا، وإذا ما صادف المدقق عكس ذلك فإنه يجب أن يضمن تقريره تحفظا بشأن ذلك.
- الإفصاح عن مدى الثبات أو التجانس في استخدام المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى.
- يجب إظهار أي تغير في استخدام المبادئ المحاسبية إذا كان هذا التغير سيؤثر على نتيجة المشروع وعلى مركزه المالي.

– الإفصاح عن أي معلومات تؤثر على نشاط أو على المركز المالي للمشروع ناتجة عن ارتباطات قد يظهر أثرها في السنة القادمة.

– الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على النظام المحاسبي ونقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.

– الإفصاح عن أي تصرفات مخالفة لنظام الشركة وقانون الشركات.

3-4-إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة:

إن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق هو إبداء الرأي فني محايد من قبل المدقق عن مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة النشاط للمشروع، ومن هنا فإنه من الضروري على المدقق أن يضمن تقريره هذا الرأي لإبلاغه إلى الأطراف المعنية لمستخدمي القوائم المالية.

ويقضي هذا المعيار بأن يتضمن تقرير المدقق إصدار أو إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإنه على المدقق أن يوضح الأسباب التي أدت به إلى عدم إمكانية إبداء الرأي، كما يرتبط هذا الرأي بالإشارة إلى طبيعة وخصائص عمل المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

كما أن هذا المعيار أكد على إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أي في مجملها وليس عن كل عنصر منها، نظرا لأنه قد تكون القوائم المالية في مجملها مقبولة ولكن لو تتوفر الدقة في بعض مفرداتها والعكس، ولهذا يلجأ المدقق في هذه الحالة إلى إبداء رأيه بتحفظ.

إن رأي المدقق يكون تبعا للنتائج المتوصل إليها من خلال عملية التدقيق، وهذا يقود إلى وجود العديد من تقارير إبداء الرأي يتفق كل منها مع الإحكام الشخصية التي توصل إليها بخصوص عدالة القوائم المالية لحقيقة المؤسسة، وبذلك يكون المدقق أمام أربعة مواقف وهي:

– إبداء الرأي دون تحفظات (مطلق).

– إبداء الرأي يتضمن تحفظات (مقيد).

– إبداء الرأي مخالف أو رأي عكسي (معارض).

– الامتناع عن إبداء الرأي.

وفي حالة امتناع المدقق عن إبداء الرأي، فإنه يوضح أسباب ذلك، ومن ضمنها ما يلي:

– تحديد وتقييد نطاق العمل بشكل يؤثر جوهريا على مدى فحص المدقق نظرا لعدم استطاعته تدقيق القوائم المالية بكفاية.

– عدم التأكد من الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة.

– عدم الاستقلال.[1]

المطلب الثاني: علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

هناك علاقة متينة بين المحاسب والمدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية "التقارير المالية" لاتخاذ القرارات المناسبة. فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية ناتجها النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي ونتائج الأعمال لمؤسسة ما. أما التدقيق فإنها تتصف بطبيعة إنتقادية تحليلية تتمثل في فحص وقياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة والتدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، وتزايد دورها في العلاقات الدولية، الذي أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق، مما تزايدت أهمية المعلومات المالية التي نمت تدقيقها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ومن الناحية الأخرى زادت المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد هذه القوائم. مما دعى بالمنظمات المهنية المحاسبية في ضوء الفكر المحاسبي إلى الاستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية، ثم بعدها إصدار معايير التدقيق الدولية، وهي مجموعة المعايير الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي يضم عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم.[2]

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة يذكر على سبيل المثال مايلي:[3]

– ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الاستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار "ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص ص: 72– 76.

[2] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، 2015، ص: 25.

[3] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**، ص ص: 79– 80.

مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، والتي تنص على "في الوقت الذي يضفي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة."

– يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضي بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.

– ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولية رقم 10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

المطلب الثالث: المنظمات المهنية الدولية للتدقيق

تقوم المنظمات المهنية للتدقيق بتنظيم مهنة التدقيق من خلال إصدار معايير وقوانين من أجل تضييق الفجوة بين النظرية والتطبيق.

1-لجنة معايير المحاسبة الدولية*(IASC):

تأسست عام 1973 إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد في مختلف الدول (اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية) على تأسيس هذه اللجنة بهدف وضع ونشر "معايير المحاسبة الدولية" لغايات تطوير المهنة وتعزيزها على المستوى العالمي.

وقد لقيت اللجنة اعترافا دوليا واسعا، فبالإضافة إلى مؤسسيها التحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في دول أخرى، كما أصدر اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) في عام 1983 قرارا ينص على اعترافه بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي صاحبة الحق في إصدار هذه المعايير (وقد أصدرت اللجنة حتى عام 2001 إحدى وأربعين(41) معيار). وهكذا لحقت مهنة المحاسبة بغيرها من المهن فأصبح لها معاييرها وقواعد سلوكها المتعارف عليها دوليا بحيث يمكن الرجوع إليها والاحتكام إلى نصوصها وضرورة التقيد بها.[1]

ولقد حدد دستور اللجنة أهدافها مايلي:[2]

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي.
- العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية.
- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق عالمي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

---

* International accounting standards committee

[1] صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص: 54./ غير منشورة.

[2] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، ص: 34.

2-الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC):

تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 1972 بناءا على توصية صدرت عن المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين المنعقد في سدني بأستراليا عام 1972، إلا أن الإعلان عن التأسيس الفعلي لهذا الاتحاد تأخر حتى عام 1977 حين انعقد المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين في مدينة ميونيخ في ألمانيا، وقد هدف هذا الاتحاد إلى تطوير وتعزيز ودعم مهنة المحاسبة من أجل توفير خدمات ذات مواصفات عالية، وذلك لخدمة المصلحة الدائمة وقد انبثقت عن هذا الاتحاد لجنة دائمة هي اللجنة الدولية لممارسات التدقيق (IAPC) لينوب عنه في تطوير وإصدار معايير وبيانات حول التدقيق والخدمات التابعة له، وتجدر الإشارة هنا إلى أن معايير التدقيق الدولية التي قام بإصدارها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هي بصورة عامة أكثر تفصيلا وإجرائية من معايير التدقيق المتعارف عليها *(GAAS) بالرغم من عدم اختلافها معها بشكل كبير.

و بسبب التغيرات العالمية وحدة المحاسبة، والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق، تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وللتعرف على كيفية إصدار المعايير الدولية للتدقيق سوف نتطرق أولا إلى تعريف لجنة المعايير الدولية للتدقيق.[1]

الأهداف والمهام التي كلفت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها هي كالموالي:[2]

- اقتراح وتطوير معايير أدلة التدقيق الدولية.
- اقتراح وتطوير قواعد السلوك المهني.
- تحديد متطلبات ومكونات برامج التعليم والتدريب والتطوير المهني.
- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
- تجميع وتحليل البيانات وإجراء البحوث والدراسات حول سبل تطوير إدارة مكاتب التدقيق.
- القيام بالدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالمهنة مثل المسؤولية القانونية للمدققين.
- إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة.

---

* Generally Accepted Auditing Standards

[1] إيمان أحمد الهنيني، **تطوير نظام للحاكمية المؤسسة في الشركات المساهمة العامة الاردنية لتعزيز إستقلالية مدقق الحسابات**، أطروحة مقدمى لنيل درجة الدكتوراه، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية العليا، الأردن، 2004، ص: 56./ غير منشورة.

[2] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، ص: 37.

- تشجيع وتقوية العلاقة مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.
- التعاون مع الهيئات القطرية والإقليمية والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات.
- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات.
- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الإتحاد.
- تشجيع الراغبين في الدخول إلى الإتحاد والمشاركة في نشاطاته والتعريف بها.

3-لجنة ممارسة التدقيق الدولية(IAPC):[1]

تعتبر اللجنة الدولية لممارسة التدقيق إحدى اللجان الرئيسية والدائمة التابعة لإتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) ولقد أعطيت هذه اللجنة مسؤولية وسلطة محددة لإصدار مسودات المعايير وبيانات التدقيق والخدمات التابعة وذلك بالنيابة عن مجلس إتحاد المحاسبين الدولي (IFAC)، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير والبيانات وتعزيزها.

وتجدر الإشارة إلى أنه في بداية عام 2001 قد تغير اسم لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التي عقدت أول اجتماعاتها في مدينة نيويورك عام 1978، كما أن هذه اللجنة أصدرت في عام 1979 أول أدلة التدقيق الدولية الموسوم بهدف ونطاق تدقيق البيانات المالية، والذي عدل عام 1980، وفي عام 1985 طلب أعضاء هذه اللجنة بالعمل وفقا للمصلحة العامة، وفي عام 1987 أصدرت هذه اللجنة 26 دليل من أدلة التدقيق الدولية، وفي عام 1989 أصدرت اللجنة دليل التدقيق الدولي رقم 27 الموسوم بفحص المعلومات المالية المستقبلية.

وفي عام 2004 أصبح رئيس المجلس يعمل كل الوقت، ولذلك تم تعديل هيكل الإصدارات للمعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ليتخذ المحتوى الموالي:

- المعايير الدولية للرقابة المهنية (المعيار 1- 99).
- معايير التدقيق الدولية (المعايير 100- 999).
- بيانات ممارسة التدقيق الدولية (البيانات 1000- 1999).
- المعايير الدولية لعمليات التدقيق (المعايير 2000- 2699).
- بيانات ممارسة تدقيق العمليات التدقيق (البيانات 2700 - 2999).

[1] **نفس المرجع**، ص: 39.

- المعايير الدولية لعمليات التأكيد (المعايير 3000- 3699).
- بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية (البيانات 3700 - 3999).
- المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (المعايير 4000 - 4699).
- بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية (المعايير 4700 - 4999).

يمكن استخلاص أن المعايير الدولية للتدقيق تساهم في تحسين المعايير المحلية، كما أنها لا تعارض أي دولة على إصدار معايير التدقيق الوطنية الخاصة بها، والهدف من إصدار معايير التدقيق هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، كما أنها تقلل من التفاوت والاختلاف في الممارسة المهنية للتدقيق.

خلاصة الفصل:

ناقش هذا الفصل جوانب عديدة تتعلق بالتدقيق المحاسبي من خلال التعريف والأهمية، حيث يعتبر التدقيق عملية منتظمة من خلال التأكد من ثلاث محاور أساسية: الفحص، التحقيق، التقرير، كما تناول مختلف أنواع التدقيق.

كما أنه تناول الإطار العام حول المعايير الدولية للتدقيق باعتبارها إطارا متجانسا وقابل للتطبيق من قبل مستويات المهنية الدولية، حيث أنها لا تتعارض مع المعايير الدولية المتعارف عليها، كما أنها لا تمنع أية دولة من إصدار معايير التدقيق الدولية. وجاءت هذه المعايير لتقليل التفاوت وتضييق الفجوة بين الممارسات المهنية والأطر النظرية للتدقيق بين الدول.

الفصل الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

تعد مهنة التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ومن خلال هذه التطورات شهدت الجزائر تطورا في مهنة التدقيق من خلال إصدار قوانين والمراسيم التي تنص على ممارسة مهنة التدقيق، حيث حرص المشرع الجزائري على التنظيم الجيد للمهنة وكيفية تعيين محافظ الحسابات والمهام الموكلة له.

تعتبر مهنة محافظ الحسابات أحد ركائز ومقومات التي تعتمد عليها المؤسسات نظرا لإضفائه نوعا من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية، وخدمة لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح، كما يفرض على محافظ الحسابات أن يبقى دائما مستقلا عن المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

يعد التقرير ختام عملية التدقيق أي بلورة نتائج المتحصل عليها للخروج برأي فني محايد في تقرير مكتوب للجهات المعنية.

ومن خلال ما سبق سيتم عرض المباحث التي تتناول ما يلي:

- المبحث الأول: مهنة التدقيق في الجزائر.
- المبحث الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات.
- المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: مهنة التدقيق في الجزائر

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر خلال مراحل تطورها إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل المستخدمة لضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية، لذلك أصدرت القانون (10-01) المؤرخ في 2010/06/29 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق، ومن خلال ذلك سيتناول هذا المبحث على مراحل تطور مهنة التدقيق وكذا الهيئات المهنية المشرفة والإطار المرجعي للتدقيق في الجزائر.

المطلب الأول: تطور التدقيق في الجزائر:

سيتم التطرق في هذا المطلب على التعرف على مراحل تطور التاريخي لمهنة التدقيق في الجزائر على النحو التالي:

1- الفترة 1969-1980 :

لقد تم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون السنة المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه (يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم).[1]

كما تناول المرسوم رقم 07/ 173 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، ومخولة ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- المراقبين العامين للمالية.
- مراقبوا المالية.
- مفتشو المالية.

[1] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، ص: 8.

وأوكلت للمدققين المهام التالية:

– المراقبة البعدية لشرط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

– متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة.

– مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

2- الفترة 1980-1988:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن (مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها).[1]

3- فترة ما بعد الإصلاحات:

إن تطور مراجعة الحسابات في الجزائر كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون حرر المؤسسات العمومية من كل قيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات.[2]

4- فترة 1999- 2009:

إن طبيعة الاقتصاد واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية كان سبب في بطؤ تطور مهنة مراجعة الحسابات، إلى غاية سنة 1988 وهو تاريخ صدور القانون 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق

---

[1] الأزهر عزه، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، العدد 5، جامعة الوادي، السنة 5، 2012، ص: 20.

[2] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، ص: 90.

بالاستقلالية المالية للمؤسسة العمومية. حيث أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تخضع للقانون التجاري حسب المادة 03 ويمكن أن تأخذ المؤسسة العمومية الأشكال التالية:

- شركات المساهمة.
- شركات محدودة المسؤولية .
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC)* .

ثم صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة وأهمها قانون (91-08) المؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ويتضمن القانون 9 أبواب وقد بين القانون في بابه الأول والثاني شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد بكل الاستقلالية ونزاهة وتنص المادة 05 على إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة وهذا ما بينه الباب الثالث، أما الباب الخامس من القانون فقد بين مهام كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وشروط التعيين وحالات التنافي بالإضافة إلى الحقوق، أما الباب السادس فقد حدد مسؤوليات كل من المهن الثلاث.

في 13 جانفي 1992 صدر مرسوم تنفيذي رقم 92-20 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومن اختصاص هذا المجلس حسب المادة 08:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية.
- الوقاية من كل النزاعات والصراعات المهنية.
- تحصيل الاشتراكات المهنية.
- السهر على احترام جميع الأعضاء للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها وكذا النظام الداخلي.
- تحديد المطالب العادية للمراجعة والرقابة.

* Établissements publics industriels et commerciaux.

– إبداء الرأي في المجال المحاسبي والمالي المرتبط بالمؤسسة.

– المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتطبيقي للأعضاء وتحضير الملتقيات المهنية وتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها وكذلك المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.

في 15 أفريل 1996 صدر المرسوم التنفيذي رقم (96– 136) والذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث نصت مادته الأولى على تحديد قواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية وبينت المواد (من 18 إلى 21) واجبات المهني في علاقاته مع زملائه والمواد (من 22 إلى 25) الواجبات المتعلقة بتأطير المتربصين والمواد (من 26 إلى 34) المتعلق بحقوق المهني في ممارسة مهامه.

تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة (CNC) كهيئة إستشارية لدى الوزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والتقييس في المجال المحاسبي وذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم (96– 318) المؤرخ في 25 سبتمبر 1996م.

5– مع بداية 2010 صدور قانون (10–01) :

صدر قانون رقم (10–01) المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن المحاسبة، كما نصت المادة الرابعة من القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة والذي يكون تحت سلطة وزير المالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.[1]

كما تم إنشاء ثلاثة أصناف مهنية للفصل بين مهام الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، وهذه الأصناف هي:[2]

– المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

– الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

– المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

---

[1] خيراني العيد، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية وجباية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012، ص– ص: 74– 75./ غير منشورة.

[2] **الجريدة الرسمية الجزائرية**، العدد 42، الصادرة في 2011/7/11، ص: 6.

المطلب الثاني: الهيئة المتولية الاشراف على مهنة التدقيق في الجزائر

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا والتي أدت إلى تغيرات وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، ومن خلال مجموعة المراسيم التنفيذية التي تنص على تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة ومن خلاله تم نقل صلاحيات المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين للوزارة المالية.

1-المجلس الوطني للمحاسبة:

أنشئ مجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم (96-381) بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة وتطبيقاتها المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الإطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله، وقد أعطى لهذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفتها هيئة مهنية مستقلة.[1]

وتتمثل صلاحيات المجلس الوطني في:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليماتها.
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية استخدام الأدوات والطرق المحاسبية.
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
- يفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.[2]
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص: 155.

[2] الأزهر عزه، **مرجع سابق**، ص: 22.

– ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.[1]

ويضم اللجان متساوية الأعضاء التالية:[2]

– لجنة تقييس الممارسات المحاسبية الواجبات المهنية.

– لجنة الاعتماد.

– لجنة التكوين.

– لجنة الانضباط والتحكيم.

– لجنة مراقبة النوعية.

كما يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويتشكل من:[3]

– ممثل الوزير المكلف بالطاقة.

– ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.

– ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.

– ممثل الوزير المكلف بالتجارة.

– ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.

– ممثل الوزير الكلف بالتكوين المهني.

– ممثل الوزير المكلف بالصناعة.

– ممثل الوزير المكلف بالمالية.

– رئيس المفتشية العامة للمالية.

– المدير العام للضرائب.

– المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.

– ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.

---

[1] براق محمد وقمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29–2011/11/30، ص: 7.

[2] **الجريدة الرسمية الجزائرية**، مرجع سابق، ص: 4.

[3] مرسوم تنفيذي رقم 11–24 مؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 /2011/01، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، بالجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 07، المادة 2، ص: 4.

- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثلاثة (3) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

2-المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

نصت المادة 14 من القانون (10-01) المؤرخ في 29 جويلية 2010 على أنه " ينشأ مصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسبالشروط التي يحددها هذا القانون".[1]

2-1-المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

أنشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10-01 لاسيما المادة 14 منه، تتمتع بالشخصية المعنوية ويضم أشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب. ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية وممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

2-1-1- مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

طبقا لأحكام المادة 15 من القانون (10-01)، فإن المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مكلف بعدة مهام منها:

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، **مرجع سابق**، ص: 6.

- إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره.

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.[2]

2-1-2-المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

يعتبر المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين هو الهيئة التي تقوم بإدارة المصف الوطني للخبراء المحاسبين المنشأ في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون (10-01) ، وقد حددت النصوص التطبيقية للقانون (10-01) تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته.

2-2-الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

أنشأت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون (10-01) لاسيما المادة 14 منه، تتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم أشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات. ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية وممثل عنه لدى هذا المجلس.[1]

2-2-1-مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

طبقا لأحكام المادة 15 من القانون (10-01) تعتبر الغرفة الوطنية جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون بعدة مهام منها:[2]

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.

- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم.

- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.

- إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره.

---

[2] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص: 161.

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص- ص: 162- 163.

[2] **الجريدة الرسمية الجزائرية**، العدد 42، مرجع سابق، ص: 6.

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

2-2-2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو الهيئة التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنشأ في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون (10-01) ، وقد حددت تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته بواسطة المرسوم التنفيذي 11-26 الذي جاء في إطار النصوص التطبيقية للقانون (10-01) النظم للمهنة.[1]

2-3-المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

هي هيئة منظمة تتمتع بالشخصية المعنوية تهتم بتنظيم مهنة محاسب معتمد ويضم أشخاص طبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة المهنة، ويسير مهنة المحاسب المعتمد مجلس وطني، وتتمثل مهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين فيما يلي:[2]

- السهر على تنظيم مهنة المحاسب المعتمد وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة المحاسب المعتمد وحسن سيرها.

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص: 163.

[2] **الجريدة الرسمية الجزائرية**، العدد 42، مرجع سابق، ص: 6.

الطلب الثالث: الإطار المرجعي للتدقيق في الجزائر

في الواقع يمكن تناول إطار المراجعة المالية في الجزائر انطلاقا مما أوردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة، سواء تعلق الأمر بالقانون التجاري أو مختلف القوانين والأوامر والمراسيم التنفيذية الواردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية دون نقد أو تعليق، لتوضيح طبيعة الجوانب المعالجة في إطار المراجعة من وجهة نظر المشرع الجزائري.

1- الإستقلالية: نظر المشرع الجزائري إلى استقلالية المدقق من الزوايا التالية:

1-1-الزاوية الأخلاقية: تشمل على ضرورة تحلي المدقق بالآتي:

- مبدأ الحياد.
- مبدأ الإخلاص.
- مبدأ الشرعية المطلوبة.

1-2-الزاوية المادية: أبرز فيها المشرع حالات التنافي لمزاولة التدقيق في المؤسسة:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة أو أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

1-3-الزاوية المهنية: أبرزت المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري أن للمدقق الحق في طلب توضيحات كافية من مجلس الإدارة أو المديرين الذين يتعين عليهم الرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار نشاط المؤسسة.

كما أشارت المادة 30 و 31 من قانون (91-08) إلى الجهاز المؤهل بتعيين محافظ الحسابات وضمنته في الجمعية العامة، إذ تدون وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. كما تناول القرار المؤرخ في 1997/11/07 أتعاب محافظ الحسابات بتحديد سقوف الأتعاب والحدود الدنيا بمرجعية عدد ساعات العمل المبذولة في المهمة التي توكل لمحافظ الحسابات.

2- **الكفاءة:** حددت النصوص الجزائرية كفاءة مدقق الحسابات في عنصرين أساسيين هما:

- التأهيل العلمي.

- التأهيل العملي.

3- معيار العناية المهنية:

نصت المادة 715 مكرر 4 على مستويات العناية المهنية المطلوبة انطلاقا من رحابة المسؤوليات المهنية للمدقق، إذ أوكلت له التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما حثتهم في التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتهم والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة.

كما أجاز المشرع للمحافظ الحسابات الآتي:

- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
- إجراء التحقيقات التي يراها مناسبة.
- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.[1]

1- التقرير:

تبعا للنصوص الجزائرية، فإنه يترتب عن مهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة التي ينبغي أن تبرر قانونا. كما أجاز المادة 715 مكرر 10 لمحافظ الحسابات أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة، حسب الحالة التالية:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر أداءها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
- المخالفات والأخطاء التي اكتشفها.

[1] الأزهر عزه، **مرجع سابق**، ص ص: 24- 26.

– النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.[1]

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمحافظ الحسابات

يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية وأحد ركائز ومقومات المؤسسات، نظرا لإضفائه نوعا من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية، وقد يقوم في الكثير من الأحيان بتكليف من إدارة المشروع بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف مساعدة الإدارة في بعض القرارات المبنية على توصياته.

تشمل المعايير مراعاة عديدة على مدقق الحسابات أن يتصف بالصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة، كما تعتبر المعايير بمثابة الموجه والمرشد بالنسبة للمدقق.

المطلب الأول: مفهوم، مهام، شروط تعيين محافظ الحسابات

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها وبصدور قانون (10-01) المؤرخ في 29 جوان 2010 الذي نظم مهنة محافظ الحسابات.

1- مفهوم محافظ الحسابات:

تتعدد مفاهيم محافظ الحسابات إلى مايلي:

- **التعريف الأول:** عرفت المادة 22 من القانون (10-01) محافظ الحسابات كما يلي:

"يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."[2]

- **التعريف الثاني:** هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير التدقيق المتعارف عليها.[3]

---

[1] محمد بوتين، **مرجع سابق**، ص 48.

[2] **الجريدة الرسمية الجزائرية**، العدد 42، مرجع سابق، ص:7.

[3] عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.

- **التعريف الثالث:** عرف القانون التجاري 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 انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين."

من خلال ما سبق يمكن القول بأن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعلميا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.[1]

2- مهام محافظ الحسابات: وتتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:

- الشهادة بأن الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية لنتائج عمليات النشاط السابق وكذا الحالة المالية للمؤسسة عند نهاية النشاط.
- التحقق من المصداقية والانسجام مع الحسابات السنوية للمعلومات المعطاة في تقرير التسيير المقدم من طرف المسيرين للمساهمين، الشركاء أو الأعضاء.
- تقدير شروط خلاصة الاتفاقية بين المؤسسة المراقبة والمؤسسات أو الأجهزة التابعة لها أو مع المؤسسات التي يكون فيها للمتصرفين الإداريين ومسيري هذه المؤسسة مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- الإشارة إلى المسيرين وإلى الجمعية العامة أو إلى الجهاز المداول ذو الصلاحية، كل نقص من شأنه إعاقة استمرارية استغلال المؤسسة والتي تمكن من معرفتها.[2]

3- شروط تعيين محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

---

[1] نسرين حشيشي، **مرجع سابق**، ص: 10.

[2] فايز سايج، **مرجع سابق**، ص: 4.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6.

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها:

- أن يكون محافظ الحسابات على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطالع عليها خلال عمله.
- أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات.
- أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا ضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية.
- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل.
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.
- أن يكون لبقا في التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح.
- أن يكون أمينا وواقعيا وأن يكون مستقل في رأيه.
- أن لا يقبل أي عميل إلا بعد أن يفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.[1]

المطلب الثاني: مسؤوليات وحقوق وواجبات وأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات مسؤوليات متعددة يجب أن يتحملها كما له حقوق وواجبات، كما يجب أن يتسم بأخلاقيات المهنة وهذا ما يخوله أن يكون في هذا المنصب.

1- مسؤولية محافظي الحسابات:

تتعدد مسؤولية محافظ الحسابات منها:

1-1- المسؤولية التأديبية: بالرجوع إلى المادة 53 من القانون المنظم للمهنة فهي قد أشارت إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية وهذا عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.

---

[1] خرف الله محمد راسم، **دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة دراسة لعينة من محافظي الحسابات في ولايتي بسكرة والجزائر العاصمة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، ص: 19./ غير منشورة.

غير أنه الخطأ التأديبي وإن كان منصوص عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع ومطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية، الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ ويعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية.

ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، إذ عهد إلى غرفة المصالحة، الانضباط والتحكيم سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة.

فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في الإنذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة، الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت.

وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تأثر في المسار المهني لأي محافظ الحسابات.[1]

1-2- المسؤولية المدنية: تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالتزام عقدي ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم الضرر بالغير. وللمسؤولية المدنية وفق المبادئ العامة ثلاثة أركان:

1-2-1- الخطأ: يعتبر الانحراف عن السلوك الفني المألوف خطأ مهنيا، فمعيار الخطأ يتقرر بالرجوع إلى مقياس سلوك مراقب الحسابات الذي يوجد في نفس الظروف التي أحيطت بالواقعة وفقا للقواعد العامة، ولهذا فإن المطلوب من مندوبي الحسابات توخي أكبر قدر من الحرص والحذر فمندوب الحسابات يعتبر مسؤولا عن تلك الأخطاء التي كان له أن يكتشفها لو بذل العناية العادية.

1-2 – 2 - الضرر: تتميز المسؤولية المدنية بأنها مسؤولية تعويضية فلا يكفي وفقا للقواعد العامة في القانون المدني أن يقع الخطأ بل يجب أن يحدث الخطأ ضررا، والضرر قد يكون ماديا وقد يكون أدبيا يصيب المضرور في شعوره أو عاطفته أو شرفه أو أي معنى آخر من المعاني التي يحرص عليها الناس كما يجب التفرقة بين مسؤولية مندوب الحسابات قبل الشركة وهي مسؤولية عقدية ومسؤوليته قبل الغير وهي مسؤولية تقصيرية.

---

[1] فتحي طيطوس، **محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة د. طاهر مولاي سعيدة، السنة جوان 2013، ص:44.

إذ أن مدى التعويض الذي يلتزم به محافظ الحسابات يختلف في الحالتين ففي الحالة الأولى قد يكون التعويض إلا عن الضرر المباشر متوقع الحصول أما في الحالة الثانية فيعوض عن كل ضرر مباشر متوقعا كان أم غير متوقع وفقا للقواعد العامة يتحمل من يدعى الضرر عبء إثباته فإذا أدلى محافظ الحسابات بمعلومات خاطئة عن شركة فدفعت أحد المستثمرين إلى شراء أسهم الشركة بثمن يفوق بكثير قيمتها الحقيقية فإن الخطأ يلزم محافظ الحسابات إما بدفع ثمن الأسهم الذي تكبده المشتري أو بسداد قيمة الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيقي لهذا السهم.

1-2-3- العلاقة السببية: السببية ركن أساسي مستقل عن الخطأ قد توجد السببية ولا يوجد الخطأ كما قد يوجد الخطأ وتنتفي السببية ويراد بالسببية قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي أرتكبه المسؤول والضرر الذي أصاب المتضرر فإذا رجع الضرر إلى سبب أجنبي انعدمت السببية كما تنعدم السببية أيضا حتى ولو كان الخطأ هو السبب ولكنه لم يكن السبب المنتج أو لم يكن السبب المباشر، وتنتفي العلاقة السببية إذا ثبت أن الضرر كان لابد واقعا حتى ولو انتفى الخطأ محافظ الحسابات كما تنتفي العلاقة السببية أيضا إذا ثبت أن المتضرر كان يعلم بحقيقة المركز المالي للشركة ولا يسأل محافظ الحسابات عن أخطاء المدير والمسيرين ما لم يكن قد علم بها كما لا يسأل عن الأخطاء التي ارتكبها محافظو الحسابات السابقون له ما لم يكتشفها بنفسه عندما يطلع عن التقارير التي سبق لهم أن أعدوها كما لا يسأل عن المخالفات التي تحدث بعد انتهاء خدماته لدى الشركة ولا يجوز لمحافظ الحسابات أن يتذرع بعدم تعاون مديري الشركة معه أو بقلة الأتعاب أو لضيق وقته.

ويسأل محافظ الحسابات مسؤولية نظامية عن أخطاء معاونيه وإذا تعدد محافظو الحسابات فيسأل كلا منهم عن خطأه الشخصي.[1]

1-3- المسؤولية الجزائية: كما قد يسأل محافظ الحسابات عن الأفعال الإجرامية التي يرتكبها أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به، وقد تتخذ هذه المسؤولية صورتان:

1-3-1- محافظ الحسابات فاعل أصلي: إذ يعاقب محافظ الحسابات عن كل الجرائم التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه كتلك المتعلقة بحالة عدم الملائمة والتي أوردها المشرع الجزائري في المادتين 33 و 34 من القانون رقم 08/91 وكذلك المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري، وكذلك الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة بصفة غير شرعية.

---

[1] محمد بشير غوالي، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة CCLS**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003، ص: 48./ غير منشورة.

وبما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين، لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، كإصدار شيك بدون رصيد مثلا، وفي هذه الحالة تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات.

1-3-2- محافظ الحسابات بصفته شريك: ويمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائيا بصفته شريك وفقا للأحكام العامة المنظمة للاشتراك، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة الإجرامية.

إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافظي الحسابات، فقد رأى بعض الفقه أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائيا عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد بيد العون للفاعل الأصلي في الجريمة.[1]

2- حقوق وواجبات محافظ الحسابات:

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة التدقيق على الحقوق التي يتمتع بها المدقق، كما يجب الالتزام بالواجبات.

2-1- حقوق محافظ الحسابات:

يتمتع المدقق بحقوق معينة تنبع أساسا من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية، وتتمثل هذه الحقوق فيما يلي:

2-1-1- حق الإطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات المؤسسة تحت التدقيق في أي وقت:

لقد جرى العرف بأن يقوم المدقق بإبلاغ المؤسسة قبل حضوره للبدء في عمله، لكن في بعض الأحيان قد يرى المدقق ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للإطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود، مثال ذلك الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ لمخزون البضاعة وخاصة إذا كان لديه شك في احتمال وجود تلاعب أو غش أو تزوير من قبل موظفي المصلحة المالية أو أمين المخازن، كما أن له الحق في الإطلاع على جميع الدفاتر والسجلات سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية، وكذلك الإطلاع على جميع المستندات، والتي تشمل مستندات القيد الأولية وجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها.

[1] فتحي طيطوس، **مرجع سابق**، ص: 45.

2-1-2- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات:

للمدقق الحق في طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لتنفيذ عملية التدقيق، وهذا الحق هو متمم لحق الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث قد يحتاج المدقق إلى إيضاحات أو تفسيرات من قبل المديرين أو الموظفين حول ما ورد بالدفاتر والسجلات والمستندات وهنا الإدارة ليس لها الحق في منع أي إيضاحات أو بيانات يطلبها المدقق بحجة أنها غير ضرورية حيث أن هذا التقدير متروك لحكم المدقق فهو الذي يحدد ضرورة أو عدم ضرورة الشيء.

2-1-3- حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها:

إن الغرض من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية، وللوصول إلى ذلك يجب أن يقوم المدقق بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق الموجودات والالتزامات بالمؤسسة تحت التدقيق، ولذلك على إدارة المؤسسة تسهيل هذه المهمة للمدقق وتمكينه من عمليات التحقق المختلفة.

2-1-4- حق دعوة الهيئة العامة:

يحق للمدقق أن يطلب إلى مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة للاجتماع في المواعيد المقررة في نظام المؤسسة، إذا أمل رئيس الإدارة توجيه تلك الدعوة، كما يحق للمدقق أو المدققين منفردين أو مجتمعين أن يطلبوا إلى رئيس مجلس الإدارة دعوة الهيئة العامة في أي وقت إذا رأوا ذلك مفيدا.

2-1-5- حضور اجتماعات الهيئة العامة العادية وغير العادية:

يحق للمدقق حضور اجتماعات الهيئة العادية وغير العادية لتلاوة تقريره عن عمليات التدقيق التي قام بها، أو إبداء وجهة نظره في كل ما يتعلق بعمله، وله أيضا حق الحصول على الإخطارات والبيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين.

2-1-6- مناقشة الاقتراح المقدم بعزله:

لم تشرح القوانين المختلفة لمزاولة مهنة التدقيق حق المدقق في مناقشة الاقتراح المقدم بعزله من عمله، إلا أن ذلك يعتبر من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها، وذلك منعا للعزل التعسفي الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة في امتلاكهم لنسبة كبيرة من أسهم رأس المال، وكذلك قد يؤدي عزل المدقق إلى الإساءة إليه إلى سمعته إذا لم يتم الاستماع إلى دفاع المدقق وحقه في مناقشة اقتراح العزل.

2-1-7- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية:

يحق للمدقق إذا وجد أنه لا يستطيع الحصول على كافة البيانات الإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله، أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر الممسوكة من قبل المؤسسة الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب.[1]

2-2- واجبات محافظ الحسابات:

إن الطابع القانوني لمهنة محافظ الحسابات يفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهامه وذلك لمنح منتوجه درجة عالية من الجودة والثقة، ويمكن تمييز بين عدة التزامات قانونية تقود عمله وتحكم دوره وتوجه نشاطه:

- الالتزام بالحفاظ على أسرار المهنية: فالشركة كتاب مفتوح أمام محافظ الحسابات وذلك بموجب القانون حيث يتعرف على عملائها ويكتشف حقيقة مركزها المالي ويقف على أسرارها التجارية التي لو اطلع عليها منافسوها أو موردوها أو دائنوها لتسبب ذلك في إضعاف مركزها التنافسي وإلحاق أضرار فادحة بها، وبالتالي فعلى محافظ الحسابات أن يلتزم بالمحافظة على أسرار المهنة إلا في الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون هي:

- أثناء فتح تحقيق أو بحث قضائيين.
- حق إطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة.
- بناء على إرادة الشركة محل التدقيق.
- عندما يتم استدعاء للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

- فحص صحة القوائم المالية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين، وأن يشهد بأنها منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا بالنسبة للوضعية المالية، ويصدر تقريره بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة مع التبرير ويقوم بتلاوة تقريره على الجمعية العامة.

- استقبال المتربصين ومنح أجرة لهم حسب الكيفيات المنصوص عليها في التنظيم.

- التحقق من قيم الأصول والخصوم ومطابقتها للأسس المحاسبية.

---

[1] زينب بوقاب، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA- Rouiba"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص: 46-47./ غير منشورة.

– تقديم الاقتراحات التي تكون صالحة لحسن سير العمل خاصة إذا اكتشفت نقائص من شأنها أن تعرقل استمرار الشركة، ولكن دون التدخل في التسيير.

– مراعاة سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة والعقود.

– تقديم تقارير تخص الاتفاقيات المنظمة، تفاصيل أعلى خمس تعويضات، الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، إجراءات الرقابة الداخلية، في حالة ملاحظة تهديد على استمرار الشركة.[1]

3- أخلاقيات ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات عليه الالتزام بمجموعة من القواعد منها:

3-1- الكفاءة المهنية: لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي واكتساب معارف مختلفة منها:

– معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.

– معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة فهما جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها والتنظيم العام ومحيطها.

– معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

3-2- العناية المهنية: تنص المادة 49 من القانون رقم (91-08): "على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج. " أي على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق الحسابات الشركة وإعداده للتقرير كالتخطيط للتدقيق والإشراف على مساعديه، والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، إعداده لأوراق عمل التدقيق تقييمه لقوائم المالية، وإبداء رأيه الفني المحايد، مع التزام مقاييس الفحص والواجبات المهنية.[2]

3-3- الاستقلالية: يسعى محافظ الحسابات وهو يباشر قضاء الأرقام إلى حماية مصالح الشركة وإلى الدفاع عن المصالح المشروعة الأخرى المرتبطة بها، وحياد المحافظ واستقلاله هو المقدمة الضرورية اللازمة لأية رقابة جدية وفعالة على حسابات الشركة وميزانياتها فلا جدوى من هذه الرقابة إذا أصبح

---

[1] خيرة بن عباس، **دور المراجع في تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات – دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة –**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، ص: 21./ غير منشورة.

[2] عبد العالي محمدي، **مرجع سابق**، بدون صفحة.

المحافظ أداة طيعة في يد إدارة الشركة أو أضحى معبرا عن أصوات أقلية ترغب في إثارة البلبلة ووضع العراقيل التي تعوق نشاط الشركة، ولذلك وجبت حماية محافظ الحسابات وضمان استقلاله وتأكيد حياده في مواجهة إدارة الشركة.

وعلى هذا الأساس وضع المشرع خطوط العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة حتى يضمن لهذا الأخير استقلالية كافية لتأدية مهامه فيها بطريقة موضوعية، فلم يخضعه إلى الشركة التي تعينه ولا إلى المديرين أو المساهمين أو المساهمين أو الإداريين، بل أوقع مسؤوليته في حالة مخالفته قواعد الرقابة .

كما يمكن استنتاج هذه الاستقلالية من خلال الخطر الذي فرضه المشرع في نص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري من أن يكون للمحافظ قرابة أو مصاهرة تربطه بأعضاء مجلس الإدارة أو بمجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حتى لا يقع المحافظ في حرج أو ضغوطات نفسية بحكم القرابة أو المصاهرة ما يصعب عليه أداء مهامه.

ولقد أكد المرسوم التنفيذي (11-30) المؤرخ في 2011/01/27 على إلزامية أن يوضح دفتر الشروط الخاص بتعيين محافظ الحسابات على احترام مبدأ استقلالية محافظ الحسابات وذلك في نص المادة 10 منه.

وتكمن أهمية ميزة الاستقلالية في أن محافظ الحسابات ينتمي لمهنة يجب أن تكون بدورها مستقلة عن مستخدمي خدماتها أو المساهمين، كما أن تقرير محافظ الحسابات المستقل له دور هام في منح الثقة اللازمة للمساهمين وللمستثمرين الذين يتخذون قراراتهم الاستثمارية بناء على هذا التقرير، وإشاعة هذا الجو من الثقة يؤدي حتما إلى زيادة كفاءة سوق رأس المال وزيادة حجم التعامل وسيولة الأسهم.

وفي الواقع لا يمكن الوصول إلى الاستقلالية التامة المرجوة لأن محافظ الحسابات لا يزال يتحصل على أتعابه بناء على ما تقرره الجمعية العامة الخاصة بالشركة التي تعينه، ولقد كان من الأجدر بالمشرع النص على أحكامه في القانون حتى يضع كافة الممارسة على قدم المساواة أو تركه إلى اتفاق الطرفين تجسيدا لخاصية الاستقلالية. كما نص المشرع الجزائري في قانون المهن الثلاث الجديد على إجراء جديد يتمثل في دفتر الشروط المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، والحقيقة أن هذا الإجراء معقد نوعا ما والهدف منه تقييد هذه المهنة نظرا لخطورة الدور الذي يلعبه المحافظ في المحافظة على استقرار الدولة

واقتصادها لكن لا يمكن إنكار أن ذلك يمس بصفة غير مباشرة بإستقلالية محافظ الحسابات في أداء مهامه.[1]

3-4- المؤهلات العلمية والعملية: تتطلب من المدقق أن يكون بمستوى علمي يؤهله لإنجاز خدماته بصورة جيدة، وأن لا يقبل الأعمال التي لا يتمكن من إنجازها بصورة مرضية، وأن يبدي العناية المهنية المطلوبة عند القيام بالعمل الميداني وعند إعداد التقرير، وأن يخطط للأعمال ويشرف على الموظفين، وأن يحصل على أدلة كافية ومقنعة وذات علاقة، وأن يطبق المعايير (القواعد) الموضوعية من قبل الجمعية المهنية التي ينتمي إليها أو لمعايير الدولية، وعلى المدقق أن يبين الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المبادئ المحاسبية الدولية ولا توجد انحرافات في تطبيق هذه المبادئ وأن يبين أو يفصح وبوضوح في حالة عدم اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (الدولية).[2]

3-5- المسؤوليات تجاه العملاء: وتتضمن هذه المسؤوليات مجموعة قواعد السلوك المهنية وهي:

3-5-1- المحافظة على سرية بيانات العميل: أي يتعين على المراجع عدم الإفصاح عن أي معلومات سرية تم الحصول عليها خلال الأداء المهني إلا بموافقة ورضا العميل.

3-5-2- الأتعاب المشروطة والاتفاقية: ومعنى ذلك أن الخدمات المهنية يجب ألا تؤدي تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أي أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معنية أو أن أتعاب تكون مشروطة بنتائج الخدمات المهنية ذاتها. ولكن مهما يكن فإن أتعاب المراجع ربما تختلف تبعا لدرجة تعقيد وصعوبة الخدمة المؤداة، والأتعاب لا تعتبر مشروطة إذا تم تحديدها بواسطة المحكمة أو سلطة عامة أخرى – كما في حالات الضرائب – حيث تتحدد على أساس نتائج الإجراءات القضائية أن نتائج الأجهزة الحكومية.

3-6- المسؤوليات تجاه الزملاء: ويتضمن هذا المبدأ الجوانب التالية:

3-6-1- التدقيق أو التعدي على حقوق الغير: ومعنى ذلك عدم قيام المدقق بمزاحمة زميله بأن يقدم خدمة إلى عميل هو حاليا يحصل على نفس الخدمة من هذا الزميل وذلك فيما عدا:

– قد يستجيب لأداء خدمات مهنية عندما يطلب منه ذلك، ولكن عندما يطلب منه أداء خدمة مهنية في موضوعات محاسبية أو مشاكل تدقيق الحسابات من إحدى العملاء لدى زميل له في المهنة فعلية أولا

---

[1] محمد بن جميلة، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011/2010، ص: 29./ غير منشورة.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص: 66.

الاتصال بهذا الزميل لكي يتأكد من أن هذا الزميل على إلمام بكل هذه الحقائق ثم بعد ذلك يقرر قبول أن عدم قبول ذلك.

– إذا طلب منه إبداء الرأي في قوائم مالية مجمعة والتي تشمل على قوائم الفروع أو شركات أخرى تم تدقيقها بواسطة آخرين فإنه قد يصر على تدقيق أي من هذه القوائم الفرعية والتي تكون في اعتقاده ضرورية لضمان إبداء الرأي على القوائم المجمعة.

– وإذا قبل المدقق أداء خدمات مهنية من خلال توصية زميل له فإنه سوف لا يقبل أداء أية خدمات أخرى خلاف تلك المحددة في الاتفاق الأول إلا بعد الرجوع إلى هذا الزميل، وكذلك فإنه يتعين عليه إلا يسعى من خلال مناقشاته مع العميل في الحصول على اتفاق بتأدية خدمات أخرى إضافية خلاف ما ورد بالاتفاق الأول.

3-6-2- عروض التوظيف: أي يتعين على المدقق عدم القيام بتقديم عروض – بطريقة مباشرة أو غير مباشرة– توظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل له بدون إخبار الزميل أولا. وهذه القاعدة لا تطبق إذا كان ذلك من خلال الشعور الذاتي من الموظف ومن خلال التقدم نتيجة إعلان عام عن شغل تلك الوظائف.

3-7- المسؤوليات والأعمال الأخرى:

ويتضمن مايلي:

3-7-1- الأعمال المخلة والمعيبة: يتعين على المدقق عدم القيام بأي عمل يعتبر مخلا بقواعد السلوك المهني أو يعتبر مخلا بالمهنة ككل.

3-7-2- الإعلان: لا يجوز لمزاول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعا.

3-7-3- العمولات: يتعين على المدقق إلا يسدد أي عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض ولا يشمل ذلك المدفوعات لشراء مكاتب التدقيق أو مدفوعات الإحالة إلى التقاعد التي تسدد إلى مزاولي المهنة السابقين.

3-7-4- الوظائف التنافسية أو المتعارضة: ويعني ذلك أن مزاولي المهنة يتعين عليهم عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية أو في دور كأحد المسؤولين في تدعيم وتحسين المهنة.

3-7-5- شكل مكتب التدقيق واسمه: يمكن لمزاول المهنة مزاولة مهنته سواء كمالك أو أحد العاملين في مكتب التدقيق، وذلك على أن يتخذ المكتب شكل المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص أو المنشآت التي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحدد لخصائصها.

وللمدقق إلا ويزاول المهنة تحت أي اسم على أسماء وهمية توضح التخصص أو يضلل فيما يتعلق بشكل الملكية في المكتب، ومهما يكن يمكن استخدام اسم واحد أو أكثر من المدققين القدامى بالمكتب (الشركاء أو المساهمين) ضمن اسم المكتب الحالي الذي يزاول المهنة كامتداد لعملهم.[1]

المطلب الثالث: معايير التدقيق في الجزائر

تهدف معايير التدقيق إلى تنظيم مهنة التدقيق، ويتوجب على المدققين الالتزام بمعايير التدقيق الموضوعة من أجل سير الحسن للمهنة.

1- المعايير العامة:

وتتمثل فيما يلي:

1-1- استقلال وحياد المدقق:

نوقش موضوع استقلال وحياد المدقق في الجزائر من خلال عدة نصوص قانونية في أكثر من قانون، منها القانون التجاري والقانون (91-08) المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر منذ 1991 إلى غاية سنة 2011 وكذا قانون أخلاقيات المهنة، كما أضاف القانون (10-01) بعض الإجراءات التي تزيد من استقلال وحياد المدقق.

لقد نصت المادة الثالثة من قانون أخلاقيات المهنة أن علاقات المدقق مع موكله يجب أن يستند إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني، كما نصت المادة الثالثة من القانون (91-08) والقانون (10-01) ، أنه على خبير المحاسب ومحافظ الحسابات ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة. وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد بين القانون التجاري الأشخاص الذين لا يمكن تعيينهم كمحافظي حسابات في شركة معينة، كما نصت المادة (16) من القانون 91-08 والمادة (36) من قانون أخلاقيات المهنة على بعض الأنشطة التي يجب على المدقق عدم ممارستها، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- كل نشاط تجار وبصفة تاجرا لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات.

[1] علي أحمد وجدان، **مرجع سابق**، ص: 108-111.

– كل وظيفة مأجورة تقتضي قيام صلة خضوع قانوني ماعدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكملة حسب التشريع المعمول به.

– جمع مهام تعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات في نفس المؤسسة أو الهيئة.

– مهام محافظ الحسابات في مؤسسات يملكون فيها أو أزواجهم أو آباؤهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزءا من الرأس المال أو أي أشكال أخرى من المنافع.

وقد أضاف القانون (10-01) في مادته (64) بعض حالات التنافي التي لم يتطرق إليها القانون (91-08) وهي:

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ماعدا شركات الخبرة المحاسبية أو شركات محافظة الحسابات أو شركات المحاسبة.

– كل عهدة برلمانية.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

ويتعين على محافظ الحسابات في الحالتين الأخيرتين إبلاغ التنظيم المهني الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهرا واحدا، وذلك لكي يتم تعيين مهني آخر لتصريف الأمور الجارية لمهنته.[1]

1-2- التأهيل المهني والعلمي للمدقق:

تعتبر مهنة التدقيق من أكثر المهن ارتباطا بالممارسة العملية لذلك يعتبر تأهيل المدقق علميا وعمليا من الجوانب الجوهرية والأساسية لإتمام عملية التدقيق بالشكل المقبول القانوني، نظرا لاعتماد أطراف عديدة على رأي المدقق في تقييم أداء المؤسسة لاتخاذ القرارات الرشيدة، لذلك يجب أن يكون المدقق على قدر من التأهيل العلمي والعملي الذي يؤهله لفهم نشاط المؤسسة محل التدقيق والقدرة على تطبيق معايير التدقيق والمحاسبة بصورة صحيحة لاسيما أن هناك العديد من الدراسات أشارت إلى صناع القرار ذوي الخبرة والمعرفة العالية لديهم القدرة على استخدام استراتيجيات المعلومات الملائمة والكافية لاتخاذ القرارات الرشيدة.

وسوف يعرض أهم ما تضمنه معيار التدقيق الجزائري الخاص بالتأهيل المهني الكافي للمدقق وأهم متطلبات ذلك المعيار وما هي المبادئ الأساسية التي تعتمد عليها، حيث إن أهم ما تميز به المعيار أنه حدد شروط وجوهر الارتباط بأي عملية التدقيق، حيث نصت المادة (7) من القانون رقم (10-01) المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على مايلي: "لا يمكن أي خبير

[1] عمر يشرقي، **مرجع سابق**، ص: 165.

محاسب أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم."

ولم يقتصر الأمر على المدقق وحده بل تعرض إلى أنه يجب على المدقق قبل أن يرتبط ويتعاقد لتدقيق أي قوائم مالية أن يتأكد من أن تأهيله المهني والعلمي قادر على تغطية عملية التدقيق بالشكل المطلوب والقانوني، حيث تعرض المشرع الجزائري إلى أهم الشروط لممارسة مهنة التدقيق، من خلال نص المادة (8) من نفس القانون على مايلي: "لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير الحسابات، أن يكون حائزا شهادة للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها.
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- ألا يكون قد صدر في حقه حكما ارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة (6) من القانون(10-01) .[1]

1-3- العناية المهنية اللازمة:

إن المدقق ملزم ببذل العناية لمهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المدقق من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة (59) من القانون (10-01) على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج،

[1] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، 2015، ص: 114.

ويظهر من هذه المادة أن المدقق في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة ويتحمل لوحده مسؤولية ذلك.

وقد اشترط القانون رقم (10-01) على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما.[1]

1-4-السر المهني:

يتعين أن يكون للسر صلة بمهنة تدقيق الحسابات، أي تعرف عليه بمناسبة قيامه بمهام وظيفته لدى الشركة الخاضعة لرقابته، فعندما يباشر المراقب أو المدقق لتدقيق حسابات الشركة يصبح بمقدوره أن يطلع على خبيئة أمرها التي لا يمكن لأي شخص آخر لا يمارس هذه الوظيفة أن يعلم بها، وحسن أداء المدقق لمهنته يفترض فيه، أن يحفظ الأسرار التي يطلع عليها، خصوصا إذا كان للشركة مصلحة مادية أو معنوية في الاحتفاظ بأسرارها.[2]

كما تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال بعض المواد القانونية، حيث أنه وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن المدققين ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظيفتهم.

ولقد نصت المادة (71) من القانون (10-01) على أن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ملزمون باحترام السر المهني، وأضافت هذه المادة على أن كل المستخدمين لدى هؤلاء المدققين والمتدربين لديهم وكذلك الشركاء في شركات الخبراء المحاسبة وشركات محافظة الحسابات ملزمون كذلك باحترام سر المهنة حسب الشروط وطائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين (301) و (302) من قانون العقوبات، ولا يمكن إفشاء سر المهنة إلا في حدود ما نص عليه القانون صراحة. كما أن المدقق ملزم بالسهر على احترام موظفيه والمتدربين لديه لواجب السهر المهني.[3]

2-معايير العمل الميداني:

وتتعلق بتنفيذ عملية التدقيق وتنظيمها وتمثل أسس التدقيق التي تحكم طبيعة أدلة الإثبات الملزم الحصول عليها بواسطة خطوات وإجراءات التدقيق بهدف تحقيق الأهداف المرسومة.

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص: 168.

[2] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، ص: 101.

[3] عمر شريقي، **مرجع سابق**، ص: 168.

2-1- فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

حسب التعليمة التي جاءت بها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فإن المدقق عند فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية يجب عليه أن يهتم بالخصوص على جانبين هما:

2-1-1- احترام الشكليات القانونية والنظامية:

يهتم المدقق في هذا الجانب بكل ما هو قانوني ونظامي حيث على المدقق القيام بما يلي:

- يتأكد من أن الشركة تمسك جميع الدفاتر والسجلات القانونية والنظامية وبطريقة صحيحة، وتتمثل في دفتر الجرد ودفتر الأجور وسجل مداولات الجمعية العامة وسجل مداولات مجلس الإدارة أو المراقبة وأي سجل آخر تنص عليه القوانين المعمول بها.
- التأكد من احترام الشركة لقواعد تقديم الحسابات والتقييم حسب المخطط المحاسبي الوطني.
- التأكد من احترام المبادئ والمفاهيم التي ينص عليها المخطط الوطني المحاسبي والقانون التجاري.

2-1-2- فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق في هذا الجانب بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بتحديد مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات التدقيق وبرنامج العمل بصفة عامة.

دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يجب أن يتم من خلال عناصرها الأساسية والتي تتمثل في الهيكل التنظيمي ونظام التوثيق ونظام الإثبات (الأدلة) والوسائل المادية للحماية والمستخدمين ونظام الإشراف.

- **الهيكل التنظيمي:**

والذي يسمح بتحديد المسؤوليات في المؤسسة ويعمل على الفصل بين المهام والتي يجب أن تكون بشكل يسمح بالرقابة المتبادلة لتنفيذها، كما يعمل على الفصل بين الوظائف وتحديد مستويات التنفيذ كتابيا.

- **نظام التوثيق:**

لكي يكون هذا النظام كافيا يجب أن يتضمن:

- إجراءات مكتوبة ومحددة بدقة ووضوح كطرق تداول ومعالجة وترتيب المعلومات وكذا أساليب تسجيلها والرقابة التي تسمح بتجنب الانحراف الناجم عن الإهمال.

- وثائق تدعم المعلومات.
- من أجل تسهيل الاحتفاظ بالإجراءات المذكورة سابقا والإطلاع عليها فيجب أن تكون في دفتر شامل.
- **نظام الإثبات:**

يسمح هذا النظام على الخصوص ضمان أن:

- العمليات الصحيحة والملائمة هي فقط التي ترخص بها وتنفذ وتسجل.
- تصحيح الأخطاء في أقرب الآجال.

ويتكون هذا النظام من العناصر الآتية:

- التنظيم المحاسبي.
- وسائل الإعلام.
- الترقيم المسبق للوثائق ومراقبة تسلسلها وترتيبها.
- الرقابة الحسابية للمجاميع والتقريبات.
- **الوسائل المادية للحماية:**

تعمل هذه الرسالة المادية بصفة مباشرة أو غير المباشرة على حماية الأصول المادية والأصول المعنوية وكذا الوثائق والملفات وكل ما يوجد بالمؤسسة.

- **المستخدمون:**

يزيد المستخدمين المؤهلين والمكونين على المهام الموكلة إليهم من ثقة المدقق في القوائم المالية التي يراقبها، وللتأكد من نوعية المستخدمين، فإن المدقق يقيم كل من إجراءات التوظيف والتكوين الأولي والدائم للعمال وكذا سياسة الأجور بالإضافة إلى المراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

- **نظام الإشراف والمراقبة:**

يجب أن تتبع عملية تقييم الرقابة الداخلية الخطوات الموالية:

- الإلمام بأنظمة الرقابة الداخلية.
- التأكد من مدى ملائمة هذه الأنظمة بواسطة الاختبارات.
- إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف.
- التقييم النهائي للرقابة الداخلية وتأثيره على المهمة.

كما يجب على المدقق توثيق فحصه وتقييمه للرقابة الداخلية وذلك من خلال ملفات العمل والتقرير الكتابي الموجه لمسيري الشركة، ويوضح هذا التقرير مختلف الاختلافات والانحرافات المكتشفة، كما قد يحتوي على توصيات ونصائح لتحسين الرقابة الداخلية.[1]

2-2- ملفات العمل:

تناول المشرع الجزائري هذا الموضوع من خلال المقرر رقم 103/SPN/94 المذكورة في التوصية رقم (02) بعنوان: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملفات العمل، حيث أن الطابع الدائم لمحافظ الحسابات يفرض عليه مسك ملفين ضروريين وهما: الملف الدائم والملف السنوي.

إن مسك هذين الملفين يسمح لمحافظي الحسابات بما يلي:

- تخطيط عملية التدقيق والتأكد من اجتماع جميع العناصر الضرورية لصياغة رأي مبرر حول الحسابات السنوية.
- خلق خزان للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة التدقيق وخاصة عند تجديد الوكالة.
- توفير الدليل عن الأعمال المنجزة والإجراءات والوسائل المستخدمة.
- جعل مهمته مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على المستوى الجهوي وكذا على المستوى الدولي.
- التأكد من العمل المنجز من طرف مساعديه.

2-2-1- الملف الدائم:

ينشأ هذا الملف للمؤسسة عند أول مهمة تدقيق لها، أما في السنوات القادمة فإنه يتم تحديث بعض عناصره فقط، ويحتوي هذا الملف على العموم ما يلي:

- عموميات وبيانات تاريخية عن الشركة ووحداتها كالعقد التأسيسي والهيكل التنظيمي.
- كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية الموجود بالشركة.
- معلومات محاسبية ومالية كالمخططات والدلائل المحاسبية المستعملة بالشركة والحسابات السنوية للسنوات الثلاث الأخيرة وطرق وإجراءات تقديم تقييم الحسابات، بالإضافة إلى السياسة المالية ووضعية الخزينة وطرق التمويل المستعملة...إلخ.
- معلومات قانونية وجبائية واجتماعية عن الشركة، يذكر منها:
  - قرار تعيينه.
  - قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي يمتلكها كل مساهم.

[1] لقليطي الأخضر، **مرجع سابق**، 2015، ص: 122-124.

- النظام الجبائي والاجتماعي للشركة.
- محاضر مداولات الجمعيات العامة.
- العقود المهمة وتقارير المراجعين السابقين.

– خصوصيات اقتصادية وتجارية، كقطاع النشاط ووضعية الشركة في السوق وزبائنها وسياستها التجارية.

– معلومات تخص مصلحة الإعلام الآلي.

وللإشارة إلى أنه يمكن أن ينظم الملف الدائم في ملفات فرعية تسهل عملية ترتيب الوثائق والإطلاع عليها، ولكي يكون هذا الملف يشكل مجموعة مفيدة من المعلومات، فإنه يجب تحديثه كل ما دعت الضرورة لذلك، كتعديل بعض العناصر وإلغاء المعلومات التي أصبحت غير مفيدة وإضافة عناصر أخرى جديدة.

2-2-2- الملف السنوي:

ويسمى كذلك الملف التجاري، ويستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة على عكس الملف الدائم حيث أن المدقق كل سنة مالية يفتح لها ملف سنوي خاصا بها، ويحتوي على مجموع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ مهمة التدقيق علة طول السنة.

ويعتبر هذا الملف ضروريا بالنسبة للمدقق من أجل التحكم الجيد في المهمة والتأكد من تنفيذ برنامج التدقيق وتوثيق الأعمال المنجزة دون إغفال، كما يعتبر دليل إثبات للرأي الذي يصدره المدقق ويعمل على تسهيل إعداد التقرير النهائي، ويمثل عموما عنصر إثبات عن كل الأعمال والإجراءات التي قام بها المدقق ومساعديه.

ويضم الملف السنوي بالإضافة إلى القوائم المالية محل التدقيق ما يلي:

– كل ما يتعلق بتنظيم وتخطيط المهمة، كالبرنامج العام للتدقيق وقائمة المتدخلين وتاريخ مدة الزيارات أو التدخلات وكذا تاريخ تقديم التقرير النهائي.

– كل ما يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية كالأنظمة وخرائط التدفق والاستجوابات التي قام بها ونقاط القوة ونقاط الضعف.

– برنامج مراقبة الحسابات السنوية وملخص عن كل الأعمال المنجزة والانحرافات المكتشفة والنتيجة النهائية من أجل إبداء الرأي.

– التدقيقات الخاصة أو القانونية، وتشمل فحص الاتفاقيات النظامية والشهادة على أعلى خمس أو عشر مكافآت الممنوحة خلال السنة، وكذا إظهار الأفعال غير المشروعة إلى وكيل الجمهورية، وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات السنوية.

– التوثيق العام لمختلف المراسلات المتبادلة مع الشركة ومذكرات عن اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة وكل ما يخص القرارات التي لها تأثير على الحسابات السنوية، وكذلك الإقرارات المحصل عليها من الغير ونسخ من جميع محاضر مداولات الجمعية العامة.

ويشير هنا إلى أن ملفات العمل هذه لها طابع سري، ومحافظ الحسابات ملزم باحترام السر المهني إلا في حدود ما يسمح به القانون المعمول به، ويجب عليه الاحتفاظ بهذه الملفات لمدة عشر سنوات حتى بعد انتهاء وكالته وذلك وفقا للمادة (12) من القانون التجاري، أما في حالة تعدد محافظي الحسابات، فإن كل واحد منهم ملزم بمسك هذين الملفين، حيث تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة تجاه التنفيذ الجيد للمهمة، وإذا تم تقسيم الأعمال بينهم فإن ملفات كل واحد منهم يجب أن يحتوي على نسخ طبق الأصل من أوراق عمل زميله.[1]

3-معايير إعداد التقارير:

يقوم محافظ الحسابات بعد انتهاء من عملية فحص العمليات من إعداد التقارير التالية:

– تقرر المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

– تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

– تقرير حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

– تقرير خاصة في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.[2]

---

[1] عمر شريقي، **مرجع سابق**،ص: 171-174.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، **مرجع سابق**، ص: 7.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم، كما تم تحديد محتوى معيار القرار من الوزير المكلف بالمالية من خلال قرار تم إصداره في 30 أفريل 2014، تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

– **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:** يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.[1]

– **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:** يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات، حيث يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.[2]

– **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:** حيث يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها، أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.[3]

– **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات:** حيث يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للمؤسسة.[4]

– **معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:** حيث يفحص محافظ الحسابات، جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة المعنية، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.[5]

---

[1] **قرار حدد محتوى معايير التقارير محافظي الحسابات**،المؤرخ في 24 يونيو 2013، الصادر بتاريخ 2014/04/30، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24، الفصل الأول، الفقرة 1.

[2] **المصدر نفسه**، الفصل الثاني، الفقرة 1 و 5.

[3] **المصدر نفسه**، الفصل الثالث، الفقرة 8.

[4] **المصدر نفسه**، الفصل الرابع، الفقرة 2.

[5] **المصدر نفسه**، الفصل الخامس، الفقرة 2.

– **معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:** حيث يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.[1]

– **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:** حيث يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.[2]

– **معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:** ويهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[3]

– **معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.[4]

– **معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:** ويهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[5]

---

[1] **المصدر نفسه**، الفصل السادس، الفقرة 1.

[2] **المصدر نفسه**، الفصل السابع، الفقرة 1.

[3] **المصدر نفسه**، الفصل الثامن، الفقرة 1.

[4] **المصدر نفسه**، الفصل التاسع، الفقرة 1.

[5] **المصدر نفسه**، الفصل العاشر، الفقرة 1.

– **معيار التقرير المتعلق بعملية خفض رأس المال:** ويهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند تخفيض رأس المال الاجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[1]

– **معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[2]

– **معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[3]

– **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[4]

– **معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.[5]

---

[1] **المصدر نفسه**، الفصل الحادي عشر، الفقرة 1.

[2] **المصدر نفسه**، الفصل الثاني عشر، الفقرة 1.

[3] **المصدر نفسه**، الفصل الثالث عشر، الفقرة 1.

[4] **المصدر نفسه**، الفصل الرابع عشر، الفقرة 1.

[5] **المصدر نفسه**، الفصل الخامس عشر، الفقرة 1.

المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات

تستهدف عملية التدقيق إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناءا على ما يقوم به مدقق الحسابات من فحوص واختبارات، كما يعتبر الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق للمنتفعين بها.

المطلب الأول: مفهوم تقارير محافظ الحسابات ومهامه:

ينبغي على مدقق الحسابات أن يحدد الشكل الذي سيقدم فيه نتيجة عمله للمهتمين بأعمال المؤسسة التي يقوم بتدقيق في حساباتها، ويتم تقديم النتيجة في شكل تقرير يرفق بالقوائم المالية.

1-تعريف تقرير محافظ الحسابات:

قبل التطرق إلى المقصود بتقارير التدقيق الخارجي، لابد من التفريق بين ثلاث مصطلحات أساسية وهي: الشهادة، التقرير، الرأي.

لقد ظلت الشهادة مستعملة للدلالة على تقرير المدقق إلى أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير كما هو شائع لدرجة كبيرة في أنحاء العالم. أما سبب التحول هذا فيرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعة، فلا تمنح إذن إلا إذا وصل مانحها منزلة اليقين. لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المدقق لأنه عاجز عن إعطاء شهادة حيث أن البيانات المحتواة في القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها. أما كلمة رأي فليست بديلا عن لفظ "تقرير" أو "شهادة" بل جزءا منهما، حيث أن التقرير أو الشهادة تحتوي بنودا أخرى علاوة على رأي المدقق حول صحة البيانات وعدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.[1]

- **تعريف الأول:** "**هادي التميمي**" تقرير المدقق الخارجي بأنه: "خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات ومن خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق." [2]

- **تعريف الثاني:** التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق لذا يعرف بأنه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق

---

[1] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص: 55./ غير منشورة.

[2] **نفس المرجع**، ص: 57.

بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه. بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.[1]

2-أهمية تقرير محافظ الحسابات:

لتقرير المحافظ أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة تدقيق القوائم المالية للمشروع وهم محافظ الحسابات نفسه والمتعاملين في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية وذلك على النحو التالي:

2-1-أهمية التقرير لمحافظ الحسابات:

طالما أن محافظ الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراقبة أداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراقبة فإن هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة باعتباره دليل أو مؤشر على إنجازه للتكليف بتدقيق حسابات الشركة، وبما أنه يوجه في المقام الأول للمساهمين لإشباع طلبهم على هذه الخدمة فهو بذلك وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة للاستفادة من ردود أفعالهم نحوه لتطويره إن أمكن، ويعتبر نجاحه في إعداد التقرير وعرضه أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة بجودة عالية ما سيؤثر إيجابا على الجودة الكلية لعملية التدقيق وهي خاصية مطلوبة مهنيا واقتصاديا في ظل المنافسة الموجودة في مجال مهنته.

2-2-أهمية التقرير لإدارة الشركة:

إضافة إلى الأهمية التي يمثلها التقرير لمحافظ الحسابات نفسه، تهتم إدارة الشركة كثيرا بهذا التقرير لأنه دليل على وفائه بمسؤولياته عند إعداد القوائم المالية ومؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية، وبما أنه وسيلة لإضفاء صدق وانتظام حسابات الشركة فإن رأي محافظ الحسابات خاصة الرأي النظيف، دليل على أنها لو ترتكب تحريفا متعمدا في القوائم المالية وهو بذلك يطمئن أصحاب المصلحة في الشركة وخاصة الملاك بأنها تلتزم بالتشريعات والقوانين ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية.

2-3-أهمية التقرير للمتعاملين في سوق المال:

من الثابت أن المتعاملين في سوق المال هم من متخذي القرارات ويعتمد معظم هذه القرارات على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمشروع، ويمثل تقرير محافظ الحسابات أهمية

---

[1] محمد نهار صالح الحمود، **أثر تعديلات تقرير مدققي الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدمجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، تموز 2011، ص: 23.

خاصة لهم لأنه بما يحمله من رأي فني يعتبر مستندا أساسيا في عديد القرارات لهؤلاء المستخدمين، ومن أمثلة هذه القرارات قرار منح القروض من طرف البنوك للشركة، قرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية للشركة، قرار المستثمر المحتمل بالاستثمار من عدمه في الأوراق المالية للشركة..... إلخ، كما أن تقرير محافظ الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة الشركة بالتشريعات السارية خاصة الاقتصادية منها ولذلك تأثير مباشر على قراراتهم.

2-4-أهمية التقرير للمنظمات المهنية:

لكي تطمئن المنظمات المهنية المعنية أساسا بالعمل المستمر وتتابع مدى التزام المحافظ المنتمي إليها بمعايير إعداد التقرير وعرضه ولحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة في مجال إعداد محافظ الحسابات لتقريره وتوصيله، فهي تهتم بتطوير المهنة حرصا منها على ضمان استمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في الشركة خاصة المساهمين، وبالتالي يمكنها تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمها وبذلك يتسنى لها متابعة مدى حرص أعضائها على جودة عملية التدقيق.[1]

المطلب الثاني: خصائص التقارير

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المدقق، ومعروضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود يمكن القول أن هذا التقرير جيد ويتميز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي:

- **الإيجاز:** يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة كذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.
- **الوضوح:** يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
- **الأهمية:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
- **الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.

[1] محمد بن جميلة، **مرجع سابق**، ص: 88.

- **الترابط:** يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

الصدق والأمانة: يجب أن لا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف، وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.[1]

المطلب الثالث: عناصر وأنواع التقرير:

يعتبر التقرير الركيزة التي يعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين والمقرضين وإدارة المؤسسة، ويتنوع التقرير باختلاف رأي المدقق حول القوائم المالية.

1-عناصر التقرير:

بغض النظر عمن يقوم بالتدقيق يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عن تدقيق القوائم المالية العناصر الرئيسية التالية:

- **عنوان التقرير:**

تتطلب معايير التدقيق أن يكون هناك عنوانا للتقرير، وذلك بتميزه عن بقية التقارير التي قد تصدر من طرف الآخرين، كمديري المؤسسات أو مجلس الإدارة أو المدققين الداخليين، وحيث أن هؤلاء لا يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها المدقق الخارجي الذي يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة.

كما تتطلب المعايير كذلك أن يحتوي التقرير على كلمة محايد، ويرجع السبب في ذلك إلى أهمية أن يشعر مستخدمي هذا التقرير أن التدقيق قد تم القيام به على نحو غير متحيز في كافة مراحله.

- **الموجه إليهم التقرير:**

يجب أن يوجه تقرير المدقق إلى الفئة المعنية وفق لظروف عملية التدقيق والقوانين اللوائح، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو الشركاء أو المديرين أو إلى أعضاء مجلس إدارة المؤسسة التي تم تدقيق قوائمها المالية.

---

[1] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010، ص: 44./ غير منشورة.

- الفقرة الافتتاحية:

وهي الفقرة الأولى في تقرير المدقق، ويجب أن يتضمن إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم تدقيقها، والسنة التي تم فيها التدقيق، مسؤولية إدارة المؤسسة عند إعدادها هذه القوائم المالية، ومسؤولية المدقق عن تدقيق هذه القوائم المالية إبداء الرأي فيها.

- فقرة النطاق:

وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أن عملية التدقيق تهدف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري في ضوء الأهمية النسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير.

كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ومدى الاعتماد على العينات (الأساس الاختياري)، أو تدقيق كافة العمليات المالية، وفي الأخير توضح فقرة النطاق قيام المدقق بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- فقرة الرأي:

هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم التوصل إليها والمدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- اسم المدقق:

يحدد اسم المدقق الذي قام بأداء عملية التدقيق نظرا لحمله مسؤولية القانونية والمهنية للتحقق من اتفاق عملية التدقيق التي تم تنفيذها مع المعايير المهنية.

- تاريخ التقرير:

يجب أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق، وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقرير بتاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك القوائم.

وترجع أهمية هذا التاريخ إلى أنه يمثل اليوم الأخير لمسؤولية المدقق عن فحص الأحداث التي ستقع بعد التاريخ المذكور بالقوائم المالية، وهي ما يطلق عليها بالأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية.

- **التوقيع:**

يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق والذي قام بأداء عملية التدقيق.[1]

2-أنواع التقرير:

تهدف وظيفتي الفحص والتحقق إلى الحصول على الأدلة والبراهين التي يعتمد عليها مدقق الحسابات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في سلامة وعدالة القوائم المالية.

2-1-التقرير النظيف:

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات ويعتبر هذا التقرير من أكبر تقارير التدقيق قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية التدقيق. ويجري العرف المهني في هذا المجال بأنه يقوم المدقق بإصدار التقرير النظيف على القوائم المالية التي تمت التدقيق فيها في الأحوال التي تمثل فيها هذه القوائم نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات في هذا المركز تمثيلا عادلا طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويتكون هذا التقرير من فقرتين:

- **الفقرة الأولى:** يعطي نطاق عملية التدقيق.
- **الفقرة الثانية:** تعطي رأي المدقق.

هذا ويمتنع المدقق عن إصدار التقرير النظيف في أحوال متعددة يذكر منها:

- عدم استقلالية المدقق بالنسبة للمؤسسة.
- عدم كفاية نظام الرقابة بصورة تسمح للمدقق بتدقيق القوائم المالية في حدود الوقت المناسب.
- إعداد أو المشاركة في إعداد القوائم المالية بواسطة المدقق.
- عدم إمكان تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة لاستخدامها وذلك لسبب القيود التي يضعها العميل على نطاق عملية التدقيق.
- عدم إمكان تطبيق إجراءات التدقيق وذلك لأسباب خارجة عن إرادة المؤسسة أو المدقق مثل فقدان أو تلف سجلات لسبب قهري.

[1] **المرجع نفسه**، ص: 42-44.

– عدم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ورفض إدارة المؤسسة أن تجري التعديلات اللازمة على هذه القوائم.

– عدم تماثل مبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمقارنة بالمبادئ التي اتبعت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

– عدم كفاية إيضاحات القوائم المالية.[1]

2-2-تقرير غير نظيف جزئيا:

هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات، وهو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة

يعتبر الرأي بتحفظ من أصعب المهام التي تقع على عاتق المدقق، حيث يلجأ المدقق فيها إلى استخدام أسلوب واضح لتبرير أسباب التحفظ بشكل محدد ودقيق، وقد ترجع هذه التحفظات إلى أحد العوامل التالية:

– أن عملية الفحص للدفاتر والسجلات لم تتم طبقا لمعايير التدقيق.

– وجود معوقات من طرف إدارة المؤسسة لإجراءات التدقيق، من خلال عدم مساعدة المدقق في الحصول على المصادقات والشهادات من الغير.

– عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية.

– عدم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية.

– في حالة ما إذا تبين للمدقق احتمالات فيما يخص استمرارية المؤسسة في المستقبل القريب.

وقد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين على ماتقدم في المعيار الدولي 700 لاسيما الفقرات 41 و 42 و 43 و 44 على أن يكتب المدقق عبارات التحفظ بعد فقرة النطاق.

2-3-تقرير غير نظيف كليا:

ويشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل للقوائم المالية للصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة وطبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وعند استخدام المدقق لهذا الرأي في تقريره لابد أن يوضح بعبارات لا تقبل الشك في أسباب هذا الرأي.

[1] محمد بشير غوالي، **مرجع سابق**، ص: 116.

وعند هذا النوع من رأي المدقق يجد أن التحفظ غير كاف للإفصاح عن النقص أو التضليل في القوائم المالية ويجب على مدقق الحسابات بيان أسباب إصداره للرأي السلبي كما جاء في الفقرة رقم 46 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 700.

ومن أسباب التي تؤدي إلى إعداد مثل هذا التقرير:

- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية لدرجة لا يمكن الاعتماد عليه من قبل المدقق.
- وضع القيود والعقبات من طرف إدارة المؤسسة.
- استخدام المؤسسة لأسس تقييم للأصول بقيمة تختلف عن القيم الحقيقية، أو إحداث المؤسسة لتغييرات في السياسة المحاسبية التي تستخدمها من فترة إلى أخرى (عدم كفاية الإفصاح).
- عدم التوافق بين المدقق والإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير والتضليل مما يؤثر على صحة وصدق معلومات القوائم المالية.[1]

2-4- التقرير السلبي:

التقرير السلبي هو عكس التقرير النظيف، فالتقرير السلبي يقرر بأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية وأنها لا تعبر عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويصدر المدقق رأيا سلبيا إذا كانت القوائم المالية من القصور من ناحية العدالة بحيث أن إبداء رأي متحفظ لا يعتبر تحذيرا كافيا. وإذا كان المدقق يعلم أن القوائم المالية غير عادلة، فلا يجوز له الامتناع عن إبداء الرأي فيها.

2-5- الامتناع عن إبداء الرأي:

يتم إصدار تقرير يمتنع فيه المدقق عن إبداء رأيه في حالة عدم مقدرة المدقق على الاقتناع بصدق القوائم المالية كوحدة. وقد ترجع ضرورة الامتناع عن الرأي إلى:

- وجود قيود على نطاق التدقيق.
- إذا فقد مدقق الحسابات استقلاله في علاقته بالشركة.
- إذا رأى حسب حكمه المهني أن غير قادر على تقييم فرض استمرارية الشركة.[2]

---

[1] بوبكر عميروش، **مرجع سابق**، ص: 46.

[2] نعيمة مناعي، **مرجع سابق**، ص: 90-91.

*** التقارير الأخرى:**

في بعض الأحيان قد يؤدي المدققون خدمات أخرى غير خدمات التدقيق تتطلب إصدار تقارير التدقيق ومن أهمها:[1]

1-التقرير المطول:

هذا التقرير يكون مكملا لتقرير التدقيق ويطلق عليه التقرير المفصل ويحتوي هذا التقرير على بعض المعلومات الإضافية التي قد تتمثل في المعلومات التالية:

- تفاصيل تحليلية لبيانات القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة جداول التغيرات في مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج وتفسير التغيرات الجوهرية إن وجدت.
- بيانات إحصائية تغطي جوانب النشاط المختلفة للمؤسسة.
- تعليمات إضافية تخص بعض القوائم المالية.
- بيانات عن أثر التغيرات في مستوى الأسعار على المؤشر المالي والنتيجة.

2- تقرير خدمات المحاسبة:

قد يطلب المدقق إلى أداء خدمات المحاسبة في مؤسسة ما أو قد يشارك في إعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، بمعنى المدقق يكون مرتبط بأداء خدمات محاسبية ويكون مسؤولا عن مدى صحة تلك العمليات وليس عن الإجراءات المحاسبية المتعارف عليها، ولتفادي الخلط بين تقرير المدقق وتقارير خدمات المحاسبة فقد نص مجمع المحاسبين الأمريكي في توصية خاصة بهذا النوع من الخدمات لضرورة ختم كل صفحة من صفحات القوائم المالية بخاتم تحتوي على عبارة لم تدقق مع إصدار تقرير خاص يشار فيه أن هذه القوائم لم تدقق بواسطة المدقق.

3-التقارير الخاصة:

تغطي التقارير الخاصة عديدا من الأحوال التي تتطلب من المدقق إبداء رأي خاص يتفق مع طبيعة الخدمة التي يقوم بأدائها ومن أمثلة هذه الأحوال:

- التقارير الخاصة بالقوائم المالية التي تم إعدادها على أساس محاسبي غير كامل طبقا لما تقتضي به مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو على الأساس النقدي.
- التقارير الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة والهيئات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح أو المؤسسات أو الهيئات التي يجب أن يتبع نظاما محاسبيا معينا يتفق مع طبيعة النشاط الذي تمارسه.

[1] محمد بشير غوالي، **مرجع سابق**، ص: 119-120.

- التقارير الخاصة التي تتعلق ببعض عناصر القوائم المالية.
- التقارير الخاصة المتعلقة بدراسات معينة مثل دراسات تقييم أصول وخصوم مؤسسة يراد شراؤها أو دراسات سياسة مالية أو تسويقية.
- الدراسات الخاصة التي قد تتطلبها الجهات الحكومية من المؤسسات.
- التقارير الخاصة بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

وبصفة عامة عند إعداد التقارير الخاصة يجب أن يلتزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها وذلك في حدود المدى المناسب الذي يتلائم مع طبيعة هذه النوع من التقارير.

خلاصة الفصل:

لقد عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات عديدة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا وبصدور قانون (91-08) الذي ينظم مهنة التدقيق، ومن خلال ذلك تم التطرق في المبحث الأول على معرفة واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر من خلال التعرف على التحولات التي عرفتها هذه المهنة، كما تم إنشاء مجلس الوطني للمحاسبة للتولي بمهنة المحاسبة والإشراف على الهيئات المختلفة، وقد حددت صلاحيات من خلال إصدار القانون (10-01) المؤرخ في 29 جوان 2010 حيث أعطى الصلاحيات للمجلس الوطني لتنظيم مهنة المحاسبة.

أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تناول المعايير المختلفة التي يعتمد عليها محافظي الحسابات في الجزائر، حيث من خلاله يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقريره بشكل صحيح وسليم وتقديمه للهيئة المعنية بالتقرير، وكذلك تناول كيفية تعيين محافظ الحسابات والمهام التي يتولاها والمسؤوليات التي يتحملها أثناء تأدية مهمته.

أما المبحث الثالث تم من خلاله التعرف على أهمية خصائص التقارير والأنواع التقارير التي يعدها محافظ الحسابات.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، بحيث يهدف لمعرفة كيفية إعداد التقارير وفقا لمعايير التدقيق في الجزائر ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية، ويعتبر مجتمع محافظي الحسابات هو مجتمع العينة الإحصائية للقيام بدراسة إحصائية، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان لجمع البيانات الأولية وتحليل نتائج الاستبيان والتعليق عليها والتأكد من صدق الاستبيان، هو حيث وفقا لهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين كما يلي:

- منهجية البحث.

- تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: منهجية البحث

تناول هذا المبحث تحديد المنهج العلمي المناسب للدراسة الميدانية وفقا لطبيعة البحث، من خلال تحديد منهج الدراسة والأدوات المستعملة، ودراسة العينة ومجتمع الدراسة.

المطلب الأول: منهج الدراسة

المنهج الذي أتبع في الدراسة هو المنهج التحليلي من خلال تحليل البيانات والوصول إلى النتائج المتوصل إليها، ومرت هذه الدرسة على ثلاث محاور:

- المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين.
- المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.
- المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

المطلب الثاني: أدوات المعالجة الإحصائية

اعتمدنا في المعالجة الإحصائية على مجموعة من الأدوات و الأساليب الإحصائية لغرض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها والتحقق فيها وهي كالآتي:

1. **معامل الثبات (كرونباخ ألفا Cronbach Alfa):** وذلك للتأكد من الاتساق الداخلي للعبارات المكونة لمقاييس الدراسة.
2. **التكرارات والنسب المئوية والدوائر النسبية:** وذلك بغرض عرض مختلف التحاليل للبيانات الديمغرافية.
3. **الوسط الحسابي:** لتحديد مستوى استجابة أفراد العينة لمتغيرات البحث المتعلقة بالتدقيق وتقييم الأداء البيئي والعلاقة بينهما.
4. **الانحراف المعياري:** لقياس مستوى تشتت قيم الاستجابة عن أوساطها الحسابية المتعلقة بموضوع البحث.
5. **استخدام اختبار (T_test) ستيودنت:** وذلك لتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو فقرات الاستبيان من خلال استخدام الاختبارات المعلمية للعينة، وبما أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فإنه:

- H_0 : متوسط درجة الاستجابة يساوي درجة المحايدة 3.
- H_1: متوسط درجة الاستجابة لا يساوي درجة المحايدة 3.

المطلب الثالث: أدوات البحث المستعملة:

تم استخدام قائمة الاستقصاء,كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي العينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين ومحاسبين المعتمدين وأساتذة التعليم العالي والمهنيين المختصين.

1-مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجين المعتمدين من قبل المصف الوطني للخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين معتمدين.

2-عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين والذي يبلغ عددهم 40، وذلك بقصد دراسة مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين فيما إذا كان مطبق بشكل عام، كما قصد معرفة التأهيل العلمي والعملي لمحافظي الحسابات إذا كانوا مؤهلين، وإلى أي مدى تتوافق معايير تقارير محافظي الحسابات مع معايير التدقيق الدولية.

جدول رقم (2): توزيع عينة

	المدققين
العينة	40
المستجيبين	34
نسبة الإستجابة	%85

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على الاستمارة

ويبين الجدول السابق عدد المدققين المستجيبين حيث بلغ عددهم (34) مدققا ونسبة (85%) من أصل 40 مدققا، وهو حجم العينة الإجمالي، وهي تعد نسبة الإستجابة جيدة.

3- إستبانة الدراسة:

تمثل استمارة الاستبيان من أهم الأدوات التي يعتمد عليها في جمع المعلومات، مستعينا الباحث على مراجع سابقة تتعلق بموضوع الدراسة، وقد تضمن الاستبيان على ثلاث محاور هي:

-المحور الأول (عبارة رقم 1-8): يهدف إلى قياس مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظ الحسابات وخبراء المحاسبين.

-المحور الثاني (عبارة رقم 9-16): يهدف إلى معرفة التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

-المحور الثالث (عبارة رقم 17-23): يهدف إلى قياس مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

وقد تم الإعتماد على مقياس ليكارت (Likert) المكون من خمس درجة أهمية كل بند من بنود الإستبانة، وظلك كما هو موضح في الجدول رقم (3):

جدول رقم (3): مقياس تحديد الأهمية النسبية:

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

المصدر: تم إعداد الجدول بناءا على الاستمارة

المبحث الثاني: تحليل الاستمارة

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان تم الاعتماد على الطرق الإحصائية للاستبيان من برنامج SPSS، المتمثلة في التكرارات والنسب والانحراف والارتباط.

المطلب الأول: البيانات الشخصية

تناول هذا المطلب تحليل جانب الأول للاستمارة من المعلومات الشخصية:

1-المؤهل العلمي:

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) النسخة (21) وبتفريغ معطيات الاستبيان الموزعة تحصلنا على الجدول التالي:

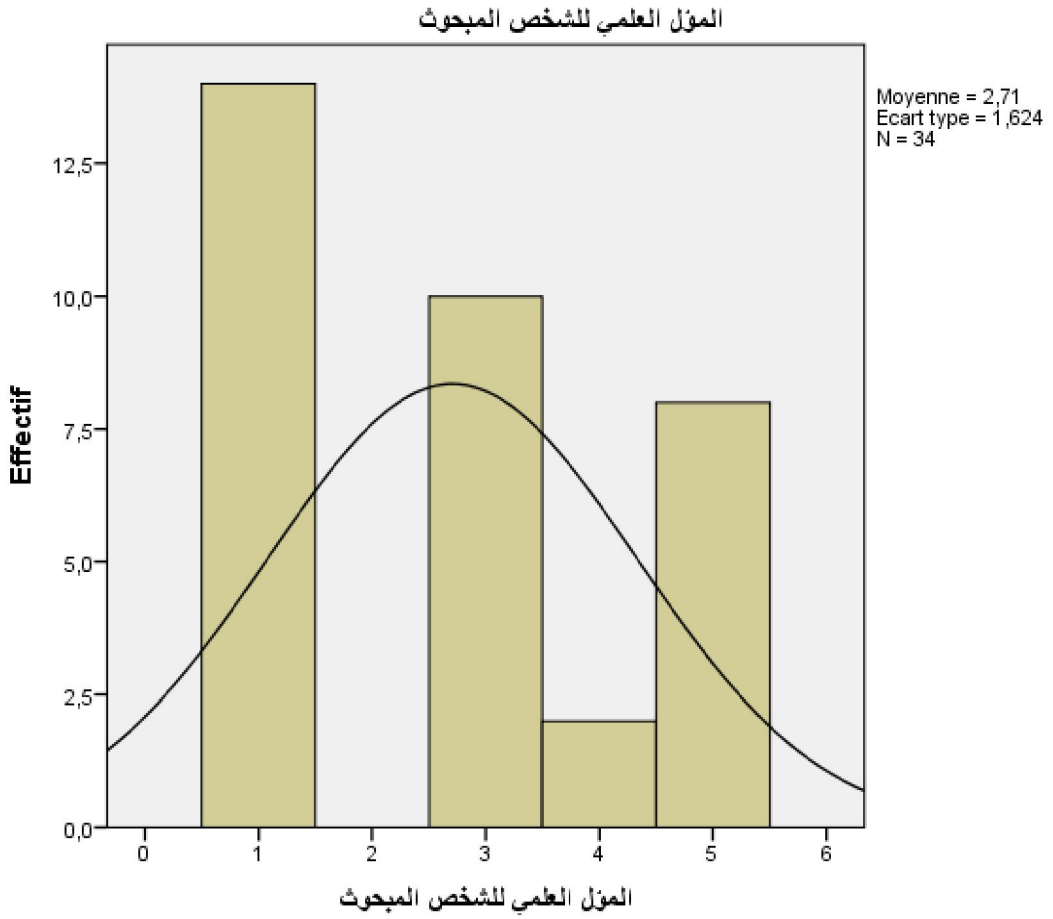
جدول رقم (4): المؤهل العلمي للشخص المبحوث

المؤهل العلمي للشخص المبحوث					
		عدد	النسبة المئوية	النسبة المئوية الصحيحة	النسبة المئوية المتراكمة
العينة	ليسانس	14	41,2	41,2	41,2
	ماجيستر	10	29,4	29,4	70,6
	دكتوراه	2	5,9	5,9	76,5
	أخرى	8	23,5	23,5	100,0
	المجموع	34	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

كما يمكن وضع الشكل التالي:

الشكل رقم (1): يمثل المؤهل العلمي للمبحوث



المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إن أغلب المبحوثين يحملون شهادة الليسانس بنسبة 41.2%، ثم تليها شهادة الماجيستر بنسبة 29.4%، كما أن نسبة الشهادة الأخرى بلغت 23.5% وتمثلت في (المهندس المالي، T.S، خبير محاسب)، أما النسبة الأقلية فكانت دكتوراه 5.9%.

2-الوظيفة:

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) النسخة (21) وبتفريغ معطيات الاستبيان الموزعة تحصلنا على الجدول التالي:

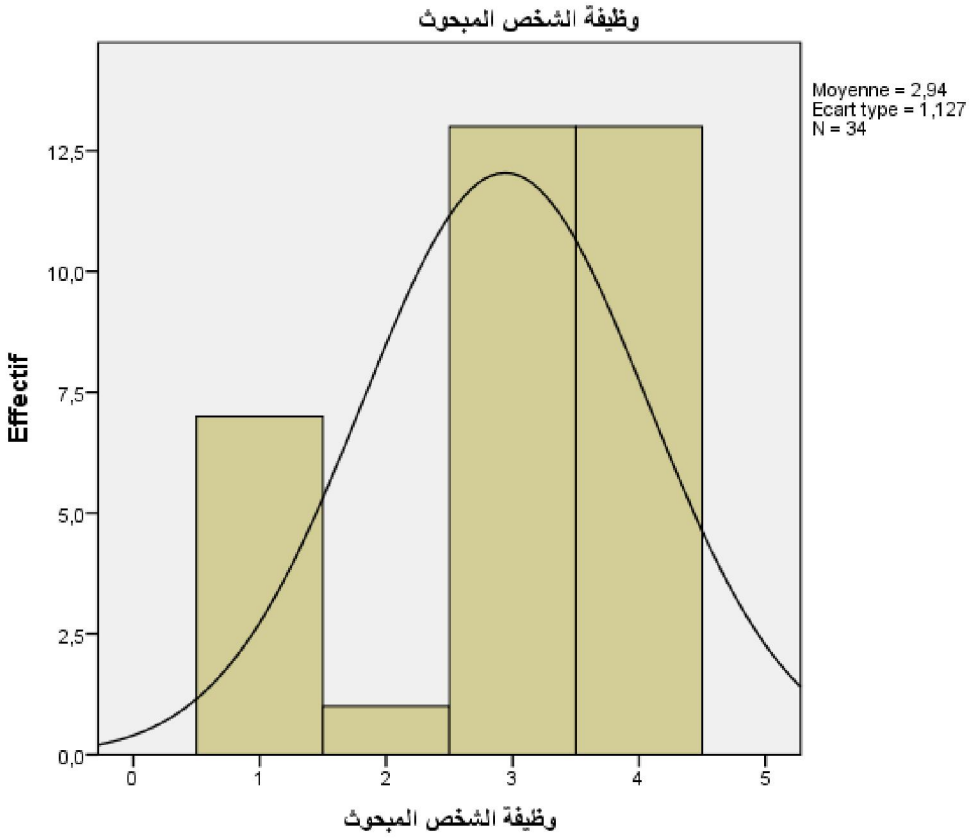
جدول رقم (5): وظيفة الشخص المبحوث

وظيفة الشخص المبحوث					
		العدد	النسبة المئوية	النسبة المئوية الصحيحة	النسبة المئوية المتراكمة
العينة	محافظ الحسابات	7	20,6	20,6	20,6
	خبير محاسب	1	2,9	2,9	23,5
	محاسب معتمد	13	38,2	38,2	61,8
	أستاذ جامعي	13	38,2	38,2	100,0
	المجموع	34	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

كما يمكن وضع الشكل التالي:

شكل رقم (2): يمثل وظيفة الشخص المبحوث



المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إن أغلب المبحوثين لديهم وظيفة أستاذ جامعي ووظيفة محاسب معتمد يتساويان في النسبة بنسبة 38.2%، ثم محافظ الحسابات 20.6%، كما أن وظيفة خبير محاسب بلغت 2.9% وهي أقل نسبة.

3-الخبرة المهنية:

باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) النسخة (21) وبتفريغ معطيات الاستبيان الموزعة تحصلنا على الجدول التالي:

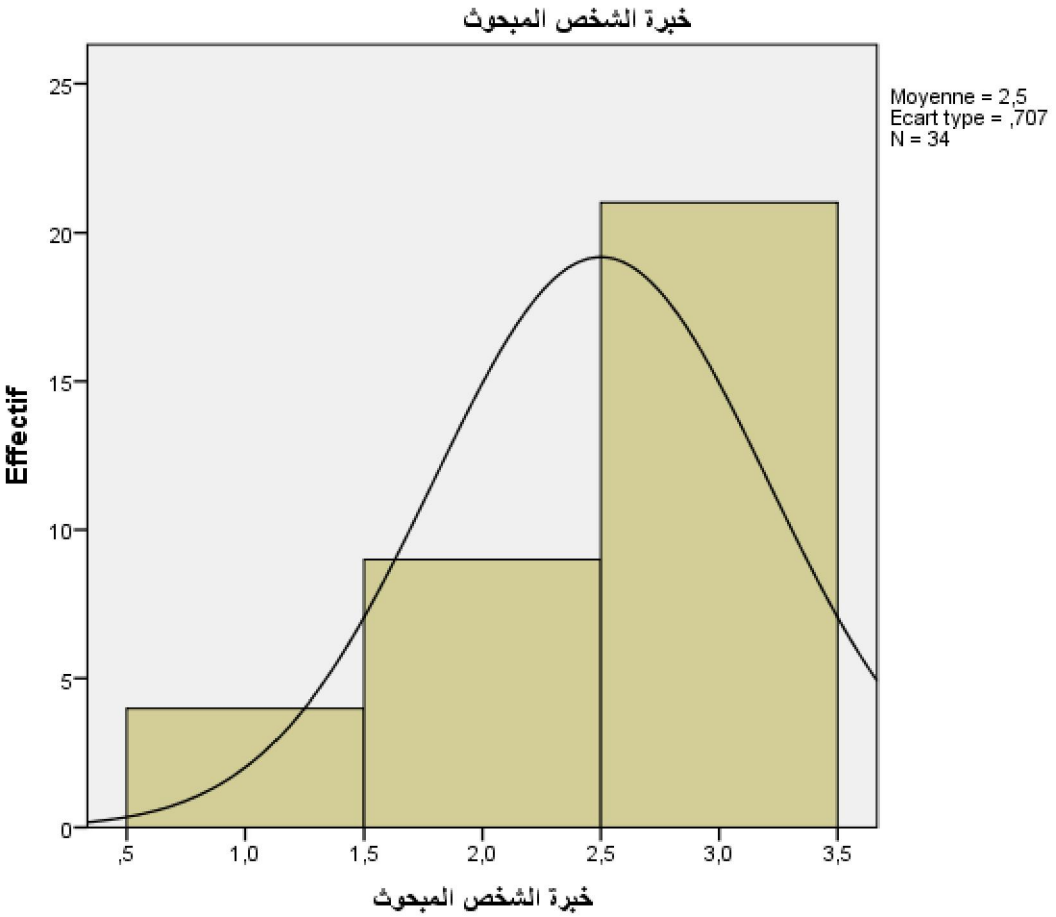
جدول رقم (6): خبرة الشخص المبحوث

خبرة الشخص المبحوث					
		العدد	النسبة المئوية	النسبة المئوية الصحيحة	النسبة المئوية المتراكمة
العينة	أقل من 5 سنوات	4	11,8	11,8	11,8
	من 6 إلى 10 سنوات	9	26,5	26,5	38,2
	أكثر من 10 سنوات	21	61,8	61,8	100,0
	المجموع	34	100,0	100,0	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

كما يمكن وضع الشكل التالي:

شكل رقم (3): خبرة الشخص المبحوث



المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إن أغلب المبحوثين خبرتهم أكثر من 10 سنوات بنسبة 61%، تم الخبرة من 6 إلى 10 سنوات بنسبة 26.5%، ثم تأتي في الأخير خبرة أقل من 5 سنوات حيث بلغت 11.8%.

المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان

من خلال هذا المطلب سيتم تناول فيه تحليل محاور الاستبيان:

1-صدق وثبات الاستبيان:

تم قياس عبارات الاستبيان وذلك للتأكد من صدق وثبات عبارات الاستبيان.

1-1-الثبات:

بما أن قيمة معامل الثبات (Alpha Cronbach) بلغت (0.832) وهي أكبر من (0.7)، فيعتبر الاستبيان يتمتع بقوة الثبات.

1-2-الصدق:

$$\sqrt{0.832} = 0.9$$

بما أن هذا المعامل أكبر من (0.7) فإن الاستبيان يتمتع بصدق.

2-طبيعة وعدم طبيعة الاستبيان:

بالرجوع إلى الملحق رقم (3) نجد أن جميع قيم (sig) للاختبار (Kolmogrov- Sminov) أقل من (0.05) فإن جميع محاور الاستبيان تتوزع توزيع طبيعي، بما يعني أنه يمكن استخدام الاختبارات المعلمية في تحليل الاستبيان، باستثناء السؤال رقم 12 و 23 فإن قيمة (sig) أكبر من (0.05).

3-الاختبارات الاحصائية لمحاور الاستبيان

نضع سلم "ليكيرت" على النحو التالي:

جدول رقم (7): سلم ليكيرت الخماسي

الأهمية النسبية	الوسيط المحاسبي
غير موافق بشدة	[1-1.79]
غير موافق	[1.8-2.59]
محايد	[2.6-3.39]
موافق	[3.4-4.19]
موافق بشدة	[4.2-5]

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

3-1-مقارنة المتوسطات:

يتم مقارنة فقرات المحور من خلال المتوسط الحسابي.

3-1-1-للمحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

من خلال جدول رقم (8) يتم مقارنة الفقرات بواسطة المتوسط الحسابي.

3-1-1-1-فقرات المحور: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

جدول رقم (8): مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

الرقم	الإحصائيات الوصفية			
	الفقـــــــــــــــــرات	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري
1	يساهم القانون (10-01) المنظم لمهنة محافظي الحسابات في حال تطبيقه برفع مستوى مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها.	34	4,06	,600
2	تطبيق القانون المنظم للمهنة(10-01) يساهم في الرفع من كفاءة الخدمات المحاسبية.	34	3,94	,649
3	يعتبر التطبيق الحالي للقانون (10-01) وسيلة لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.	34	3,79	,538
4	القانون (10-01) يساعد مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات.	34	4,00	,778
5	إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المراجعة في الجزائر.	34	3,79	1,175
6	إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل ممارسة المراجعة في الجزائر.	34	4,06	,814
7	استحداث القانون (10-01) مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بمرسوم(11-32) الذي يعالج معايير إعداد التقارير.	34	3,85	,610
8	يلتزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه.	34	4,03	,834
	العينة المقصودة	34		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إجابات جميع عبارات الاستبيان للمحور الأول تقع ضمن فئة موافق أي أن قانون (10-01) يساهم في رفع مستوى مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها، كما أن قانون (10-01) يساعد مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات ويعد إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع ممارسة المراجعة في الجزائر.

3-1-1-2-فقرات المحور: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

جدول رقم (9): المحور الأول مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

الإحصائيات الوصفية			
الفقـــــــرات	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	34	3,9412	,46693
العينة المقصودة	34		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

المتوسط العام لفقرات المحور يقع ضمن فئة موافق أي أن تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين مطبق في الجزائر.

3-1-2-للمحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

من خلال جدول رقم (10) يقاس التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

3-2-1-فقرات المحور: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

جدول رقم (10): التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

الإحصائيات الوصفية				
الرقم	الفقـــــــرات	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري
9	إن التكوين الميداني المتخصص والذي نص عليه القانون (10-01) للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يهدف إلى رفع مستواهم.	34	4,00	,603
10	تعد فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة مهنة محافظ الحسابات.	34	4,06	,814
11	إن التكوين النظري والتطبيقي الملزم لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين وفق القانون (10-01) كافي للارتقاء بالمهنة.	34	3,82	1,086
12	فتح معهد متخصص في تكوين خبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات يسعى لضمان مستقبل المهنة.	34	4,06	,952
13	إن توافر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي ستحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين.	34	4,18	,716
14	إن التدريب العملي مع الاستمرارية التكوين لمحافظي الحسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة.	34	4,12	,591
15	إن إدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل يعد كافيا لتطوير نظام التعليم والتكوين المحاسبيين.	34	3,68	,878
16	يلتزم محافظ الحسابات والخبراء المحاسب بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	34	3,71	,871
	العينة المقصودة	34		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إجابات جميع فقرات الاستبيان للمحور الثاني تقع ضمن فئة موافق، أي أن التكوين الميداني الذي نص عليه قانون (10-01) لخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات يهدف لتحسين أدائهم، كما أن توفر

المؤهل العلمي والخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، كما يلتزم كحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

3-1-2-2-فقرات المحور: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

جدول رقم (11): التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

الإحصائيات الوصفية			
الفقـــــرات	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري
المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	34	3,9522	,46974
العينة المقصودة	34		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

المتوسط العام لفقرات المحور يقع ضمن فئة موافق، أن التأهيل العلمي والعملي لمحافظي الحسابات في الجزائر يجب أن تتوفر فيهم.

3-1-3-للمحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

جدول رقم (12) يوضح مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق في الجزائر.

جدول رقم (12): مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

الإحصائيات الوصفية				
الرقم	الفقـــــــرات	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري
17	المعايير الدولية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات.	34	4.06	,489
18	من الضروري تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.	34	4.21	,808
19	هناك مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات لابد من أن تكون موافقة لمعايير الدولية للتدقيق.	34	4.03	,717
20	النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات يتوافق مع محتوى التقارير التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية.	34	3.26	,828
21	من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق، وذلك بغرض خلق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.	34	3.97	,577
22	يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراجعة، وتوضيح ذلك وفقا لمعايير الدولية.	34	3.65	,849
23	يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة تبعا للمعايير الدولية للتدقيق.	34	3.59	,988
	العينة المقصودة	34		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

إجابات جميع فقرات الاستبيان للمحور الثالث تقع ضمن فئة موافق، أي أن معايير التدقيق الدولية ستساعد مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات، كما أن من الضروري توافق معايير التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، كما توجد مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات لابد أن تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

3-1-3-2-فقرات المحور: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

جدول رقم (13): مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

الإحصائيات الوصفية			
الفقـــــــــرات	عدد العينة	المتوسط	الانحراف المعياري
المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	34	3,8235	,40415
العينة المقصودة	34		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

المتوسط العام لفقرات المحور يقع ضمن فئة موافق، أي أن معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

4-اختبار التوزيع (T):

نضع الفرضيات كما يلي:

-فرضية العدم: H0

-فرضية البديل: H1

-إذا كانت sig >0.05 قبول فرضية العدم ورفض فرضية البديل.

-إذا كانت sig<0.05 رفض فرضية العدم وقبول فرضية البديل.

4-1-للمحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

يوضح جدول رقم (14) اختبار T لمدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

4-1-1-فقرات المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

جدول رقم (14): مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

اختبار عينة واحدة						
قيمة الاختبار=3						
الرقم	الفقـــــرات	T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسط	درجة الثقة 95% الدنيا
1	يساهم القانون (10-01) المنظم لمهنة محافظي الحسابات في حال تطبيقه برفع مستوى مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها.	10,289	33	,000	1,059	,85
2	تطبيق القانون المنظم للمهنة(10-01) يساهم في الرفع من كفاءة الخدمات المحاسبية.	8,461	33	,000	0,941	،71
3	يعتبر التطبيق الحالي للقانون (10-01) وسيلة لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.	8,604	33	,000	0,794	,61
4	القانون (10-01) يساعد مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات.	7,490	33	,000	1,000	,73
5	إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المراجعة في الجزائر.	3,941	33	,000	0,794	,38
6	إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل ممارسة المراجعة في الجزائر.	7.582	33	,000	1,059	,77
7	استحداث القانون (10-01) مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بمرسوم(11-32) الذي يعالج معايير إعداد التقارير.	8,158	33	,000	0,853	,64
8	يلتزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه.	7,194	33	,000	1,029	,74

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار (t) أقل من (0.05) فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديل لجميع عبارات المحور الأول، حيث أن قانون (10-01) يساهم في رفع مستوى أداء محافظي

الحسابات وخبراء المحاسبين بنسبة (0.85%)، كما أن تطبيق قانون (10-01) يساهم في رفع كفاءة خدمات المحاسبية بنسبة (0.71%)، ويعتبر تطبيق القانون (10-01) وسيلة لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر بنسبة (0.61%) كما أن قانون (10-01) يساعد مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات اللازمة.

4-1-2-فقرات المحور: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

جدول رقم (15): مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

اختبار عينة واحدة					
	قيمة الاختبار=3				
الفقـــــرات	T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسط	درجة الثقة %95
					الدنيا
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	11,753	33	,000	,94118	,7783

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss انطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الأول أقل من (0.05)، مما يعني رفض H0 وقبول H1 أي أنه يتم تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين.

4-2-للمحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

يوضح جدول رقم (16) اختبار T لتأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

4-2-1-الفقرات المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر:

جدول رقم (16): التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

اختبار عينة واحدة						
قيمة الاختبار=3						
الرقم	الفقـــــرات	T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسط	درجة الثقة 95% الدنيا
9	إن التكوين الميداني المتخصص والذي نص عليه القانون (10-01) للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يهدف إلى رفع مستواهم.	9,670	33	,000	1,000	,79
10	تعد فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة مهنة محافظ الحسابات.	7,582	33	,000	1,059	,77
11	إن التكوين النظري والتطبيقي الملزم لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين وفق القانون (10-01) كافي للارتقاء بالمهنة.	4,420	33	,000	,824	,44
12	فتح معهد متخصص في تكوين خبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات يسعى لضمان مستقبل المهنة.	6,488	33	,000	1,059	,73
13	إن توافر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي ستحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين.	9,574	33	,000	1,176	,93
14	إن التدريب العملي مع الاستمرارية التكوين لمحافظي الحسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة.	11,025	33	,000	1,118	,91
15	إن إدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل يعد كافيا لتطوير نظام التعليم والتكوين المحاسبيين.	4,492	33	,000	,676	,37
16	يلتزم محافظ الحسابات والخبراء المحاسب بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	4,723	33	,000	,706	,40

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائيSpssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار (T) أقل من (0.05) فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديل لجميع عبارات المحور الثاني، حيث أن التكوين الميداني المتخصص والذي نص عليه القانون (10-01) للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يهدف إلى رفع مستواهم بنسبة (0.79%)، أما فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة مهنة محافظ الحسابات بنسبة (0.77%)، كما أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي ستحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين بنسبة (0.91%)، كما يلتزم محافظ الحسابات وخبراء المحاسبين بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بنسبة (0.40%).

4-2-2-فقرات المحور: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

جدول رقم (17): التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

اختبار عينة واحدة					
الفقـــــرات	قيمة الاختبار =3				
	T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسط	درجة الثقة 95% الدنيا
المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	11,820	33	,000	,95221	,7883

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائيSpssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار (T) للمحور الثاني أقل من (0.05)، مما يعني رفض H0 وقبول H1 أي أنه يتم الاعتماد على التأهيل العلمي والعملي لمحافظي الحسابات في الجزائر.

4-3-للمحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

يوضح جدول (18) اختبار T لمدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع مع معايير التدقيق الدولية.

4-3-1-فقرات المحورالثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

جدول رقم (18): مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

اختبار عينة واحدة						
قيمة الاختبار=3						
الرقم	الفقـــــــرات	T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسط	درجة الثقة 95% الدنيا
17	المعايير الدولية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات.	12,633	33	,000	1,059	,89
18	من الضروري تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.	8,699	33	,000	1,206	,92
19	هناك مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات لابد من أن تكون موافقة لمعايير الدولية للتدقيق.	8,370	33	,000	1,029	,78
20	النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات يتوافق مع محتوى التقارير التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية.	1,864	33	,000	,265	-,02
21	من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق، وذلك بغرض خلق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.	9,816	33	,000	,971	,77
22	يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة	4,446	33	,000	647	35

	مهمة المراجعة، وتوضيح ذلك وفقا لمعايير الدولية.					
23	يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة تبعا للمعايير الدولية للتدقيق.	3,470	33	,000	,588	,24

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائيSpssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار (T) أقل من (0.05) فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديل لجميع عبارات المحور الثاني، حيث أن من الضروري تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية بنسبة (0.92%)، كما توجد مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات تتوافق مع معايير التدقيق الدولية بنسبة (0.78 %) ومن الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق.

4-3-2-فقرات المحور: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

جدول رقم (19): مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

الفقرات	**اختبار عينة واحدة**				
	قيمة الاختبار= 3				
	T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسط	درجة الثقة %95
					الدنيا
المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	11,882	33	,000	,82353	,6825

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاءSpssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار (T) للمحور الثالث أقل من (0.05)، مما يعني رفض H0 وقبول H1 أي أنه تتوافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

5-تحليل الارتباط والانحدار:

يتم الاعتماد على تحليل الارتباط والانحدار من أجل معرفة مدى تأثير المحاور فيما بينها.

5-1-تحليل الارتباط:

من خلال مصفوفة الارتباط المشترك نجد:

جدول رقم (20): تحليل الارتباط

الارتباطات				
		المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين	ارتباط بيرسون	1	,483**	,431*
	مستوى الدلالة		,004	,011
	عدد العينة	34	34	34
المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر	ارتباط بيرسون	,483**	1	,550**
	مستوى الدلالة	,004		,001
	عدد العينة	34	34	34
المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	ارتباط بيرسون	,431*	,550**	1
	مستوى الدلالة	,011	,001	
	عدد العينة	34	34	34

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاء Spssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

-معامل الارتباط بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L2: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر: 0.483، ارتباط طردي ضعيف.

-معامل الارتباط بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L3: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية: 0.43، ارتباط طردي ضعيف.

-معامل الارتباط بين L2: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر و L3: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية: 0.55، ارتباط طردي.

نلاحظ من خلال جدول رقم (20) أن معامل الارتباط طردي ضعيف بالنسبة للمحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين، والمحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر، كذلك بالنسبة لمعامل الارتباط للمحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين، والمحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية طردي ضعيف، أما بالنسبة لمعامل الارتباط للمحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر، والمحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية ارتباط طردي، أي يوجد تأثير بين المحورين L2: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر وL3: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

5-2- تحليل الانحدار:

نعتبر أن L3: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية المستقل و L2 : التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر التابع، نستخرج معادلة الانحدار على النحو التالي:

$$Y=ax+b$$
$$L2= 0.639L3+1.58$$

Y: L2: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

X: L3: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع مع معايير التدقيق الدولية.

بما أن 0.05>مستوى الدلالة (sig) فإن المعلمة a=0.639 مقبولة في النموذج وتتمتع بمعنوية إحصائية.

6-تحليل التباين (إحصائية فيشر F):

يتم الاعتماد على تحليل التبيان باستخدام فيشر (F) لقياس تأثير بين المحاور.

6-1-بين L1 مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L2 التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر:

باستخدام إحصائية فيشر (F) ومن خلال جدول تحليل التباين:

جدول رقم(21): تحليل التبيان بين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

المتغيرات عرض/ إزالة			
نموذج	عرض المتغيرات	حذف المتغيرات	الأسلوب
1	المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية[b]	.	إدراج

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاء Spssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة 0.05> مستوى الدلالة لإحصائية فيشر (F) فإننا نقبل الفرض العدم H0 ونرفض الفرض البديل H1 أي أنه لا يوجد تأثير بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L2: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

جدول رقم (22): تحليل تباين مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

نماذج الارتباط				
نموذج	R	R^2	R^2 ajusté	الخطأ المعياري للتقدير
1	,550[a]	,302	,281	,39841

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاء Spssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة 0.05>مستوى الدلالة لإحصائية فيشر (F) فإننا نقبل فرض العدم H0 ونرفض فرض البديل H1 أي أنه لايوجد أي تأثير بين L1 مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L2: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

6-2-بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L3: مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية:

باستخدام إحصائية فيشر (F) ومن خلال جدول تحليل التبيان:

جدول رقم (23): تحليل التبيان بين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

معاملات[a]					
نمـــــــــــوذج		معاملات لا توحد		معاملات موحدة	T
		A	الخطأ المعياري	الإصدار بيتا	
1	(ثابت)	1,508	,660		2,286
	المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	,639	,172	,550	3,725

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاء Spssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة 0.05> مستوى الدلالة لإحصائية فيشر (F) فإننا نقبل فرض العدم H0 ونرفض فرض البديل H1 أي أنه لا يوجد تأثير بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L3 مدى توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

جدول رقم (24): تحليل التباين بين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

معاملات[a]		
نمـــــــــــــــوذج		مستوى الدلالة
1	(ثابت)	,029
	المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	,001

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاء Spssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة 0.05> مستوى الدلالة لإحصائية فيشر (F) فإننا نرفض فرض العدم H0 ونقبل فرض البديل H1 أنه يوجد تأثير بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L3 : مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

جدول رقم (25): تحليل التباين بين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين والتأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

عامل 1 ANOVA					
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين					
	مجموع مربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
الفريق المشترك بين	3,741	13	,288	1,667	,148
داخل المجموعات	3,453	20	,173		
المجموع	7,195	33			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاء Spssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة 0.05> مستوى الدلالة لإحصائية فيشر (F) فإننا نقبل فرض العدم H0 ونرفض فرض البديل H1 أي أنه لايوجد تأثير بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L2: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

جدول رقم (26): تحليل التباين بين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

عامل 1 ANOVA					
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين					
	مجموع مربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مدلول
الفريق المشترك بين	3,759	10	,376	2,517	,033
داخل المجموعات	3,436	23	,149		
المجموع	7,195	33			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاء Spssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة 0.05> مستوى الدلالة لإحصائية فيشر (F) فإننا نرفض فرض العدم H0 ونقبل فرض البديل H1 أي أنه يوجد تأثير بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L3: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

جدول رقم (27): تحليل التباين بين مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين والتأهيل العلمي والعملي

عامل 1 ANOVA					
المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر					
	مجموع مربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مدلول
الفريق المشترك بين	3,233	10	,323	1,836	,110
داخل المجموعات	4,049	23	,176		
المجموع	7,282	33			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصاء Spssانطلاقا من تفريغ بيانات الاستمارة.

بما أن قيمة 0.05> مستوى الدلالة لإحصائية فيشر (F) فإننا نقبل فرض العدم H0 ونرفض فرض البديل H1 أي أنه لا يوجد تأثير بين L1: مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين و L2: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لمدى توافق تقارير محافظي الحسابات وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية في الجزائر، من خلال الاستبيان الذي تم الاعتماد عليه وتوزيعه على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث قسم الاستبيان إلى ثلاث محاور، فنجد أنه يتم تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وكذلك يتم التأهيل العلمي والعملي لمحافظي الحسابات في الجزائر، يوجد توافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، من خلالها تم الاستخلاص أن تقارير محافظي الحسابات تعد وفقا لمعايير التدقيق.

الخاتمة العامة

تناول الموضوع دراسة وتحليل مدى توافق تقارير محافظي الحسابات وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية في الجزائر، من خلال قياس مدى تطبيق نص القانون (10-01) المتعلق بمهنة محافظ الحسابات وخبراء المحاسبين والتعرف على كفاءة وأهلية محافظي الحسابات علميا وعمليا، وكذا إلى أي مدى تتوافق معايير تقارير محافظي الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق، وبعد الإطلاع على الجانب النظري ومن خلال الدراسة الميدانية يمكن تلخيص النتائج إلى مايلي:

- يساهم القانون (10-01) المنظم لمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين على تحسين ورفع مستوى أداء محافظي الحسابات.

- يقوم القانون (10-01) بتطوير مهنة التدقيق من خلال إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة.

- التكوين الميداني لمحافظي الحسابات يساهم في رفع الكفاءة المهنية .

- توفر المؤهل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات يزيد من كفاءة ورفع مستوى محافظي الحسابات.

- يأخذ محافظ الحسابات بعين الاعتبار عند إعداد التقرير معايير التدقيق الدولية.

- ظهور المرسوم التنفيذي يحدد كيفية إعداد تقارير محافظي الحسابات وفقا لمعايير محددة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

- تبني معايير التدقيق الدولية وحده ليس كافيا في تحسين مهنة التدقيق في الجزائر لابد من إصلاحات ترافق تبني هذه المعايير.

- تعد فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي في التعليم هي أهم وسيلة لرفع كفاءة المورد البشري في ممارسة المهنة.

- عدم وجود الثقافة الكافية في المؤسسات الجزائرية فيما لها وما عليها (الحقوق والواجبات) تجاه الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

– مازلت مهنة التدقيق تحتاج إلى المزيد من التطوير حتى يرقى أداؤها إلى المستوى المقبول، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات المعاصرة التي تواجهها الجزائر.

– إدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل يعد كافيا وتطوير نظام التعليم والتكوين المحاسبين وتحسين ممارسة المهنة.

في ضوء هذه النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فإن أهم الاقتراحات ما يلي:

– المتابعة المستمرة لمحافظي الحسابات التي تم اختيارهم في العمل والإشراف عليهم.

– يعتبر كل من التأهيل العلمي والعملي والخبرة العملية لمحافظ الحسابات من المؤثرات الهامة في جودة التقارير التي يقوم بها بإعدادها، إلا أن الجانب التأهيل العلمي بحاجة للتكوين المستمر من قبل الأساتذة المتخصصين.

– ضرورة تكييف معايير التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

– إعطاء فرص ومجال أوسع للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في عملية وضع وتطوير المعايير والإجراءات المحاسبية.

– صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع متطلبات الدولية للمهنة.

– الاهتمام بالتواصل بين الأكاديميين والمهنيين لتبادل المعارف والخبرات.

– ضرورة تنظيم العديد من الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية وتقريب وجهات النظر للارتقاء بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر.

يمكن وضع بعض الآفاق لهذا البحث من بينها:

– انعكاسات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على تقارير المدقق الخارجي في الجزائر.

– مدى اعتماد المؤسسات الاقتصادية على تقارير محافظي الحسابات المعدة وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

– مدى تأثير فعالية معايير التدقيق الدولية على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.

-محاولة معرفة مدى أثر تطبيق معايير الدولية في الجزائر.

قائمة المراجع

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية:

I- الكتب:

1- بوتين (محمد)، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2005.

2- جمعة أحمد (حلمي)، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

3- دحدوح أحمد (حسين) و(حسين) يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع الجزء 1، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

4- طواهر التهامي (محمد) و(مسعود) صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

5- طواهر التهامي(محمد) و(مسعود) صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.

6-سواد توفيق (زاهرة)، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

7- عبد الله خالد (أمين)، **علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004.

8- التميمي (هادي)، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.

II- الرسائل الجامعية:

1- أطروحة الدكتوراه:

1- الهنيني أحمد (إيمان)، **تطوير نظام للحاكمية المؤسسة في الشركات المساهمة العامة الاردنية لتعزيز إستقلالية مدقق الحسابات**، أطروحة مقدمى لنيل درجة الدكتوراه، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية العليا، الأردن، 2004.

2- حواس (صلاح)، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007.

3- لقليطي (الأخضر)، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر (دراسة تحليلية مقارنة)** ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2015/2014.

4- سايج (فايز)، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر –**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، البليدة، 2015/2014.

5- شريقي (عمر)، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التجارية ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، 2012/2011.

2-مذكرات ماجيستر:

2-1- بن جميلة (محمد)، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010/.2011

2-2-بوقاب (زينب)، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات Rouiba -NCA"**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

2-3-وجدان أحمد (علي)، **دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009.

2-4-الحمود نهار صالح (محمد)، **أثر تعديلات تقرير مدققي الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدمجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، تموز 2011.

2-5-لقليطي (الأخضر)، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة الحالة من خلال الاستبيان**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

2-6-مازون أمين (محمد)، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.

2-7-محي الدين محمود (عمر)، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، المدية، 2008/2007.

2-8-ميلود (عزوز)، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007/2006.

2-9-مناعي (حكيمة) ، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

2-10-خيراني (العيد)، **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية وجباية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

2-11-عميروش (بوبكر)، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا سطيف**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.

2-12-غوالي محمد (بشير) ، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بورقلة CCLS**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004/2003.

3- مذكرات الماستر:

3-1- إغمين (يعقوب)، **أثر المعالجة الآلية للبيانات على فعالية التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المهنيين**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لتيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012./2011

3-2- بن عباس (خيرة) ، **دور المراجع في تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات – دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة –**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.

3-3- هيدوب ليلى (ريمة)، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات – دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.

3-4- حشيشي (نسرين)، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية – دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات–**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012./2011

3-5- محمد راسم (خرف الله)، **دور محافظ الحسابات في تأكيد موثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في جدول سيولة الخزينة دراسة لعينة من محافظي الحسابات في ولايتي بسكرة والجزائر العاصمة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.

III- محاضرات:

- سعيدي يحي، **الإطار القانوني والتنظيمي**، منهجية التدقيق، القسم: علوم التجارية، جامعة المسيلة، 2016/2015.

V- المقالات العلمية:

1- طيطوس (فتحي)، **محافظ الحسابات في الجزائر**، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة د. طاهر مولاي سعيدة، السنة جوان 2013.

2- عزه (الأزهر)، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، العدد 5، جامعة الوادي، السنة 5، 2012.

VI- المؤتمرات والملتقيات:

1-المؤتمرات:

- (براق) محمد وقمان (عمر)، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29-2011/11/30.

1- الملتقيات:

1-1- (محمدي) عبد العالي ، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.

1-2- سايج (فايز) ، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي 13-14 ديسمبر 2011.

1-3- (سيد) محمد وبوعرار (أحمد) شمس الدين،" **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 10-01 (دراسة ميدانية)**"، الملتقى الدولي: مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، سكيكدة.

4-1- خليفة (أحمد) وحسيني (منال)، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة دحلب البليدة ، البليدة، 13-14 ديسمبر.

VII- اصدارات والنصوص التشريعية:

1-اصدارات:

- **إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء 1، الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، طبعة 2010.

2-النصوص التشريعية:

2-1- قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

2-2- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 /2011/01، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، بالجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم 07، المادة 2.

2-3- **قرار حدد محتوى معايير التقارير محافظي الحسابات**،المؤرخ في 24 يونيو 2013، الصادر بتاريخ 2014/04/30، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 24.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1- Lionnel. C et Gerard. V, **Audit et control unterne, aspeets financiers**, opération et stratégiques, 4eme edition dalloze, paris, 1992.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,832	23

Test-t

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,85	1,059	,000	33	10,289	يساهم القانون)10-01(المنظم لمهنة محافظي الحسابات في حال تطبيقه برفع مستوى مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها.
,71	,941	,000	33	8,461	تطبيق القانون المنظم للمهنة)10-01(يساهم في الرفع من كفاءة الخدمات المحاسبية.
,61	,794	,000	33	8,604	يعتبر التطبيق الحالي للقانون)10-01(وسيلة لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

القانون)10-01(يساعد مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات.	7,490	33	,000	1,000	,73
إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المراجعة في الجزائر.	3,941	33	,000	,794	,38
إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل ممارسة المراجعة في الجزائر.	7,582	33	,000	1,059	,77
استحداث القانون)10-01(مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بمرسوم) 11-32 (الذي يعالج معايير إعداد التقارير.	8,158	33	,000	,853	,64
يلتزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه.	7,194	33	,000	1,029	,74

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,7783	,94118	,000	33	11,753	المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون)10-01(في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence Inférieure	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
,79	1,000	,000	33	9,670	إن التكوين الميداني المتخصص والذي نص عليه القانون)10-01(للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يهدف إلى رفع مستواهم.

تعد فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة مهنة محافظ الحسابات.	7,582	33	,000	1,059	,77
إن التكوين النظري والتطبيقي الملزم لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين وفق القانون)10-01(كافي للارتقاء بالمهنة.	4,420	33	,000	,824	,44
فتح معهد متخصص في تكوين خبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات يسعى لضمان مستقبل المهنة.	6,488	33	,000	1,059	,73
إن توافر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي ستحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين.	9,574	33	,000	1,176	,93
إن التدريب العملي مع الاستمرارية التكوين لمحافظي الحسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة	11,025	33	,000	1,118	,91

إن إدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل يعد كافيا لتطوير نظام التعليم والتكوين المحاسبيين.	4,492	33	,000	,676	,37
يلتزم محافظ الحسابات والخبراء المحاسب بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	4,723	33	,000	,706	,40

Test sur échantillon unique					
	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المعايير الدولية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات.	12,633	33	,000	1,059	,89
من الضروري تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.	8,699	33	,000	1,206	,92

هناك مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات لابد من أن تكون موافقة لمعايير الدولية للتدقيق.	8,370	33	,000	1,029	,78
النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات يتوافق مع محتوى التقارير التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية.	1,864	33	,071	,265	-,02
من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق، وذلك بغرض خلق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.	9,816	33	,000	,971	,77
يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراجعة، وتوضيح ذلك وفقا لمعايير الدولية.	4,446	33	,000	,647	,35
يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة تبعا للمعايير الدولية للتدقيق.	3,470	33	,001	,588	,24

A facteur 1

ANOVA à 1 facteur					
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون)10-01(في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين					
	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,741	13	,288	1,667	,148
Intra-groupes	3,453	20	,173		
Total	7,195	33			

A facteur 1

ANOVA à 1 facteur					
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون)10-01(في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين					
	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,759	10	,376	2,517	,033
Intra-groupes	3,436	23	,149		
Total	7,195	33			

A facteur 1

ANOVA à 1 facteur					
المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر					
	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,233	10	,323	1,836	,110
Intra-groupes	4,049	23	,176		
Total	7,282	33			

- **اختبار الفرضية الأولى:**

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,7783	,94118	,000	33	11,753	المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون)10-01(في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

- **اختبار الفرضية الثانية:**

Test sur échantillon unique

Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,7883	,95221	,000	33	11,820	المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

- **اختبار الفرضية الثالثة:**

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3				
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية	11,882	33	,000	,82353	,6825

Tests non paramétriques

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de 01-10(يساهم القانون المنظم لمهنة محافظي الحسابات في حال تطبيقه برفع مستوى مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها.) est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,60.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
2	La distribution de تطبيق القانون المنظم للمهنة(01-10) يساهم في الرفع من كفاءة الخدمات المحاسبية. est normale avec une moyenne de 3,94 et un écart-type de 0,65.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	La distribution de يعتبر التطبيق الحالي للقانون)01-10(وسيلة لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر. est normale avec une moyenne de 3,79 et un écart-type de 0,54.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
4	La distribution de يساعد القانون)01-10(مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات. est normale avec une moyenne de 4,00 et un écart-type de 0,78.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,017	Rejeter l'hypothèse nulle.
5	La distribution de إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المراجعة في الجزائر. est normale avec une moyenne de 3,79 et un écart-type de 1,17.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,004	Rejeter l'hypothèse nulle.
6	La distribution de إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات سيساهم في تفعيل ممارسة المراجعة في الجزائر. est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,81.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,045	Rejeter l'hypothèse nulle.
7	La distribution de 10(استحداث القانون)01 مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بمرسوم(11-32) الذي يعالج معايير إعداد التقارير. est normale avec une moyenne de 3,85 et un écart-type de 0,61.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
8	La distribution de يلتزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه. est normale avec une moyenne de 4,03 et un écart-type de 0,83.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,010	Rejeter l'hypothèse nulle.
9	La distribution de إن التكوين الميداني المتخصص والذي نص عليه القانون)01-10(للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يهدف إلى رفع مستواهم est normale avec une moyenne de 4,00 et un écart-type de 0,60.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de significatior
05.

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
10	La distribution de تعد فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة مهنة محافظ الحسابات . est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,81.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,045	Rejeter l'hypothèse nulle.
11	La distribution de إن التكوين النظري والتطبيقي الملزم لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين وفق القانون)10-01(كافي للارتقاء بالمهنة. est normale avec une moyenne de 3,82 et un écart-type de 1,09.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,039	Rejeter l'hypothèse nulle.
12	La distribution de فتح معهد متخصص في تكوين خبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات يسمى لضمان مستقبل المهنة. est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,95.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,072	Retenir l'hypothèse nulle.
13	La distribution de إن توافر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي سيحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين. est normale avec une moyenne de 4,18 et un écart-type de 0,72.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
14	La distribution de إن التدريب العملي مع الإستمرارية التكوين لمحافظي الحسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة est normale avec une moyenne de 4,12 et un écart-type de 0,59.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
15	La distribution de إن إدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل يعد كافيا لتطوير نظام التعليم والتكوين المحاسبين. est normale avec une moyenne de 3,68 et un écart-type de 0,88.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,006	Rejeter l'hypothèse nulle.
16	La distribution de يلتزم محافظ الحسابات والخبراء المحاسب بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة. est normale avec une moyenne de 3,71 et un écart-type de 0,87.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,029	Rejeter l'hypothèse nulle.
17	La distribution de المعايير الدولية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات. est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,49.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification 05.

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
18	La distribution de من الضروري تحقيق توافق بين الشفق في الجزائر مع معايير الشفق الأولية. est normale avec une moyenne de 4,21 et un écart-type de 0,81.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,009	Rejeter l'hypothèse nulle.
19	La distribution de هناك مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات لابد من أن تكون موافقة لمعايير الأولية للشفق. est normale avec une moyenne de 4,03 et un écart-type de 0,72.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,027	Rejeter l'hypothèse nulle.
20	La distribution de النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات يتوافق مع محتوى التقارير التي est نصت عليها معايير الشفق الأولية. normale avec une moyenne de 3,26 et un écart-type de 0,83.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
21	La distribution de من الضروري تكييف الشفق في الجزائر مع الواقع الأولي للشفق، وذلك بفرض خلق توافق بين الشفق في الجزائر est normale avec والمعايير الأولية للشفق. une moyenne de 3,97 et un écart-type de 0,58.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
22	La distribution de يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراجعة وتوضيح ذلك est normale avec وفقا لمعايير الأولية. une moyenne de 3,65 et un écart-type de 0,85.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
23	La distribution de يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة تبعا للمعايير est normale avec une الأولية للشفق. moyenne de 3,59 et un écart-type de 0,99.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,152	Retenir l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification 05.

جامعة محمد بوضياف – المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان البحث

بعد التحية

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي ستجريها الباحثة للحصول على شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق من خلال مذكرتها تحت عنوان: **مدى توافق تقارير محافظي الحسابات وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية في الجزائر** .

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد إمكانية إعداد التقارير وفقا لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر وإعداد التقارير وفقا للمعايير المتعارف عليها، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودنا بها في تحقيق أهداف البحث، لذا ألتمس منكم الإجابة على الأسئلة بصدق وموضوعية، مع العلم بأن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط، وسيكون موضع السرية التامة، مع الشكر لحسن تعاونكم واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي.

وللإجابة على الأسئلة وضع علامة × في الخانة المناسبة.

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1-المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجيستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

2-الوظيفة: محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐ محاسب معتمد ☐ استاذ جامعي ☐

3-الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 6 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون (10-01) في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

الرقم	العبـــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساهم القانون (10-01) المنظم لمهنة محافظي الحسابات في حال تطبيقه برفع مستوى مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها.					
2	تطبيق القانون المنظم للمهنة(10-01) يساهم في الرفع من كفاءة الخدمات المحاسبية.					
3	يعتبر التطبيق الحالي للقانون (10-01) وسيلة لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.					
4	القانون (10-01) يساعد مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات.					
5	إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المراجعة في الجزائر.					
6	إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل ممارسة المراجعة في الجزائر.					
7	استحداث القانون (10-01) مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بمرسوم(11-32) الذي يعالج معايير إعداد التقارير.					
8	يلتزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه.					

المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

الرقم	العـــبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
9	إن التكوين الميداني المتخصص والذي نص عليه القانون (10-01) للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يهدف إلى رفع مستواهم.					
10	تعد فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة مهنة محافظ الحسابات .					
11	إن التكوين النظري والتطبيقي الملزم لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين وفق القانون (10-01) كافي للارتقاء بالمهنة.					
12	فتح معهد متخصص في تكوين خبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات يسعى لضمان مستقبل المهنة.					
13	إن توافر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي ستحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين.					
14	إن التدريب العملي مع الاستمرارية التكوين لمحافظي الحسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة.					
15	إن إدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل يعد كافيا لتطوير نظام التعليم والتكوين المحاسبيين.					
16	يلتزم محافظ الحسابات والخبراء المحاسب بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.					

المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
17	المعايير الدولية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات.					
18	من الضروري تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.					
19	هناك مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات لابد من أن تكون موافقة لمعايير الدولية للتدقيق.					
20	النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات يتوافق مع محتوى التقارير التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية.					
21	من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق، وذلك بغرض خلق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.					
22	يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراجعة، وتوضيح ذلك وفقا لمعايير الدولية.					
23	يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة تبعا للمعايير الدولية للتدقيق.					

الملحق رقم(2): قائمة الأساتذ المحكمين للاستبيان

الرقم	الأستاذ	الرتبـة	الإمضاء
(1)	عاشور بدار	أستاذ محاضر (ب)	
(2)	رشيد عريوة	استاذ مساعد أ	
(3)	بن واضح الهاشمي	الدكتور الهاشمي بن واضح	
(4)	محمد العيد ختيم	استاذ مساعد	

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,832	23

Test-t

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,85	1,059	,000	33	10,289	يساهم القانون)10-01(المنظم لمهنة محافظي الحسابات في حال تطبيقه برفع مستوى مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها.
,71	,941	,000	33	8,461	تطبيق القانون المنظم للمهنة)10-01(يساهم في الرفع من كفاءة الخدمات المحاسبية.
,61	,794	,000	33	8,604	يعتبر التطبيق الحالي للقانون)10-01(وسيلة لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

القانون)10-01(يساعد مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات.	7,490	33	,000	1,000	,73
إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المراجعة في الجزائر.	3,941	33	,000	,794	,38
إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ستساهم في تفعيل ممارسة المراجعة في الجزائر.	7,582	33	,000	1,059	,77
استحداث القانون)10-01(مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بمرسوم) 11-32 (الذي يعالج معايير إعداد التقارير.	8,158	33	,000	,853	,64
يلتزم المدقق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه.	7,194	33	,000	1,029	,74

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,7783	,94118	,000	33	11,753	المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون)10-01(في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence Inférieure	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
,79	1,000	,000	33	9,670	إن التكوين الميداني المتخصص والذي نص عليه القانون)10-01(للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يهدف إلى رفع مستواهم.

تعد فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة مهنة محافظ الحسابات.	7,582	33	,000	1,059	,77
إن التكوين النظري والتطبيقي الملزم لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين وفق القانون)10-01(كافي للارتقاء بالمهنة.	4,420	33	,000	,824	,44
فتح معهد متخصص في تكوين خبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات يسعى لضمان مستقبل المهنة.	6,488	33	,000	1,059	,73
إن توافر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي ستحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين.	9,574	33	,000	1,176	,93
إن التدريب العملي مع الاستمرارية التكوين لمحافظي الحسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة	11,025	33	,000	1,118	,91

إن إدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل يعد كافيا لتطوير نظام التعليم والتكوين المحاسبيين.	4,492	33	,000	,676	,37
يلتزم محافظ الحسابات والخبراء المحاسب بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	4,723	33	,000	,706	,40

Test sur échantillon unique					
	Valeur du test = 3				
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
المعايير الدولية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات.	12,633	33	,000	1,059	,89
من الضروري تحقيق توافق بين التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.	8,699	33	,000	1,206	,92

هناك مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المهنية لمحافظي الحسابات لابد من أن تكون موافقة لمعايير الدولية للتدقيق.	8,370	33	,000	1,029	,78
النموذج الحالي لتقرير محافظ الحسابات يتوافق مع محتوى التقارير التي نصت عليها معايير التدقيق الدولية.	1,864	33	,071	,265	-,02
من الضروري تكييف التدقيق في الجزائر مع الواقع الدولي للتدقيق، وذلك بغرض خلق توافق بين التدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق.	9,816	33	,000	,971	,77
يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراجعة، وتوضيح ذلك وفقا لمعايير الدولية.	4,446	33	,000	,647	,35
يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة تبعا للمعايير الدولية للتدقيق.	3,470	33	,001	,588	,24

A facteur 1

ANOVA à 1 facteur					
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون)10-01(في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين					
	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,741	13	,288	1,667	,148
Intra-groupes	3,453	20	,173		

Total	7,195	33			

A facteur 1

ANOVA à 1 facteur					
المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون)10-01(في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين					
	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,759	10	,376	2,517	,033
Intra-groupes	3,436	23	,149		
Total	7,195	33			

A facteur 1

ANOVA à 1 facteur					
المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر					
	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	3,233	10	,323	1,836	,110
Intra-groupes	4,049	23	,176		
Total	7,282	33			

- **اختبار الفرضية الأولى:**

Test sur échantillon unique					
Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,7783	,94118	,000	33	11,753	المحور الأول: مدى تطبيق نص القانون)10-01(في المتعلق بمهنة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين

- **اختبار الفرضية الثانية:**

Test sur échantillon unique

Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,7883	,95221	,000	33	11,820	المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات في الجزائر

- اختبار الفرضية الثالثة:

Test sur échantillon unique

Valeur du test = 3					
Intervalle de confiance 95% de la différence	Différence moyenne	Sig. (bilatérale)	Ddl	T	
Inférieure					
,6825	,82353	,000	33	11,882	المحور الثالث: مدى توافق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

Tests non paramétriques

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de Q1-10(يساهم القانون المنظم لمهنة محافظي الحسابات في حال تطبيقه برفع مستوى مهنة محافظ الحسابات وجودة مخرجاتها.) est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,60.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
2	La distribution de تطبيق القانون المنظم للمهنة(Q1-10)يساهم في الرفع من كفاءة الخدمات المحاسبية. est normale avec une moyenne de 3,94 et un écart-type de 0,65.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
3	La distribution de يعتبر التطبيق الحالي للقانون)Q1-10(وسيلة لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر. est normale avec une moyenne de 3,79 et un écart-type de 0,54.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
4	La distribution de يساعد القانون)Q1-10(مستخدمي تقارير محافظي الحسابات على اتخاذ القرارات. est normale avec une moyenne de 4,00 et un écart-type de 0,78.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,017	Rejeter l'hypothèse nulle.
5	La distribution de إعادة هيكلة دور المجلس الوطني للمحاسبة سيساهم في تحسين واقع الممارسة المراجعة في الجزائر. est normale avec une moyenne de 3,79 et un écart-type de 1,17.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,004	Rejeter l'hypothèse nulle.
6	La distribution de إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات سيساهم في تفعيل ممارسة المراجعة في الجزائر. est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,81.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,045	Rejeter l'hypothèse nulle.
7	La distribution de استحداث القانون)Q1-10(مجموعة من التقارير لمحافظ الحسابات بمرسوم) 11-32 (الذي يعالج معايير إعداد التقارير. est normale avec une moyenne de 3,85 et un écart-type de 0,61.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
8	La distribution de يلتزم الدقيق بإعداد التقارير المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه. est normale avec une moyenne de 4,03 et un écart-type de 0,83.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,010	Rejeter l'hypothèse nulle.
9	La distribution de إن التكوين الميداني المتخصص والذي نص عليه القانون)Q1-10(للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات يهدف إلى رفع مستواهم est normale avec une moyenne de 4,00 et un écart-type de 0,60.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de significatior
05.

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
10	La distribution de تعد فكرة التقارب بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي أهم وسيلة لرفع كفاءة ممارسة مهنة محافظ الحسابات . est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,81.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,045	Rejeter l'hypothèse nulle.
11	La distribution de إن التكوين النظري والتطبيقي الملزم لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين وفق القانون)10-01(كافي للارتقاء بالمهنة. est normale avec une moyenne de 3,82 et un écart-type de 1,09.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,039	Rejeter l'hypothèse nulle.
12	La distribution de فتح معهد متخصص في تكوين خبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات يسمى لضمان مستقبل المهنة. est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,95.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,072	Retenir l'hypothèse nulle.
13	La distribution de إن توافر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي سيحقق في مجملها مستوى الكفاءة اللازمة لمحافظ الحسابات والخبراء المحاسبين. est normale avec une moyenne de 4,18 et un écart-type de 0,72.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
14	La distribution de إن التدريب العملي مع الإستمرارية التكوين لمحافظي الحسابات من شأنه أن يسهل عليه ممارسة المهنة est normale avec une moyenne de 4,12 et un écart-type de 0,59.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.
15	La distribution de إن إدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل يعد كافيا لتطوير نظام التعليم والتكوين المحاسبين. est normale avec une moyenne de 3,68 et un écart-type de 0,88.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,006	Rejeter l'hypothèse nulle.
16	La distribution de يلتزم محافظ الحسابات والخبراء المحاسب بإجراء التربصات حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة. est normale avec une moyenne de 3,71 et un écart-type de 0,87.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,029	Rejeter l'hypothèse nulle.
17	La distribution de المعايير الدولية للتدقيق ستساعد مستخدمي تقرير محافظ الحسابات على اتخاذ القرارات. est normale avec une moyenne de 4,06 et un écart-type de 0,49.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification 05.

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
18	La distribution de من الضروري تحقق توافق بين الواقع في الجزائر مع معايير الواقع est normale avec une moyenne de 4,21 et un écart-type de 0,81.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,009	Rejeter l'hypothèse nulle.
19	La distribution de هناك مجموعة من المعايير التي تضبط المدارسة المهنية لمحافظي الحسابات لابد من أن تكون موافقة لمعايير الواقع est normale avec une moyenne de 4,03 et un écart-type de 0,72.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,027	Rejeter l'hypothèse nulle.
20	La distribution de النموذج المحلي لتقرير محافظ الحسابات يتوافق مع محتوى التقارير التي est نصت عليها معايير الواقع normale avec une moyenne de 3,28 et un écart-type de 0,83.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
21	La distribution de من الضروري تكيف الواقع في الجزائر مع الواقع الدولي وذلك بفرض خلق توافق بين الواقع في الجزائر est normale avec والمعايير الدولية للواقع. une moyenne de 3,97 et un écart-type de 0,58.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,001	Rejeter l'hypothèse nulle.
22	La distribution de يشير محافظ الحسابات إلى أهداف وطبيعة مهمة المراجعة وتوضيح ذلك est normale avec وفقا لمعايير الدولية. une moyenne de 3,65 et un écart-type de 0,85.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,003	Rejeter l'hypothèse nulle.
23	La distribution de يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات الضرورة حول سير شؤون الشركة تبعا للمعايير est normale avec une الدولية للواقع. moyenne de 3,59 et un écart-type de 0,99.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique	,152	Retenir l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau de signification 05.