

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
فرع: علوم المالية  
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة  
رقم: .....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب(ة):

ريغي خولة

كريم هجيرة

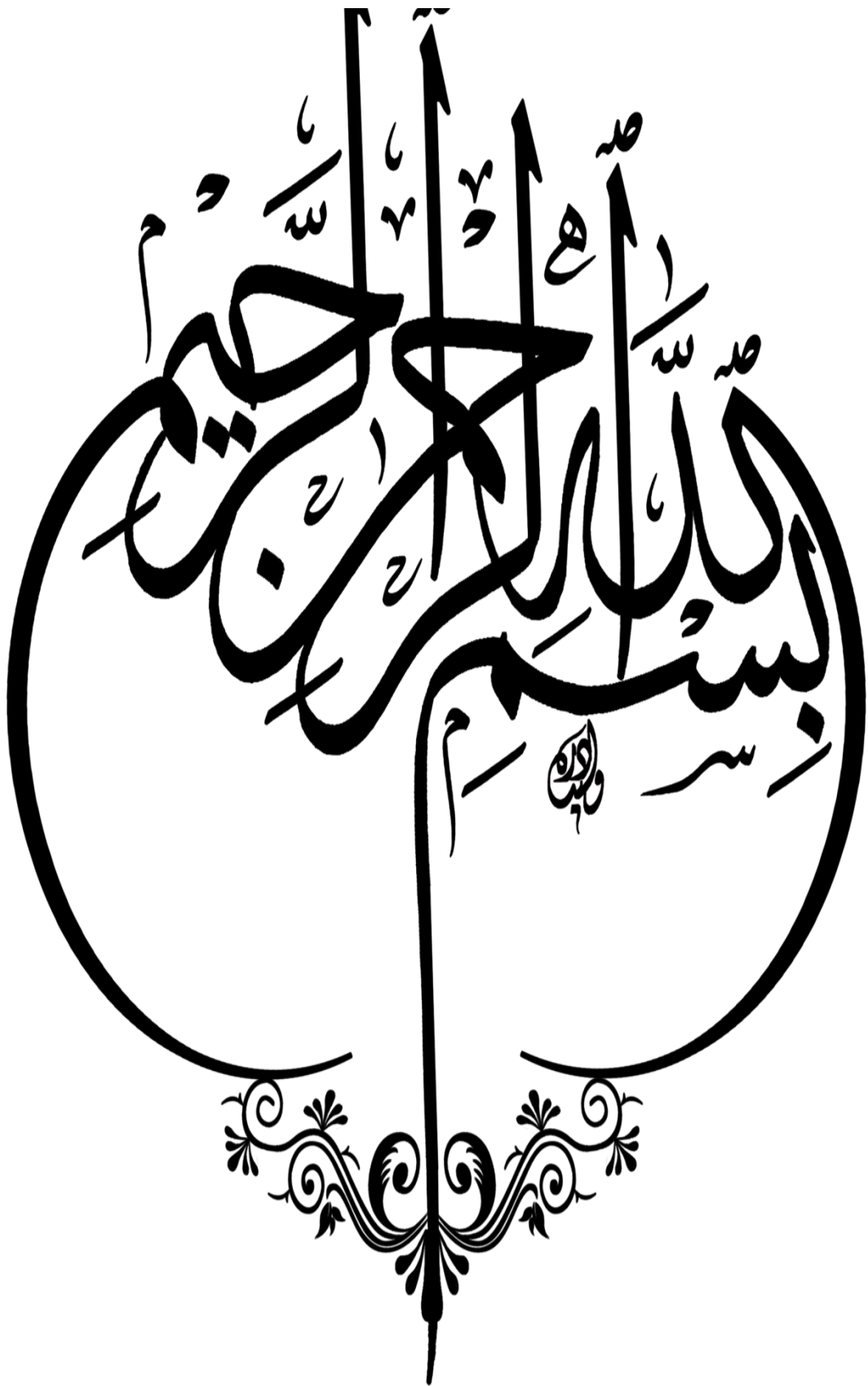
تحت عنوان

مدى ملاءمة معايير التدقيق الجزائرية للواقع  
المهني في الجزائر - دراسة ميدانية-

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
		رئيسا
د. لقلبي الاخضر		مشرفا ومقررا
		مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021



## شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا طريق العلم ووقفنا  
لإتمام هذا العمل المتواضع  
نشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا البحث  
من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة أو  
ابتسامة صادقة.

نتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف  
لقليطي الأخضر على كل ما قدمه لنا من  
توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء  
موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة  
كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة  
المناقشة الموقرة

ومسك الختام نسدي عبارات العرفان إلى كل  
من مد لنا يد المساعدة لإنجاز هذا العمل.

## إهداء

إلى من قال فيهما سبحانه وتعالى "  
وبالوالدين إحساناً". أُمي الحنون فرحة عمري  
ونور حياتي حفظها الله.

إلى أبي الغالي الذي رباني على الإيمان  
وأنار لي درب العلم والإحسان حفظه الله.

إلى إخوتي صلاح، حسين، عبد الله، إلهام  
حفظهم الله.

إلى كل من جمعني بهم القدر وكانوا رفاق  
الدرب صديقاتي وزميلاتي.

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل  
الجزائر.

إلى كل باحث وطالب علم أهدي ثمرة  
جهدي.

هجيرة

## إهداء

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة  
حب إلى من كلت أنامله ليقدم لي لحظة  
سعادة.

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي  
طريق العلم

إلى القلب الكبير والدي العزيز

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض والدتي الحبيبة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة

إلى رياحين حياتي صديقاتي الغاليات

(فطيمة، خولة، ياسمين)

خولة

خولة

## فهرس المحتويات

شكر وتقدير

إهداء

مقدمة:.....أ.

### الفصل الأول: عموميات حول التدقيق

7	تمهيد:.....
8	المبحث الأول: ماهية التدقيق.....
8	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه.....
10	المطلب الثاني: أنواع التدقيق.....
12	المطلب الثالث: فروض التدقيق.....
15	المبحث الثاني: معايير التدقيق.....
15	المطلب الأول: المعايير العامة.....
17	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.....
18	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.....
20	المبحث الثالث: معايير التدقيق الدولية.....
20	المطلب الأول: مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية.....
22	المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية.....
26	خلاصة الفصل.....

### الفصل الثاني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر

32	تمهيد:.....
33	المبحث الأول: مهنة التدقيق في الجزائر.....
33	المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر.....
35	المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.....
38	المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية.....
41	المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية.....
41	المطلب الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية.....
44	المطلب الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية.....
46	المطلب الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية.....
48	خلاصة الفصل.....

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

50	تمهيد .....
51	المبحث الأول: منهجية الدراسة.....
51	المطلب الأول: عينة الدراسة وخصائصها.....
51	1- عينة الدراسة.....
51	2- خصائص عينة الدراسة.....
53	المطلب الثاني: استبانة الدراسة.....
53	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة.....
54	المطلب الرابع: صدق وثبات الاستبانة.....
55	المبحث الثاني: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة.....
55	المطلب الأول: اختبار وتحليل الفرضية الأولى.....
55	المطلب الثاني: اختبار وتحليل الفرضية الثانية.....
56	المطلب الثالث: اختبار وتحليل الفرضية الثالثة.....
58	خلاصة الفصل.....
60	خاتمة.....
62	قائمة المراجع.....
	فهرس المحتويات.....

Erreur ! Signet non défini.....

## قائمة الجداول

- جدول 1: يوضح معايير التدقيق الدولية ومختلف تصنيفاتها..... 22
- جدول 2: توزيع عينة الدراسة..... 51
- جدول 3: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس..... 51
- جدول 4: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر..... 52
- جدول 5: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي..... 52
- جدول 6: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة..... 53
- جدول 7: نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ..... 55
- جدول 8: نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ..... 56
- جدول 9: نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ..... 56

## المخلص

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى ملاءمة معايير التدقيق الجزائرية للواقع المهني في الجزائر، حيث احتوت هذه الدراسة على الإطار النظري الذي تم التطرق فيه إلى عموميات حول التدقيق، واقع مهنة التدقيق في الجزائر، ومعايير التدقيق الجزائرية، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الكتب، المذكرات، مجلات، قرارات، وقد تم تصميم استبيان تم توزيعه على مجتمع المدققين والبالغ عدده (120) استمارة وقد تم استرجاع (85) استمارة والتي تمت الدراسة عليها.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين في الجزائر يلتزمون بمعايير التدقيق المتعارف عليها (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير التقرير).

**الكلمات المفتاحية: التدقيق، معايير التدقيق الجزائرية.**

## Abstract

This research aims to find out the suitability of the Algerian auditing standards to the professional reality in Algeria, as this study contained the theoretical framework in which the generalities about auditing, the reality of the audit profession in Algeria, and the Algerian auditing standards were discussed, depending on a group of books, notes, journals, decisions, and a questionnaire was designed and distributed to the community of reviewers, which numbered (120) forms, and (85) forms were completed study on it.

The study concluded that auditors in Algeria adhere to the generally accepted auditing standards (general standards. Fieldwork standards, report standards.)

**Keywords:** auditing, Algerian auditing standards.

---

---

# مقدمة

---

---

## مقدمة:

نظرا للتطور التكنولوجي والاقتصادي الذي شهده العالم أدى إلى تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وتعدد نشاطها ووظائفها وأهدافها، هذا ما فرض عليها ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها، ومن أجل أن تتحكم المؤسسة في نشاطها استلزم عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على اتخاذ القرار ومن بين أهم هذه الوسائل التدقيق المحاسبي حيث ظهر هذا الأخير مع التطورات والتغيرات التي شهدها الاقتصاد العالمي وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية ورؤوس أموالها وذلك ما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير وظهرت مخاوف أصحاب الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة وذلك ما تطلب لجوء أصحاب الأموال إلى ما يسمى بالمدقق ليضمن الملاك عن نتيجة أموال المستثمرة، ومن هذه الأخيرة أصبحت المؤسسة في حاجة ملحة إلى وظيفة التدقيق المحاسبي التي تساعد في تزويد مختلف الأطراف المعنية بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات على أسس معينة.

ومن أجل الوصول إلى أعلى درجات الثقة في القوائم المالية، وإلى الجودة في عملية التدقيق سعت الهيئات المهنية والمنظمات الدولية وعلى رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مثلا بلجنة التدقيق الدولية IAPC وغيرها من اللجان المنبثقة عنه إلى إصدار جملة من الإرشادات والإجراءات الحديثة التي تتماشى مع الواقع الاقتصادي العالمي ممثلة في معايير التدقيق الدولية التي تسعى لتوحيد الممارسات في مجال مهنة التدقيق المحاسبي والتي من خلال تطبيقها يمكن الوصول إلى الجودة في التدقيق وجودة مخرجات عملية التدقيق.

حيث سعت العديد من دول العالم إلى تبني هذه المعايير والعمل بها من أجل إعطاء التدقيق البعد الدولي وتوحيد الممارسات في مجال مهنة التدقيق المحاسبي، والجزائر كباقي الدول أبدت اهتمامها بهذه المهنة بعد الاستقلال خاصة مع سعيها ورغبتها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، حيث حاولت إعطائها إطارا قانونيا من خلال إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث قامت أيضا بإصدار عدة مقررات تتضمن مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية والمستوحاة من معايير التدقيق الدولية، من أجل تحقيق التوافق الدولي ولممارسة المهنة بما تتوافق هذه المعايير والتخلي عن الممارسات المعمول بها سابقا في مجال تدقيق

حسابات المؤسسات الاقتصادية والمصادقة على قوائمها المالية التي لا تستند على معايير وقواعد واضحة.

**1- إشكالية الدراسة:** ومن خلال ما سبق فقد حاولنا صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كالآتي:

**ما مدى ملاءمة معايير التدقيق الجزائرية NAA للواقع المهني في الجزائر؟**

وللإجابة على هذه الإشكالية فقد قمنا بوضع بعض التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو الإطار النظري لمهنة التدقيق؟
- ما هي معايير التدقيق الدولية وفيما تكمن أهميتها وفيما يتمثل مضمونها؟
- ما هي أهم المنظمات والهيئات المسيرة لمهنة التدقيق في الجزائر؟

## 2- الفرضيات

تتمثل الفرضية العامة للبحث فيما يلي: لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

أما الفرضيات الجزئية هي:

- الفرضية الجزئية الأولى،  $H_0$ : لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بمعايير العامة للتدقيق.
- الفرضية الجزئية الثانية،  $H_0$ : لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بمعايير العمل الميداني.
- الفرضية الجزئية الثالثة،  $H_0$ : لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بمعايير التقارير العامة.

**3- أهداف الدراسة:** من الأهداف التي نسعى إليها من خلال الدراسة:

- محاولة تشخيص الواقع النظري لمهنة التدقيق.
- محاولة إبراز مضمون معايير التدقيق الدولية.
- معرفة مدى ملاءمة معايير التدقيق الجزائرية للواقع المهني.

## 4- مبررات اختيار الموضوع

- تلاءم موضوع البحث مع تخصصنا العلمي.
- موضوع البحث يعد من المواضيع المعاصرة ويعد من مواضيع الساعة.
- التعرف على واقع معايير التدقيق الجزائرية.

## 5- الدراسات السابقة

- دراسة لقلبي الأخضر سنة 2015 ، التي تتمثل في أطروحة دكتوراه بعنوان "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني في الجزائر" حيث هدفت هاته الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية بالجزائر من خلال معرفة مدى التزام المراجعين بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وكذا معرفة مدى أهمية معايير المراجعة الدولية بالبيئة الجزائرية، ومدى ملاءمة تلك المعايير للواقع المهني بالجزائر، ومن بين النتائج التي توصلت إليها هاته الدراسة أن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة في الجزائر يتطلب العديد من التحضيرات، التي هي بمثابة أسس لتطبيق المعايير وتطوير المهنة، وهي إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ووضع قواعد السلوك المهني، وتحديث قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بما يتلاءم مع بيئة الأعمال في الجزائر، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن معايير المراجعة المطبقة في الجزائر لا تتوافق مع الواقع المهني في الفحص والمراجعة، وذلك نتيجة لعدم تحديثها وتطويرها، كما أنها لم تحتوي على العديد من المجالات والمواضيع الحديثة والتي تتطلب معايير خاصة لمعالجتها.
- دراسة عماد مرجانة سنة 2017، التي تتمثل في مذكرة ماستر بعنوان "دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، حيث احتوت هذه الدراسة على الإطار النظري الذي تم التطرق فيه إلى جودة التدقيق، معايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق الجزائرية، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الكتب، المذكرات، المراسيم والقوانين، مواقع إلكترونية، كما اعتمد الباحث أيضا في تحليل نتائج الدراسة التطبيقية على الاستبيان الذي وزع بطريقة مباشرة على أفراد عينة الدراسة (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، أكاديميين). ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن جودة التدقيق لها العديد من العوامل المؤثرة فيها، وأن الاعتماد على معايير التدقيق أثناء عملية التدقيق سيكون له أثر إيجابي ومباشر في تحسين جودة التدقيق.
- دراسة ضويفي حمزة، عنون فؤاد سنة 2020، التي تتمثل في مقال بعنوان "مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA" حيث هدفت الدراسة إلى عرض المعايير الجزائرية للتدقيق التي أصدرتها الجزائر ابتداء من 2016، وهذا من خلال توضيح محتوى هذه المعايير

بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموزع على عينة من المهنيين.

وخلصت الدراسة إلى أن المعايير الجزائرية للتدقيق مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق مع وجود بعض الاختلافات التي ليس لها تأثير على محتوى المعايير وإنما الاختلاف كان في المصطلحات فقط، أما في الجانب التطبيقي تبين أن المهنيون يحاولون الالتزام قدر الإمكان بالمعايير الجزائرية للتدقيق عند القيام بمهامهم وعند إبداء الرأي.

- دراسة فردوس شمال سنة 2018، التي تتمثل في مذكرة ماستر بعنوان " تقييم منهجية المراجعة في ظل معايير التدقيق الجزائرية " حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقييم منهجية المراجعة في ظل معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت خلال سنتي 2016 و 2017، ولجمع البيانات تم استخدام المنهج الوصفي التاريخي والاستقرائي ولمعالجة هذه البيانات تم تحليلها وتفسيرها. ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن معايير المراجعة الجزائرية جاءت بناء على الحاجة إليها، وإصدار هذه المعايير يتوافق مع البيئة الاقتصادية الوطنية الحالية، وكذلك وجود استيعاب والالتزام من قبل مراجعي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية.

- دراسة بوحته علي، زعيتر خير الدين سنة 2019، التي تتمثل في مذكرة ماستر بعنوان " مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA " حيث هدفت إلى الكشف عن مدى التزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA في هذا الإطار تم الاستعانة بالمنهج الوصفي والاستدلالي المدعم بالدراسة الميدانية المطبقة للاستبيان على عينة من محافظي الحسابات بمدينة المسيلة وبرج بوعرييج، وتوصلت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر وغير إقراي، كما أنهم يواجهون صعوبات في ذلك متعاملين معها بخبراتهم المتراكمة.

## 6- أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة من أنها تبحث عن موضوع على قدر كبير من الأهمية وهو معايير التدقيق ومدى ملاءمتها للواقع المهني في الجزائر على أساس أن هذه المعايير حديثة الإصدار ولم يتم دراستها أو التطرق إليها سابقا.

## 7- هيكل الدراسة

نظرا إلى الإشكالية الرئيسية، فإن الدراسة يتم تقسيمها إلى ثلاثة فصول، في الفصل الأول يتم التعرض إلى الإطار النظري لمهنة التدقيق بدءا بالتطور التاريخي ومفهوم التدقيق وأنواعه وفروضه، كما يتم معالجة معايير التدقيق بالإضافة إلى المعايير الدولية للتدقيق.

أما في الفصل الثاني، تم عرض واقع مهنة التدقيق في الجزائر بدءا بتطورها التاريخي والهيئات المنظمة لها بالإضافة إلى اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية، كما يتم معالجة أهم إصدارات معايير التدقيق الجزائرية.

أما بالنسبة للفصل الثالث، فخصص للدراسة الميدانية لاختبار الفرضيات القائمة والمتمثلة في الفرضية الأولى والتي تقيس مدى التزام المدققين بالجزائر بالمعايير العامة للتدقيق، أما الفرضية الثانية فتتمثل في معرفة مدى التزام المدققين في الجزائر بمعايير العمل الميداني، أما الفرضية الثالثة فتقيس مدى التزام مدققي الحسابات في الجزائر بمعايير التقارير العامة.

---

# الفصل الأول

عموميات حول التدقيق

---

**تمهيد:**

إن ظهور التدقيق ووصوله إلى ما هو عليه الآن كان أمراً حتمياً بسبب الانفتاح الاقتصادي العالمي، ومن أجل تقريب وتوحيد الممارسات ظهرت فكرة وضع أسس دولية لممارسة مهنة التدقيق، تتمثل فيما يعرف بمعايير التدقيق الدولية التي تهدف إلى استعمال لغة واحدة في التدقيق تتجاوز كل الاختلافات في تطبيق القواعد والأسس، وتهدف للوصول إلى جودة عملية التدقيق مما يزيد الثقة في المعلومات المالية وكشف الأخطاء والتلاعبات وتجاوز جميع العراقيل التي من شأنها التأثير على عملية التدقيق ومخرجاتها. وسيتم توضيح جميع هذه المساعي من خلال تناول المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** ماهية التدقيق.

**المبحث الثاني:** معايير التدقيق.

**المبحث الثالث:** معايير التدقيق الدولية.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق

إن التدقيق وظيفة مهمة وحساسة في المؤسسة وهذه الوظيفة لم تكن وليدة العصر الحديث بل ظهرت منذ القدم، وعلى ضوء هذا سنتطرق في هذا المبحث إلى التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه، أنواعه وفروعه.

## المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه

سنحاول في هذا المطلب تقديم لمحة تاريخية حول التدقيق لاستخلاص مفهومه.

## 1- التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان والرومان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد كلمة "تدقيق"، "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة والتدقيق.<sup>1</sup>

مع ظهور الثورة الصناعية وتطور الصناعة والتجارة أدى إلى زيادة نشاط المؤسسات وكذلك انفصال الملكية عن الإدارة، أصبح للتدقيق أهمية بالغة كعلم ومهنة، وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م، حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وفي عام 1854م كان لبريطانيا فضل السبق في إنشاء أول جمعية للمحاسبين القانونيين، ثم صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م، والذي ينص على حماية أموال الملاك ما أدى بقفزة نوعية للتدقيق، الشيء الذي أدى إلى انتشاره حيث ظهر في فرنسا

<sup>1</sup> - أحمد فايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015، ص: 7.

سنة 1881م، وأيضاً في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882م. واليوم لا يوجد بلد يخلو من التدقيق نظراً للحاجة الماسة إليه في ظل الأزمات والفضائح المالية وتعدد الشركات واختلاف السياسات المالية.<sup>1</sup> إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.<sup>2</sup>

## 2- تعريف التدقيق

يجدر في بادئ الأمر الإشارة أن التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع لأن الحسابات سابقاً كانت تتلى على المدققين.<sup>3</sup> أما من الناحية المهنية فقد تعددت الآراء واختلفت لتحديد مفهوم واضح وشامل للتدقيق حيث نجد: تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972م من التعريفات الأكثر شمولاً للتدقيق ونصه كما يلي:<sup>4</sup>

" التدقيق هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية."

ويتضح من هذا التعريف أن التدقيق عملية منظمة أي أنها تتم وفقاً لخطة وبرنامج معد مسبقاً وليست عملاً عشوائياً تهدف إلى:

- التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحددة.
- جمع وتقييم أدلة الإثبات.
- تكوين رأي عن نتائج التدقيق.
- توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية من خلال تقرير التدقيق.

<sup>1</sup> عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص: 3.

<sup>2</sup> يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014، ص: 4.

<sup>3</sup> عماد مرجانة، مرجع سابق، ص: 4.

<sup>4</sup> أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص: 7.

وعرف "Banmoult" et "Germond" التدقيق على أنه: " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للوضع المالي ونتائج المؤسسة".<sup>1</sup>

ويعرّفه بعض الأساتذة بأنه: " الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات، ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية عن أعمالها، وعن مركزها المالي".<sup>2</sup>

وفي الأخير يمكن القول بأن التدقيق هو عملية منظمة تقوم على أساس فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات من أجل التأكد من صحتها وذلك للخروج برأي فني محايد ومستقل عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية خلال فترة زمنية معلومة.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أنواع التدقيق

كما تعددت تعاريف التدقيق تعددت أنواعه، ومن الملاحظ أن نطاق وأسلوب التدقيق وتوقيت القيام به قد يختلف من حالة إلى أخرى. لذلك فقد خصص هذا المطلب للتعرف على أنواع التدقيق، مستخدمين في ذلك عدة أسس للتبويب.

#### 1- من حيث القائم بالتدقيق

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بالتدقيق إلى نوعين أساسيين، هما:<sup>4</sup>

**1-1- التدقيق الخارجي:** وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة أو الشركة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة.

**1-2- التدقيق الداخلي:** أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات المحاسبية والمالية. ومن هنا يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي يمثل

<sup>1</sup> - أحمد قايد نورالدين، مرجع سابق ذكره، ص: 10.

<sup>2</sup> - عصام الدين محمد المتولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009، ص: 15.

<sup>3</sup> - بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص: 8.

<sup>4</sup> - أحمد قايد نورالدين، مرجع سابق ذكره، ص: 15.

أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد المعلومات لها باستمرار فيما يتعلق بالنواحي الآتية:

\_ دقة أنظمة الرقابة الداخلية.

\_ الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

\_ كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي لكي يعكس بصدق نتائج العمليات.

## 2- من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:<sup>1</sup>

**2-1- التدقيق الإلزامي:** هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين

مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم الختامية لها.

يتميز التدقيق الإلزامي بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامه،

وكذلك يجب أن يتم التدقيق وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها وعلى المدقق أن يتحقق من أن

عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

**2-2- التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المؤسسات الفردية

وشركات الأشخاص، قد تتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد

قوائمها المالية الختامية، نتيجة لفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء

على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق

الشركاء خاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

## 3- من حيث مجال أو نطاق التدقيق

ينقسم التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى نوعين:<sup>2</sup>

**3-1- التدقيق الكامل:** يعني تدقيق كل العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات بغرض التأكد من صحتها

وسلامتها، وأنها قيدت وفقاً للأعراف المحاسبية. وكان هذا النوع من التدقيق هو النوع السائد في الماضي

إلا أن تطور المؤسسات وتعدد عملياتها جعل مثل هذا النوع غير عملي، وتحول التدقيق إلى اختياري

يستند على تدقيق بعض العمليات عن طريق العينات، وذلك وفقاً للأسباب الإحصائية، وحالياً قد لا نجد

<sup>1</sup> - محمد الفاتح محمود البشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، ط1، دار الجنان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2016، ص، ص:

19 - 20.

<sup>2</sup> - عصام الدين محمد متولي، مرجع سابق ذكره، ص: 26.

هذا النوع من التدقيق إلا عند تدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية.

**3-2- التدقيق الجزئي:** هو التدقيق المحدد الهدف، فالجهة التي تكلف المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، ويستلم الأمر بتحديد مجال أو حدود التدقيق والهدف منه باتفاق مكتوب حتى تكون مسؤولية المدقق داخل هذه الحدود، حتى لا ينسب إليه تقصير في شيء لم ينص عليه الاتفاق، أو لا تستغل المؤسسة محل التدقيق تقرير المدقق إن كان ايجابيا بإيهام الأطراف الأخرى بأنه لكل العمليات.

#### 4- من حيث الوقت الذي يتم فيه التدقيق:

وينقسم إلى:<sup>1</sup>

**4-1- التدقيق النهائي:** يكلف المدقق بالقيام بهذا النوع من التدقيق بعد إنهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقا.

**4-2- التدقيق المستمر:** وهو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية، وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية. وهذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال، وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها، كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق.

#### المطلب الثالث: فروض التدقيق

إن طبيعة ونوعية المشاكل وتنوعها والتي هي بصدد الحل من طرف التدقيق، جعل وضع مجموعة من الفروض والتي تمثل الإطار الفكري الذي يمكن الرجوع إليه في عملية التدقيق أمراً ضرورياً. وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها عملية التدقيق في الآتي:

**1- قابلية البيانات المالية للفحص:** إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:

<sup>1</sup> - لقلبي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008، ص، ص: 24-25.

- أ- **الملاءمة:** ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- ب- **القابلية للفحص:** أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.
- ج- **البعد عن التحيز:** بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- د- **القابلية للقياس الكمي:** القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصة يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية.
- 2- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق ومصلحة إدارة المؤسسة:** من الواضح أنه توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومدقق الحسابات. فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي تمت مراجعتها بدرجة كبيرة، ويجعل من استخدام التدقيق مستحبا وأن تكون عملية التدقيق اقتصادية وعملية.
- 3- **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:** عدم وجود هذا الفرض يتطلب من مدقق الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختباره، وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز أهمية المدقق في اكتشاف الأخطاء.<sup>1</sup>
- 4- **وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يحد ويقلل من حدوث الأخطاء الشيء الذي يجعل المدقق يقلل من مدى الفحص عند إعداد برنامج التدقيق.
- 5- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة:** إن مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية عند قيامهم بعملية التدقيق للحكم على مدى صحة وسلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ولكن يثير هذا الفرض مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون المبادئ غير محترمة، في هذه الحالة يستطيع المدقق أن يميل إلى أحكام شخصية أكثر منها موضوعية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أحمد قايد نورالدين، مرجع سابق ذكره، ص، ص: 12-13.

<sup>2</sup> - محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، رسالة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر، 2007، ص: 26.

- 6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كلك في المستقبل: إن هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو فرض استمرار النشاط. يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح لمدقق الحسابات أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل عكس ذلك.<sup>1</sup>
- 7- مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط: يقوم هذا الفرض على أن مدقق الحسابات عليه التصرف في حدود نطاق عمله، وذلك وفقا لما تمليه الاتفاقية المبرمة بينه وبين زبونه، على أن لا تمس تلك الاتفاقية بمعايير وقواعد المهنة وعلى رأسها الاستقلالية والموضوعية.<sup>2</sup>
- 8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: يعني هذا الافتراض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المدقق المستقل تفرض على المدقق أن يكون ملتزما في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - أحمد قايد نورالدين، مرجع سابق ذكره، ص: 14.

<sup>2</sup> - مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016، ص: 19.

<sup>3</sup> - لقلبي الأخر، مرجع سابق ذكره، ص: 19.

## المبحث الثاني: معايير التدقيق

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، والتدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، لذلك ينبغي على المدقق مراعاة هذه المعايير أثناء قيامه بمهنته، حتى لا يكون مقصرا. وسنتحدث في هذا المبحث عن المعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات.

### المطلب الأول: المعايير العامة

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها عند أداء هذه المهمة، وعلى أية حال فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة وهي<sup>1</sup>:

#### 1- التأهيل العلمي والعملية

إن لرأي المدقق أهمية وموثوقية كبيرتين عند المعتمدين عليه في اتخاذ القرار، وبالتالي فمن المستوجب أن يصدر عن شخص ذو كفاءة عالية من العلم والخبرة المهنية. فهي تخص التأهيل العلمي، فيجب أن يكون المدقق قد تلقى تكوين عال ملما فيه بالجانب المحاسبي، الإداري، القانوني، وفنون الاتصال والتعامل واللباقة كما عليه تحيين معلوماته من وقت لآخر عن طريق المشاركة في الملتقيات والدورات العلمية المتخصصة أما عن الجانب العملي فيجب على المدقق أن يضع تكوينه العلمي على الميدان حتى يرسخ مكتسباته الأكاديمية ويتعلم كيفية توظيفها على أرض الواقع وبتيسير في المعاني المهنية.<sup>2</sup>

#### 2- استقلال المدقق

هذا المعيار يتطلب من المدقق التمسك باستقلاله وحياده، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق. فرأي المدقق يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المدقق غير مستقل عن عميله.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد الفاتح محمود البشير المغربي، مرجع سابق ذكره، ص: 30.

<sup>2</sup> - مسيف خالد، مرجع سابق ذكره، ص: 26.

<sup>3</sup> - محمد الفاتح محمود البشير المغربي، مرجع سابق، ص: 33.

ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المدقق، وقد حدد مفهوم الاستقلال في مجالين:

\_ الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق، لأن أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيق عملياتها.

\_ الاستقلال الذاتي أو الذهني بمعنى استقلال المدقق مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر والقوائم. ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد، وهي:

\_ الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق: ويعني الحرية التي يتمتع بها المدقق عند اعداد برنامج للتدقيق.

\_ الاستقلال في مجال الفحص: ويعني بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار السجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص.

\_ الاستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني هذا عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي للقوائم المالية محل الدراسة.<sup>1</sup>

### 3- العناية المهنية اللازمة

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق. فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني. تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به، ولماذا يقوم به، وإن لم يكن متأكدًا من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة. كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولًا عنها، وتقضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدقة واهتمام، وأن تكون الخدمات كاملة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - أحمد قايد نورالدين، مرجع سابق ذكره، ص، ص: 23-24.

<sup>2</sup> - محمد أمين مازن، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 3، 2010، ص، ص: 21-22.

## المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

حتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني، تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي<sup>1</sup>:

## 1- التخطيط والإشراف الملائمين

مسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق، تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المؤسسة، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.<sup>2</sup>

## 2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها، واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة، ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

- الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والإطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام
- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليماً نظرياً ولكنه غير مطبق واقعياً ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

<sup>1</sup>- بودونت أسماء، مرجع سابق ذكره، ص: 24.

<sup>2</sup>- زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الرابية، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009، ص: 34.

- تحديد مدى ملاءمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.<sup>1</sup>

### 3- كفاية وملاءمة أدلة الإثبات

إن الدليل أو القرينة هو كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع غير مؤكد، فهو يقدم البرهان ويساهم في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب والقائم على أسباب موضوعية.

وبالتالي فإن هذا المعيار ينص على ضرورة الحصول على أدلة كافية وملائمة تكون أساس يعتمد عليه المدقق في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية للمؤسسة وفي نفس الوقت لمواجهة أي اتهام ينسب إليه بالإهمال أو التواطؤ في إعداد تقرير مظل. ويكون الدليل كافيا وملائما إذا كان مقنعا، ملموسا، قابل للقياس، وموضوعيا خاليا من التحيز الشخصي ويمكن للمدقق الحصول على هاته الأدلة من خلال العناية، الملاحظة، الاستفسار والمصادقات.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير

إن تقرير مدقق الحسابات هو وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية، وهو نتاج عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضا أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء المدنية أو الجبائية. وتتمثل معايير إعداد التقرير في أربعة معايير هي<sup>3</sup>:

#### 1- استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وبالتالي فإن المدقق بمثابة المرشد الأساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، وهي بذلك معايير موحدة يستخدمها جميع المدققين لضمان مستوى عام من الجودة في الممارسة العلمية.

ولا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا اثبت أن المبادئ

المحاسبية المنقح عليها مطابقة للواقع، ومن أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

- مبدأ استمرارية النشاط.

<sup>1</sup>- زاهره عاطف سواد، مرجع سابق، ص، ص: 34، 35.

<sup>2</sup>- مسيف خالد، مرجع سابق ذكره، ص: 28.

<sup>3</sup>- لقلبي الأخضر، مرجع سابق ذكره، ص: 34.

- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ القيد المزدوج.
- مبدأ استقلالية الدورات.<sup>1</sup>

## 2- مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.<sup>2</sup>

## 3- الإفصاح الكامل

الإفصاح المناسب في تقرير المدقق عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها. ومن ثم فعندما يرى القارئ للقوائم المالية تقرير غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المدقق قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.<sup>3</sup>

## 4- إبداء الرأي في القوائم المالية

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، لا يعني بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن لمدقق الحسابات إعطاء موافقته التامة عنها يتم ذكر تحفظات عن الأمور التي لم يقتنع بها دون رفض القوائم كلية، أما الحالات التي لا يمتنع فيها المدقق عن إبداء الرأي فهي الحالات التي يمكن ذكر تحفظات بشأنها كما هو الحال إذا تحقق المدقق من عدم وجود نظام رقابة داخلية، أو إذا كانت مخرجات النظام المحاسبي لا تمثل المدخلات بصورة كبيرة، وفيما يتعلق ببيان طبيعة ومدى الفحص والمسؤولية التي يتحملها مدقق الحسابات في حالة التدقيق الكامل للقوائم المالية، فالمفروض أن يقوم المدقق بفحص كافة السجلات والحسابات ولا يمكن لأي جهة أن تقيد من حدود عمله ولكن التدقيق الكامل لا يتضمن تدقيق لكل قيد أو مستند، ولذلك يجب على مدقق الحسابات أن يبدأ تقريره ببيان واضح عن طبيعة ومدى الفحص الذي أجره والذي على ضوءه تتحدد المسؤولية التي يتحملها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - بودونت أسماء، مرجع سابق ذكره، ص: 27.

<sup>2</sup> - زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق ذكره، ص: 36.

<sup>3</sup> - محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سابق ذكره، ص: 42.

<sup>4</sup> - أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص: 59.

## المبحث الثالث: معايير التدقيق الدولية

تمثل معايير التدقيق مستويات للأداء المهني بالنسبة لمدقي الحسابات، فهي إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم بشكل أمثل وبالجودة الملائمة، ولهذا تعمل المنظمات المهنية على إصدار تلك المعايير لرفع كفاءة أعضاء المهنة والنهوض بهم، وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين باعتباره منظمة دولية تهتم بشؤون المحاسبة والتدقيق، مجموعة من المعايير حيث تم تقسيمها إلى مجموعات كل مجموعة تختص بأمور معينة.

## المطلب الأول: مفهوم وخصائص معايير التدقيق الدولية

يتناول هذا المطلب مفهوم معايير التدقيق الدولية و أهم خصائصها.

## 1- مفهوم معايير التدقيق الدولية

لقد تعددت تعريف معايير التدقيق الدولية وذلك باختلاف الرواد والهيئات الصادرة عنها، ويمكن إيجاز أهم هذه التعريف فيما يلي:

عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنها: " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق القوائم المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية القوائم."<sup>1</sup>

وتعرف كذلك على أنها: " قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، فالهدف الأساسي من إصدار هذه المعايير هو وجود مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا."<sup>2</sup>

وقد توصل سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي إلى مفهوم شامل لمعايير التدقيق الدولية وهو: " معايير التدقيق الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها ولا تحرم على أي دولة إصدار معايير التدقيق الوطنية الخاصة بها."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مدى تطبيق مدقي الحسابات للمعايير الخاصة والمعايير الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 6، العدد 3، جامعة الجزائر 3، 2019، ص: 117.

<sup>2</sup> - مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016، ص: 136.

<sup>3</sup> - أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، الجزائر، 2016، ص: 18.

## 2- خصائص معايير التدقيق الدولية

تتمثل أهم خصائص معايير التدقيق الدولية فيما يلي:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحريك المدققين، وإن كان لذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق.
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولا من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي هي الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.<sup>1</sup>
- معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول، بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- تتميز معايير التدقيق الدولية بالمرونة وذلك من خلال عملية المراجعة لهذه المعايير من قبل اللجان الفرعية في اللجنة الدولية لممارسة التدقيق، وذلك بهدف التأكد من ملاءمتها للظروف الراهنة وما يجري من تطورات في العالم الأمر الذي يجعلها صالحة للتطبيق في مختلف دول العالم.
- تواكب معايير التدقيق الدولية مختلف التطورات التكنولوجية المستحدثة في مجال التدقيق من خلال إصدار معايير جديدة باستمرار، أو تعديل المعايير السابقة إن أمكن.
- يجب تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق البيانات المالية التاريخية.
- عند إعداد معايير التدقيق الدولية يؤخذ بعين الاعتبار التمثيل النسبي للدول النامية بحيث تراعي خصوصياتها البيئية والحضارية وجميع جوانب الحياة الاقتصادية، السياسية والاجتماعية.
- تقتضي طبيعة المعايير الدولية للتدقيق من المدقق أن يمارس الحكم المهني في تطبيقها.
- معايير التدقيق الدولية ليست ملزمة لأنه ليس لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين أية سلطة، فالإتحاد يفرض فقط على الدول الأعضاء الالتزام بها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- بكيجل عبد القادر، أهمية تبنى المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص: 123.

<sup>2</sup>- مبسوط هوارية، مرجع سابق ذكره، ص: 138.

المطلب الثاني: عرض معايير التدقيق الدولية

للمعايير وظيفيتين أساسيتين على الأقل هما: أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الفئات، ووسيلة لتقييم الأداء المهني للتدقيق بعد القيام بعملية التدقيق. وفيما يلي عرض نموذجي لمعايير التدقيق الدولية ومختلف تصنيفاتها.

جدول 1: يوضح معايير التدقيق الدولية ومختلف تصنيفاتها

المجموعة	رقم المعيار	اسم المعيار	المحتوى
المبادئ والمسؤوليات	200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة	وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بالمبادئ العامة التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية.
	210	شروط التكاليف بالتدقيق	يتضمن شروط تكليف المدقق من طرف المؤسسة المعبرة في العقد المبرم بينهما.
	220	الرقابة على جودة التدقيق	مراقبة جودة سياسات وإجراءات مكتب التدقيق وكذا جودة منهجية التدقيق المطبقة من قبله.
	230	التوثيق	جمع القرائن التي تؤكد رأيه وتثبت أن التدقيق تم وفق المعايير الدولية.
التخطيط والرقابة الداخلية	240	العش والخطأ	توضيح مسؤولية المدقق في مراعاة الاحتمال والخطأ خلال عملية التدقيق.
	300	التخطيط	إبراز التخطيط لعملية التدقيق الذي يقود إلى التدقيق الفعال.
	310	معرفة طبيعة عمل المؤسسة	إبراز أهمية معرفة المدقق لطبيعة عمل المؤسسة، وتأثيرها على معظم خطوات التدقيق وكذا كيفية جمع المعلومات اللازمة المتعلقة بعملية معرفة طبيعة المؤسسة.
	320	الأهمية النسبية	توضيح مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق المحاسبي المالي.
	402	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية	توضيح: النظام المحاسبي، نظام الرقابة الداخلية، ومكونات مخاطر التدقيق.
	500	أدلة الإثبات	توضيح كمية ونوعية أدلة الإثبات اللازمة وكذا كيفية الحصول عليها.

إرشادات متعلقة بكيفية تدقيق الأرصدة الافتتاحية للقوائم المالية عندما تكون الأرصدة الختامية السابقة دقت من طرف آخر.	الأرصدة الافتتاحية	510	أدلة التدقيق
تحليل النسب والمؤشرات المهمة التي تحسبها طريقة الإجراءات التحليلية أو التدقيق التحليلي.	الإجراءات التحليلية	520	
مراعاة المدقق المحاسبي المالي لملاءمة الفرضية الأساسية في التسجيل المحاسبي والمتمثلة في استمرارية نشاط المؤسسة.	استمرارية الاستغلال	570	
كيفية تعامل المدقق الأساسي عند استعماله لأعمال مدقق آخر مع تحديد كيفية تأثير المدقق الآخر على عملية التدقيق.	الاستفادة من عمل مدقق آخر	600	الاستفادة من عمل الآخرين
وضع معايير وإرشادات للاستفادة من عمل خبير في مجال معين غير المحاسبة والتدقيق كدليل إثبات.	الاستفادة من عمل الخبير	620	
شكل ومضمون التقرير الصادر نتيجة التدقيق المحاسبي المالي على المؤسسة.	تقرير المدقق عن القوائم المالية	700	نتائج التدقيق والتقرير
مسؤولية المدقق المتعلقة بالمقارنات، مع أفضلية قراءته مع المعيارين: 270 و 800.	المقارنات	710	
مراعاة المدقق لمعلومات أخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة أو تبرز تناقضات في البيانات المالية المفصّل عنها.	التقرير حول المعلومات الأخرى	720	
مراجعة وتقدير الاستنتاجات المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها خلال مهمة تدقيق لغرض خاص.	التقارير الخاصة	800	مجالات متخصصة
مهام تقدير المعلومات المالية المستقبلية وتقديم تقرير حولها، لكون هذه المعلومات مستندة على أحداث مستقبلية محتملة من قبل المؤسسة.	تدقيق المعلومات المالية المستقبلية	810	

المصدر: هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الإصلاحات

الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، الجزائر، المجلد 12، العدد 25، 2018، ص:

### المطلب الثالث: أهمية معايير التدقيق الدولية والانتقادات الموجهة لها

سوف نعرض في هذا المطلب أهمية معايير التدقيق الدولية و أهم الانتقادات التي وجهت لها.

#### 1- أهمية معايير التدقيق الدولية

تتبع أهمية معايير التدقيق الدولية من كونها تحقق مجموعة من المزايا والفوائد لمختلف الأطراف في سوق المعلومات ولمدققي الحسابات وحتى للقوائم المالية المنشورة والمدققة بواسطة هذه المعايير.

وتتمثل أهمية معايير التدقيق فيما يلي:

- تشجع على التعاون بين مكاتب التدقيق على المستوى المحلي وكذا على المستوى الدولي.
- هي بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- لزوم الاعتماد عليها والعمل بها لانتشار الشركات متعددة الجنسيات.<sup>1</sup>
- أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها.
- توفر للمدقق أساس الموضوعية للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية.
- تحديد المؤهلات الواجب توفرها في المدقق.
- تمكن كل من يزاول مهنة التدقيق من تقييم أعماله.
- العمل على مراقبة القوائم بأكثر قدر ممكن من التنافس والفهم الموحد والمشارك.<sup>2</sup>
- تمثل إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- تساعد في تحسين أداء المدقق والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهنة التدقيق وتنفيذها.
- تساعد في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- سعدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد3، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2017، ص، ص: 187 - 188.

<sup>2</sup>- أشرف صغير، مرجع سابق ذكره، ص: 31.

<sup>3</sup>- صيرينة عمروش، بلقاسم دواح، مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، المجلد01، العدد1، 2020، ص: 108.

## 2- الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق، فقد تم الجدل في عام 1971 بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية، بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

وقد ذكر أحد المعلقين الآتي: "لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتحقق، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكونت من خلال الاعتبارات السياسية، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها."<sup>1</sup>

ومن بين الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية نجد:<sup>2</sup>

- يؤدي تطبيق معايير التدقيق الدولية في بيئات الدول النامية إلى ضعف وغياب معايير التدقيق المحلية فيها، مما يعني ملاءمة تلك المعايير الدولية للبيئة المحلية وعدم واقعيته.
- يؤدي اعتماد هذه المعايير إلى تقليص دور الحكومة من خلال إصدار التشريعات والتنظيمات الخاصة بالمهنة.
- تعتبر الكثير من معايير التدقيق الدولية غير صالحة للتطبيق في كل بيئات العالم المختلفة، لأنها تمت صياغتها في بيئات محددة، ويصعب تعميم تلك المعايير لاختلاف بيئة الصياغة عن بيئة التطبيق.
- عدم وجود دور بارز ومؤثر لمهنة التدقيق عالمياً في الكثير من دول العالم وخاصة في المنطقة النامية، مما لا يدعو للاهتمام بمعايير التدقيق الدولية طالما أن المهنة المطبقة لهذه المعايير غير ذات الأهمية في النشاط الاقتصادي لتلك الدول.
- يؤدي تطبيق معايير التدقيق الدولية في بيئات الدول النامية، إلى القصور المهني والتعليمي اللازم لأعضاء معظم المنظمات المهنية في هذه الدول، وتبعيتها للمنظمات المهنية في الدول المتقدمة التي تتصف بعدم قدرتها على تنظيم الأسس ووضع القواعد المهنية اللازمة.

<sup>1</sup> - محمد أمين مازون، مرجع سابق ذكره، ص: 79.

<sup>2</sup> - لقلبي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، رسالة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015، ص، ص: 32-33.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن القول إنه بسبب تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية ظهرت الحاجة إلى مهنة التدقيق التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وأن عملية التدقيق تساعد على تطوير نظام الرقابة الداخلية وتوفير معلومات صحيحة ومؤكدة عن وضعية المؤسسة، وإعطاء صورة حقيقية عن التقارير التي يقوم بإعدادها المدقق، حيث أن الهدف من إعداد التقرير هو إعطاء رأي المهني حول القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

لذلك لابد من المدقق المتمتع بالخبرة والاستقلالية وأيضا احترام جميع المعايير المتعارف عليها وذلك لتسهيل عليه القيام بمهامه وإضفاء الثقة والمصداقية للمعلومات المقدمة للأطراف ذات الصلة. واتضح كذلك أن إصدار معايير التدقيق الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة التدقيق، الأمر الذي يتعين معه السعي نحو توفير نوع من التوفيق والمواءمة بين معايير التدقيق الدولية والمعايير المحلية للدول التي توجد فيها معايير، وأن تسعى الدول الأخرى التي لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها بعد إلى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية كمرحلة انتقالية لحين صياغة معايير خاصة بها.

---

# الفصل الثاني

واقع مهنة التدقيق في الجزائر

---

**تمهيد:**

في الآونة الأخيرة اتجهت الجزائر لتحسين وتطوير مهنة التدقيق حيث قامت بعدة تدابير، أهمها إصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد تم دعم هذا القانون بعدة مراسيم تنفيذية متتالية الصدور، تلاها بعد ذلك إصدار عدد من المعايير تحت مسمى " معايير التدقيق الجزائرية NAA " تنظم وتضبط مهنة التدقيق في الجزائر ويعتمد عليها كإطار مرجعي للمهنة بدلا عن معايير التدقيق الدولية التي كانت إطار عام لمزاولة المهنة في الجزائر. وسنتطرق في هذا الفصل إلى واقع مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تناول المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** مهنة التدقيق في الجزائر.

**المبحث الثاني:** معايير التدقيق الجزائرية.

## المبحث الأول: مهنة التدقيق في الجزائر

إن مهنة التدقيق سواء محليا أو دوليا شهدت عدة تطورات منذ القدم، حيث مرت بعدة مراحل للوصول إلى ما هي عليه الآن، ونظرا لأهمية هاته المهنة ظهرت عدة هيئات ومنظمات تشرف عليها وتحكمها.

### المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر

يمكن تلخيص أهم مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر إلى المراحل التالية:

#### 1- الفترة من 1969 إلى 1980م:

لقد بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة 1969م، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970م 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 مدققي 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".

كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المدقق واعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين:

- المراقبين العاميين للمالية.
- مراقبو المالية.
- مفتشو المالية.

أوكلت للمدققين المهام التالية:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوف التقديرية لمواصفات الخطة.

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

## 2- الفترة من 1980 إلى 1988م:

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

## 3- الفترة من 1988 إلى 2010م:

كان تطور التدقيق في الجزائر يسير ببطء في ظل احتكار الدولة للحياة الاقتصادية وغياب القطاع الخاص، إلى غاية 1988 حيث تم منح المؤسسة العمومية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها، أما في سنة 1991م فقد أعطي إطار واضحا عن مهنة التدقيق جمع كل التنظيمات في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وفي سنة 1996 تم شرح كفايات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية، وتم تحديد كفايات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق بممارسة المهنة في سنة 1998م، وفي سنة 1999م تمت الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة، وتم تحديد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في سنة 2010.

## 4- الفترة ما بعد 2010م:

في هذه المرحلة تم صدور القانون 10-01 يهدف إلى تحديد شروط وكفايات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتم حل المصف الوطني للمهنة كهيئة مستقلة

<sup>1</sup>- الأزر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المالية، العدد5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص: 20، 21.

مع إسناد صلاحيات تنظيم المهنة لوزارة المالية بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، أما في 04 فيفري 2016 تم إصدار أول مجموعة لمعايير التدقيق الجزائرية والتي تضمنت أربع معايير.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

ينظم مهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من الهيئات والمنظمات التي تعمل على تطور هذه المهنة، وتتمثل هذه الهيئات في:<sup>2</sup>

#### 1- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

نصت المادة 92 من القانون 01\_10 المؤرخ في 29/06/2010 على أنه " ينشأ مصف

وطني للخبراء

المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين. يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي حددها هذا القانون، ويسير كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية وحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم"

وفضلا عن أحكام المادة 92 أعلاه، يقوم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية

لمحافظي

الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين باعتباره جهازا مهنيا يعمل في إطار القانون

حسب ما نصت عليه المادة 90 من نفس القانون بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها. الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.

<sup>1</sup>- يعقوب مروة، باصور عقيلة، تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 30 نوفمبر 2017، ص:5.

<sup>2</sup>- لقلطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، مرجع سابق ذكره، ص:

- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

## 2- المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل القانون رقم 01\_10 المؤرخ في 2010/06/29 وطبقا للمادة 04 من هذا القانون التي تنص على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11\_24 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. أما تشكيلته فهي:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
  - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
  - ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا من خلال مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة وذلك على النحو الموالي

## 2-1- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام الآتية:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها.
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

## 2-2- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام الموالية :

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على مستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

### 2-3- مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة والبياديين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

### المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

يضم المجلس الوطني للمحاسبة لجان ممثلة عن منظمات تساهم وبشكل كبير في عملية إصدار

القوانين المالية والمعايير المنتهجة في الاقتصاد الوطني ومنها:<sup>1</sup>

#### 1- لجنة مراقبة الجودة

وهي لجنة تمثل المركز الوطني لمراقبة النوعية الذي هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري وموضوع تحت وصاية وزارة التجارة، تم إنشاؤه بموجب مرسوم تنفيذي رقم 31-03 المؤرخ في 30 سبتمبر 2003 المعدل والمكمل للمرسوم التنفيذي رقم 89-147 المؤرخ في 1989 كحيز وسيط لأجل تدعيم الجهاز الذي وضعه في إطار السياسة الوطنية لمراقبة وترقية الجودة وهي لجنة تلعب دور كبير وأساسي على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال مساهمتها في:

<sup>1</sup> - عماد مرجانة، مرجع سابق ذكره، ص: 54.

- تطوير الأساليب المستخدمة لضمان الجودة.
- تقديم مشاورات واقتراح مسودات تنظيمية للجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.
- تساهم في وضع معايير موحدة وواضحة لأجل تحسين جودة التنظيم وتطوير الممارسة المهنية.
- تساهم في وضع إجراءات خاصة لضمان مراقبة الجودة في الشركات.
- تساهم في الرقابة على المهنيين من خلال امتثالهم للمعايير المهنية.

## 2- لجنة توحيد الممارسات المحاسبية

هي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات أو المهنيين من أجل الوصول إلى تطوير الجودة الفنية في العمل وتشكل هذه اللجنة من ممثلين عن المهنيين الأخصائيين أو من ممثلين عن الأسواق والنشاطات المالية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة ولديها العديد من النشاطات داخل المجلس ومن مهامها:

- إنشاء طرق في الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.
- إعداد مشاريع الأداء على المتطلبات التي تنطبق على أي شخص طبيعي أو اعتباري ملزم قانونيا للحفاظ على الحسابات.
- أداء جميع الدراسات والتحليلات في مجال تطوير واستخدام الأدوات والعمليات المحاسبية.
- اقتراح التدابير اللازمة لتوحيد ممارسة المحاسبة.
- ضمان تنسيق وتجميع البحوث النظرية والمنهجية في مختلف مجالات المحاسبة.
- التعاون مع مختلف المؤسسات والجهات حول المعايير التي سيتم انتهاجها.

## 3- اللجنة المتخصصة

هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق<sup>1</sup>، متكونة من لجان عبارة عن مؤسسات تشارك في الرأي وفي تطوير اللوائح الفنية وهي تتضمن لجنة المبتدئ العامة والمعايير المحاسبية ولجنة المحاسبة العامة وتعمل وفق مجموعة من المواد وهي:<sup>2</sup>

- المادة 23 " أن تشمل كل لجنة 4 أعضاء من المجلس".
- المادة 24 " كل لجنة يجب أن ترأس من قبل عضو واحد وشخص معين من قبل المجلس".

<sup>1</sup>- أشرف بن صغير، مرجع سابق ذكره، ص: 46.

<sup>2</sup>- عماد مرجانة، مرجع سابق ذكره، ص: 55.

- المادة 25 " رئيس اللجنة مسؤول عن تنظيم الخلافات بين الأعضاء وإعداد مدونة حول مختلف الآراء المقدمة".
- المادة 26 " القواعد العامة التي تحكم الأخلاقيات وتبادل الآراء بين الأعضاء يجب أن يطبقوا على مستوى انعقاد اللجنة".
- المادة 27 " النواتج الفنية والمشاريع التي وضعتها اللجان تتم مراجعتها قبل تقديمها إلى الجلسة العامة أو الفحص الثاني".

## المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية

بغية تطوير مهنة التدقيق محليا وجعلها أكثر ملائمة مع الواقع الدولي، وكذا العمل على الانضمام لمنظمة التجارة الدولية، قامت الجزائر بإصدار 12 معيار محلي التي تبنتها من معايير التدقيق الدولية، التي كانت في شكل ثلاث إصدارات، بداية من فيفري 2016 كل واحد منهم يشمل 4 معايير محلية تساعد المهنيين في القيام بأعمالهم بكل مصداقية وشفافية وإيجاد الحلول للمشاكل التي تصادفهم عند أداء مهامهم.

## المطلب الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية

جاء الإصدار الأول للمعايير المحلية في المقرر 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المنشور في الجريدة الرسمية لوزارة المالية، حيث وفق المادة الأولى من الجريدة الرسمية فقد تم وضع أربعة معايير حيز التنفيذ على المستوى المحلي والتي استهدفت القوائم المالية وذلك على جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أم تعاقدية،

حيث يشمل هذا المقرر المعايير الجزائرية الموالية:<sup>1</sup>

## 1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق "

يعد هذا المعيار الإطار المفاهيمي لعملية التدقيق التي يبرز فيها مهمة المدقق، حيث عالج المعيار الجزائري واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة حول شروط مهمة التدقيق، حيث يقصد بهذه الأخيرة الاتفاق بين الطرفين على طبيعة التدقيق والمسؤوليات المخولة للمدقق وكذا الأتعاب المقدمة لصاحب المهمة.

كما أوضح المعيار أهم أهداف المدقق المتمثلة في قبول ومتابعة مهمة التدقيق بعد الموافقة بين الأطراف أي بعد وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة على أحكام التدقيق.

يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما:

- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية.
- الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.
- تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعالة.

<sup>1</sup> - المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المنشور من طرف وزارة المالية، تاريخ الإطلاع 25 مارس 2021.

- لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة. إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

## 2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية"

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة إثبات، حيث يهدف هذا المعيار إلى توجيه المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي ووضع هذه الإجراءات حيز التنفيذ قصد الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية وكذا ذات شفافية. حيث عرف المعيار التأكيدات الخارجية على أنه دليل مثبت يتم الحصول عليه من الغير ويكون على عدة أشكال سواء كان ورقيا أم الكترونيا ترسل للمدقق المكلف بالمهمة، قصد مساعدته في أداء مهامه على أكمل وجه وكذا إضفاء مصداقية تامة على مهمته، وتجنب الوقوع في الأخطاء. يجب على المدقق، عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي، الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب لاسيما:

- تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.
  - اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.
  - تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنية التي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.
  - مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.
- إذا تبين للمدقق عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة مثبتة مكتملة لإزالة هذه الشكوك.

**3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"**

تطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة بعد إقفال الحسابات وهذا في إطار تدقيقه للقوائم المالية، فالغرض من هذا المعيار هو وضع وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق تجاه الأحداث اللاحقة التي تظهر سواء بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ إعداد تقرير المدقق، أو بعد تاريخ إعداد تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد هذه القوائم للجهات المعنية.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

**4- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " التصريحات الكتابية"**

لقد عالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، حيث يقصد بهذه الأخيرة كلا من الإدارة والمسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة المتعلقة بإعداد القوائم المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية، حيث هذه الفئات هي التي يطلب منها المدقق التصريحات الكتابية كونها تعد كعنصر مقنع.

حيث يمكن تعريف التصريحات الكتابية على أنها هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة القوائم المالية وذلك بهدف التأكد من أن الإدارة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه. بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها، إضافة إلى أن الإدارة حين تقدم تصريحات كتابية موثوقة فهذا لا يؤثر على طبيعة وأثر العناصر المقنعة الأخرى والتي جمعها المدقق والمتعلقة بأداء الإدارة لمسؤولياتها على أكمل وجه أو تلك المتعلقة بالتأكدات الخاصة.

أهداف المدقق في إطار هذا المعيار هي:

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

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

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

إذا شكك المدقق في كفاءة، نزاهة وأخلاقيات أو واجبات الإدارة، أو حتى في التزامها حيالها أو تنفيذها، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات كتابية كانت أو شفوية، وكذلك على العناصر المقنعة على العموم.

أما إذا خلص المدقق إلى أن التصريحات الكتابية ليست موثوقة، عليه أخذ التدابير اللازمة بما فيها تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره.

#### المطلب الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها باختصار كما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية"

يدرس المعيار الجزائري 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية. في هذا الإطار يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم المؤسسة ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها، محددًا نطاق رزنامة ومنهج التدقيق، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل.

خلال التدقيق على المدقق تحيين وتغيير الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج كلما اقتضت الضرورة ذلك.

<sup>1</sup> - المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المنشور من طرف وزارة المالية، تاريخ الإطلاع 25 مارس 2021.

## 2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة "

يوضح هذا المعيار مفهوم " العناصر المقنعة " في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه. العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، وهي تراكمية في طبيعتها، إذ يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق، لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين ن طرف الإدارة.

## 3- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 " مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية "

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات، مثل: الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية. مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

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

يعالج المعيار الجزائري رقم 700 التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، بالإضافة إلى شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

الرأي غير المعدل هو ذلك الرأي الذي يعبر عنه المدقق إذا استخلص أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق. ويجب على المدقق أن يستنتج أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة سواء حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة.

## المطلب الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع أربعة معايير جزائرية حيز التنفيذ والتي سنقوم بشرحها باختصار:<sup>1</sup>

## 1- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 " الإجراءات التحليلية "

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، والإزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

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

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

## 2- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال "

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية. حيث يتم إعداد الكشوف المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية، باستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة نية تصفية المؤسسة أو وقف نشاطها، أو إذا لم يُتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.

يجب على المدقق أن يحدد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها، فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن اعتباره كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلالها.

## 3- المعيار الجزائري رقم 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقاً لأحكام المعيار م.ج.ت. 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

<sup>1</sup> - المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المنشور من طرف وزارة المالية، تاريخ الإطلاع 25 مارس 2021.

لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن المؤسسة مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه ولا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

إذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدققين الداخليين، وجب عليه أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة هذه الأعمال، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها

#### 4- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير. حيث يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه مع ذلك، إذا خلص المدقق الذي استخدم أعمال خبير عينه واتبع هذا المعيار، أن أعمال هذا الخبير ملائمة لاحتياجات التدقيق، يمكنه تقبل نتائج وخلصات هذا الخبير في ميادين خبرته كعناصر مقنعة ملائمة.

## خلاصة الفصل

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق في الجزائر منذ تبنيتها له لأول مرة إلى غاية صدور قانون 10-01 الذي أعطى صورة جديدة لممارسة المهنة في الجزائر، حيث قام بتحديد الشروط التي يجب توفرها في الشخص الممارس لهذه المهنة وصاحب هذا القانون جملة من المراسيم والقرارات منها ما أسس لإنشاء المنظمات والهيئات المتعلقة بالمهنة ومنها ما حدد سلوكيات المهنة أخلاقيا وقواعد ممارستها إلى غاية إصدار معايير التدقيق الجزائرية لمواكبة التطور الاقتصادي العالمي نظرا للتعاملات الاقتصادية الخارجية للجزائر والتي من خلالها يمكن الوصول إلى الحسابات وتحسين فعالية أداء المهنة من خلال تطبيق هذه المعايير التي تساعد مدققي الحسابات من القيام بأعمالهم بدقة كبيرة وحمايتهم من أي مسائلات قانونية وكيفية الوصول إلى الجودة من خلال عملية التدقيق.

---

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

---

## تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث يهدف هذا الفصل إلى التحقق من مدى مصداقية النتائج السابقة لملاءمة معايير التدقيق الجزائرية للواقع المهني في الجزائر. ويعتبر مجتمع المدققين هو المجتمع الإحصائي الطبيعي للقيام بهذا البحث التجريبي، لذلك فقد تضمنت الدراسة استمارة الاستقصاء مكونة من مجموعة من الأسئلة أو البنود المستوحاة من معايير التدقيق الدولية، بحيث تكفل العينة التي تم الحصول عليها من مجموع الردود تمثيل المجتمع أحسن تمثيل باستخدام الاختبارات الإحصائية، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على التساؤل المطروح في إشكالية البحث.

لذا، سيتعرض هذا الفصل إلى المباحث الآتية كما يلي:

- منهجية الدراسة.
- اختبار وتحليل فرضيات الدراسة.

### المبحث الأول: منهجية الدراسة

يعالج هذا المبحث عرضاً عاماً للإطار العام للدراسة الميدانية من حيث، هدف الدراسة ونوع العينة التي تم اختيارها لتوزيع قوائم الاستقصاء عليها، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الاستقصاء.

#### المطلب الأول: عينة الدراسة وخصائصها

##### 1- عينة الدراسة

وبقصد تحديد عينة الدراسة بـ 120، تم توزيع الإستبانات على مجتمع الدراسة وفقاً لجدول توزيع العينة رقم (1) الذي يظهر كذلك العدد الذي تم استرداده والبالغ 85 إستبانه.

#### جدول 2: توزيع عينة الدراسة

المراجعون	
120	العينة
85	المستجيبين
70.83 %	نسبة الاستجابة

المصدر: تم إعداد الجدول بناءً على الاستمارة

وكما يبين الجدول السابق، فقد بلغ عدد المستجيبين من المدققين 85 ونسبة 70.83 % من أصل 120 مدققاً، وهو حجم العينة الإجمالي، وبذلك تعد نسبة الاستجابة نسبة جيدة.

##### 2- خصائص عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس، العمر، المؤهل العلمي.

2-1- الجنس: الجدول رقم (2) يقوم بعرض نسبة الذكور والإناث لعينة دراسة وهي موزعة كما يلي:

#### جدول 3: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
70.58 %	60	ذكر
29.42 %	25	أنثى
100 %	85	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الذكور أكبر من الإناث، حيث تمثل نسبة الذكور (70,58%) من أفراد عينة الدراسة أما نسبة الإناث فتمثل (29,42%).

2-2- العمر: يوضح الجدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة حسب العمر وهي موزعة كما يلي:

جدول 4: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 40 سنة	32	37.6%
أكبر من 40 سنة	53	62.4%
المجموع	85	100%

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4) أن الفئة الأقل من 40 سنة تمثل (37.6%)، والفئة الأكبر من 40 سنة تمثل (62.4%)، مما يلاحظ أن أغلب أفراد العينة أكثر من (50%) يزيد سنهم عن 40 سنة فما فوق.

### 2-3- المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (5) توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي والذي تم تقسيمه الى ثلاث مستويات وهي موضحة في الجدول الموالي:

جدول 5: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	68	80%
دراسات عليا	17	20%
المجموع	85	100%

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (5)، يتضح أن أعلى نسبة تعد لحاملي شهادة ليسانس بنسبة (80%) ثم يليها حاملي شهادة دراسات عليا بنسبة (20%).

2-4- الخبرة: يوضح الجدول رقم (6)، توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة وهي موزعة كما يلي:

جدول 6: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 4 سنوات	11	12.9%
4-10 سنوات	46	54.1%
أكثر من 10 سنوات	28	33%
المجموع	85	100%

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول أعلاه نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى ثلاث فئات تبدأ بأقل من أربع سنوات وتنتهي إلى عشر سنوات فأكثر، حيث بلغت أعلى نسبة 54.1% للفئة التي تقع بين أربع وأقل من عشر سنوات للعينة، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما سينعكس إيجاباً على نتائج الدراسة.

#### المطلب الثاني: استبانة الدراسة

وفي ضوء ما سبق، تم إعداد قائمة الاستقصاء بالاعتماد على الدراسات السابقة ومحتوى معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة، ومن خلال التحليل الإحصائي لإجابات المستقصي منهم على العبارات قديم تبويب قائمة الاستقصاء إلى المحاور الآتية:

- المحور الأول (عبارة رقم 1-16): يهدف إلى قياس مدى التزام المدققين بالمعايير العامة
- المحور الثاني (عبارة رقم 17-29): يهدف إلى قياس مدى التزام المدققين بمعايير العمل الميداني
- المحور الثالث (عبارة رقم 30-44): يهدف إلى قياس مدى التزام المدققين بمعايير التقرير.

#### المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences-SPSS)، في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساساً على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة،

وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدامها كل منها.

**- المتوسط الحسابي**

باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدام المتوسط الحسابي في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبانة، حيث تم اعتماد المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين.

**- الانحراف المعياري:** وقد تم استخدام الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

**- اختبار (Test) لعينة مستقلة.**

**المطلب الرابع: صدق وثبات الاستبانة**

وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة بالاستبانة ولمعرفة مدى صدق الاستبانة في قياس المفهوم المراد قياسه فعلا والمتمثل في مدى التزام المدققين بمعايير المتعارف عليها، وقد تم استخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha).

وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة بشكل عام 86,3 %، وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس.

المبحث الثاني: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

تتمثل فرضيات البحث في ثلاث فرضيات يتم اختبارها وتحليلها.

المطلب الأول: اختبار وتحليل الفرضية الأولى

1- الفرضية الجزئية الأولى،  $H_0$ : لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بالمعايير العامة للتدقيق.

جدول 7: نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجزائر بالمعايير العامة للتدقيق	3,88	0,29	15,21	84	0,005

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (07) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,88 بانحراف معياري 0,29، وقد بلغت قيمة  $t$  15,21، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بمعايير العامة للتدقيق، أي أن مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر يلتزمون بمعايير العامة للتدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات.

المطلب الثاني: اختبار وتحليل الفرضية الثانية

2- الفرضية الجزئية الثانية،  $H_0$ : لا يلتزم مدققوا الحسابات في الجزائر بمعايير العمل الميداني.

يبين الجدول رقم (08) المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري واختبار ستودنت student(t)

لمجال التزام مدققوا الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار التخطيط والإشراف لعملية التدقيق.

جدول 8: نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مدققوا الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار العمل الميداني	4,19	0,17	45,72	84	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (08) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,19 بانحراف معياري 0,17، وقد بلغت قيمة  $t$  45,729، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في: لا يلتزم مدققوا الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعايير العمل الميداني، أي أن مدققوا الحسابات الخارجيين يلتزمون بمعايير العمل الميداني لعملية التدقيق في الجزائر من وجهة نظر مدققي الحسابات.

المطلب الثالث: اختبار وتحليل الفرضية الثالثة

1- الفرضية الجزئية الثالثة،  $H_0$ : لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بمعايير التقارير العامة.

جدول 9: نتائج اختبار (T) لفئة مدققي الحسابات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
لا يلتزم مدققوا الحسابات الخارجيين في الجزائر بمعيار التقارير العامة	4,01	0,35	14,54	84	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

وجد من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (09) أن متوسط إجابات هذه الفئة أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4,01 بانحراف معياري 0,35، وقد بلغت قيمة

---

t 14,54، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0,05، ومن ثم ترفض فرضية البحث المتمثلة في لا يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بمعايير التقارير العامة، أي أن مدققي الحسابات الخارجيين يلتزمون بمعايير التقارير العامة في الجزائر من وجهة نظر مدققي الحسابات.

## خلاصة الفصل

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية مدى ملاءمة معايير التدقيق الجزائية للواقع المهني في الجزائر، عن طريق عرض استبيان على عينة مكونة من مدققي الحسابات واحتوى هذا الأخير على معايير التدقيق المتعارف عليها ومعرفة درجة الالتزام بها من طرف المدققين في الجزائر، وقد خلصت الدراسة إلى أنه يتم الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير التقارير العامة)

---

---

خاتمة

---

---

## خاتمة

إن التطور السريع الذي شهده التدقيق المحاسبي على مستوى الوظائف حول له تباؤاً مكانة هامة على الصعيد الدولي ، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة ، فكان ولا بد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج ، وكذا بغية توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود أو المعدوم في المهنة من نظيراتها المتقدمة ، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد دول العالم للرقى بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية، بالإضافة إلى اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية.

كون الجزائر من الدول حديثة العهد في مسعى التوافق مع تطورات التدقيق الدولي، سعت إلى تنظيم مهنة التدقيق محليا ومسايرتها مع الواقع الدولي المهني، تلاها بعد ذلك إصدار عدد من المعايير تحت مسمى " معايير التدقيق الجزائرية NAA " تنظم وتضبط مهنة التدقيق في الجزائر ويعتمد عليها كإطار مرجعي للمهنة بدلا عن معايير التدقيق الدولية التي كانت إطار عام لمزاولة المهنة في الجزائر.

بعد معالجة الإشكالية، تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها:

- يلتزم مدققوا الحسابات في الجزائر بالمعايير العامة للتدقيق.
- يلتزم مدققوا الحسابات في الجزائر بمعايير العمل الميداني.
- يلتزم مدققوا الحسابات في الجزائر بمعايير التقارير العامة.

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

- لمعالجة نواحي الضعف والتغلب على مختلف النقائص الموجودة بالمهنة بما يعمل على تدعيم أسس المهنة والارتقاء بها .وجب العمل على تحديث التشريعات والتنظيمات ذات العلاقة بمهنة التدقيق من قبل الجهات المختصة.
- أهمية التعاون بين المهنيين والجهات ذات العلاقة لترسيخ الدور الذي يمكن أن تؤديه المهنة في المجتمع وتطويره، وذلك من خلال تناول المشاكل المحاسبية وإعداد البحوث والدراسات المشتركة التي تساهم في تطوير المهنة.
- إعادة النظر في البرامج لتخصصات المحاسبة و التدقيق في الجامعات الجزائرية من خلال تكييف المحتوى العلمي لهذه البرامج وتدعيمها بالبرامج التي تتوافق مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة.

- إشراك الهيئات المهنية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمهنة وذلك من خلال الاهتمام بمتطلبات التعليم والتأهيل والترخيص لمزاولة مهنة التدقيق.
- إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية والمهنية في مختلف المشاكل التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر بهدف تحسين وتطوير مهنة التدقيق على المستوى المحلي.

---

# قائمة المراجع

---

قائمة المراجع:

الكتب

1. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015.
2. أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، جامعة القاهرة، مصر، 2006.
3. عصام الدين محمد المتولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009.
4. محمد الفاتح محمود البشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، ط1، دار الجنان، المملكة الأردنية الهاشمية، 2016.
5. زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009. الاطروحات والمذكرات
6. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014.
7. مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.
8. لقليطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015.
9. مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2016.
10. بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
11. لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008.

12. محمد أمين مازن، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، رسالة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر، 2007.
13. عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016.
14. أشرف بن صغير، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن المهدي، أم البواقي، الجزائر، 2016.
- المجلات:
15. بصري ريمة، بن بلقاسم سفيان، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الخاصة والمعايير الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 6، العدد 3، جامعة الجزائر 3، 2019.
16. بكيل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018.
17. سعدي زهير، معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 3، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2017.
18. صبرينة عمروش، بلقاسم دواح، مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، المجلد 01، العدد 1، 2020.
19. الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية المالية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
- المداخلات:
20. يعقوب مروة، باصور عقيلة، تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 30 نوفمبر 2017.

القوانين والمراسيم:

21. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المنشور من طرف وزارة المالية، تاريخ الاطلاع 25 مارس 2021.
22. المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المنشور من طرف وزارة المالية، تاريخ الاطلاع 25 مارس 2021.
23. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المنشور من طرف وزارة المالية، تاريخ الاطلاع 25 مارس 2021.

---

# الملاحق

---

الملحق رقم 1: الاستبيان

الملحق رقم 2: الجداول الاحصائية

نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدققين	85	3,8836	0,29301	0,02522

One-Sample Test

Test Value = 3.5						
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدققين	15,210	84	0,000	,38358	,3337	,4335

نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المدققين	85	3,6840	0,38535	,03317

One-Sample Test

Test Value = 3.5						
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper

One-Sample Test

	Test Value = 3.5					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المدققين	5,546	84	,000	,18395	,1184	,2495

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المدققين	85	3,8481	,35172	,03027

One-Sample Test

	Test Value = 3.50					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المدققين	11,501	84	,000	,34815	,2883	,4080

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et  
des Sciences de Gestion

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة  
لية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Département: .....

الجامعة الجزائرية  
المسيلة

اسم: إيفي حوله

### تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) : إيفي حوله المولود(ة) بتاريخ 1998/03/19 ب. عام أهداية  
الجامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم 200361119 الصادرة بتاريخ: 2016/04/25 عن الولاية 25 أم (أهداية)  
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تحقيق ومراقبة تسيير خلال السنة الجامعية: 2021/2020  
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: "صدى ملازمة معايير التسيير المحاسبي في الزيد في الواقع العملي"  
في الجزائر

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

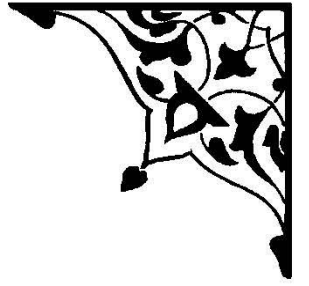
حرر بتاريخ: ...../...../.....

التوقيع و البصمة

28/11

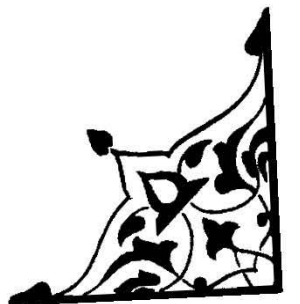






بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ