



الرقم التسلسلي:

تاريخ المناقشة: 2017 / 05 / ..

مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق
الدولية في ظل القانون رقم 10 - 01
- دراسة ميدانية -

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية
التخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:
الدكتور إسماعيل سبتي

إعداد الطالبين

- سعدوني نورة
- قانة نورة

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	أعضاء اللجنة
رئيسا		/د
مقررا ومشرفا		/د
مناقشا		/د

السنة الجامعية:
2017 / 2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، فهو القائل:
{لئن شكرتم لأزيدنكم}.

ولقول رسول الله عليه أفضل الصلاة والسلام:
{من لم يشكر الناس لم يشكر الله}.

لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير **للدكتور سبتي إسماعيل**،

الذي لم يبخل علينا بالكثير من وقته ومثيله من النصائح القيمة،
وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة فكان نعم المشرف.

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر والتقدير، لأساتذة لجنة المناقشة،
على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل وتحملهم عناء قراءته وتقييمه،
دون ألا ننسى الأساتذة الذين لم يبخلوا علينا بإرشاداتهم وتوجيهاتهم،
وكذا الأساتذة المحكميين للاستبيان، وإلى جميع من قدم لنا يد العون ولو
بالشيء اليسير، وما نحن إلا مبتدئون وما

من مبتدئ بلغ الكمال؛ فإن أصبنا فهذا من فضل الله وحده،
وإن اخطأنا فلنا أجر الاجتهاد، فألف حمدا لله على تمام فضله.

شكراً

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا؛

"إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمان"

"وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق؛"

- أُمي حفظها الله وبارك في عمرها -

"إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة؛"

- والدي حفظه لله وبارك في عمره -

"إلى إخوتي وأختي وكل أفراد العائلة؛"

"إلى زملائي في المحاسبة والتدقيق وكل من يدرس

في كلية العلوم الاقتصادية".

نورة سعدوني



الإهداء

إلى من قال فيهما عز وجل:

"وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

أهدي هذا العمل المتواضع، إلى سيد الوجود ونور القلوب: "محمد صلى الله عليه وسلم".

إلى سندي الذي لا طالما كان معي، ونور دربي الذي لا يغيب، إلى رمز التضحية ومثال الصمود:

"أمي الغالية"

إلى الغائب عن عيني، الحاضر في قلبي، إلى من شد أزرعي، ورفع قدري، وأزال الهم عني،

إلى الذي كان لي القدوة وصاحب فضل ورعاية، إلى روح:

"أبي الغالية"

رحمه الله وأدخله فسيح جنانه.

إلى أحبتي ورفقتي: إخوتي وأخواتي.

إلى الأصدقاء الذين وقفوا بجانبني، إلى كل من في ذاكرتي، ولم تسعهم مذكرتي،

وإلى كل من ساعدني في هذا العمل، وكل من يعرف

"قائمة نورة"

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	الإهداء
I	الفهرس
II	قائمة الجداول والأشكال
IV	قائمة الاختصارات والملاحق
أ - و	المقدمة
35-7	الفصل الأول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر
7	تمهيد
8	المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية.
18	المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.
25	المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.
28	المبحث الرابع: معايير التدقيق في الجزائر
35	خلاصة
60-37	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب التدقيق في ولاية المسيلة
37	تمهيد
38	المبحث الأول: الإطار المنهجي والديمغرافي للدراسة.
42	المبحث الثاني: قياس صدق الأداة.
48	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.
60	خلاصة
63-62	الخاتمة
69-65	قائمة المراجع
79-71	الملاحق

أولاً: قائمة الجداول.

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	معايير التدقيق المعتمدة في الجزائر وفق آخر اصدار.	32
2	توافق المعايير الدولية للتدقيق وتقابلها مع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر.	34
3	الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان.	38
4	مقياس ليكارت الخماسي.	40
5	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الاستبيان: لا تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية.	43
6	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث من الاستبيان: تسعى الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة، وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك القانون رقم 10 – 01.	44
7	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع من الاستبيان: يعتبر تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري الحالي أمر ضروري أكثر منه اختياري.	45
8	معامل الارتباط بين معدلات محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان.	46
9	معامل ألفا كرونباخ الإجمالي لمحاور الاستبيان.	47
10	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	48
11	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر.	49
12	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي.	20
13	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص.	51
14	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.	52
15	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.	53
16	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نشاط الشركة.	54
17	نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى.	55
18	نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية.	57
19	نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة.	58

ثانياً: قائمة الأشكال.

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم الشكل
48	التمثيل البياني يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	01
59	التمثيل البياني يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر.	02
50	التمثيل البياني يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي.	03
51	التمثيل البياني يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص.	04
52	التمثيل البياني يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.	05
53	التمثيل البياني يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.	06
54	التمثيل البياني يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نشاط الشركة.	07
55	التمثيل البياني لنتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى.	08
57	التمثيل البياني لنتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية.	09
58	التمثيل البياني لنتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة.	10

فهر المحتويات

مقدمة

لكي تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك، ومن بين هذه الوسائل التدقيق، حيث ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسة ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير، وبذلك ظهر تخوف صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة، كما لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك المساهمين في التسيير وحتى في حالة انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية غير ممكن في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها فظهور التدقيق الذي يقوم به شخص محترف محايد ومستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه.

إذا كان هدف المدقق الخارجي أثناء تدخله إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية قوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف التدقيق، ليصل إلى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم، التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلى تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.

أصبح الاقتصاد الجزائري يتسم بالديناميكية المستمرة والانفتاح على العالم الخارجي، فانه من الضروري أن تكون مهنة التدقيق في الجزائر على مستوى طموحات المجتمع، وبالتالي المساهمة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية، ومن أجل أن تحظى المهنة في الجزائر باحترام الأطراف المستفيدة من خدماتها وبالمكانة اللائقة في المجتمع، فانه لا بد من إرساء تنظيم قوي يسمح برفع مستوى الأداء المهني للمدققين، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير التدقيق الصادرة عنهم.

طرح الإشكالية

بغية ضمان الفعالية والصرامة لتضمن بها البقاء في هذا المحيط الذي تشوبه المخاطر والمنافسة الشديدة نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي بكنف تحرير التجارة الخارجية وفتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي، وما يخلفه من منافسة كبيرة بين المؤسسات في هذه الظروف، تبدو الحاجة إلى مهمة التدقيق حتمية لا غنى عنه في تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية تمكنهم من اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء إذ لن تتخلف الجزائر عن باقي الدول في تنظيم ممارسة مهنة التدقيق، حيث عملت على تنظيم المهنة والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، حيث توالى التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة، استناداً على ما سبق، فإنه يتم صياغة مشكلة بحثنا كالتالي:

ما مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 10 - 01 ؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم طرح مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية معايير التدقيق الدولية وما الهدف من إصدارها ؟
- ما هو واقع ومشاكل مهنة التدقيق في الجزائر ؟
- هل التشريع القانوني الجزائري الخاص بمهنة التدقيق شامل ولا توجد فيه أي نقائص جوهرية ؟
- ما مدى التوافق بين معايير التدقيق الدولية والقوانين الجزائرية التي تحكم مهنة التدقيق ؟

1. الفرضيات

على ضوء مشكلة البحث، فإننا ننطلق من الفرضيات التالية:

- يوجد تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية؛
- تسعى الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة، وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك - القانون رقم 10 - 01؛
- يعتبر تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائرية الحالي أمر ضروري أكثر منه اختياري.

2. أهمية الموضوع

تتبع أهمية البحث من أن وجود تنظيم مهني قوي وفعال للتدقيق في الجزائر يعد من العناصر الأساسية، لما يوفره من معلومات ملائمة ودقيقة بالنسبة للمتعاملين الاقتصاديين، خاصة في ظل التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، ولا شك أن اهتمام البحث بدراسة التنظيم المهني للتدقيق من جميع جوانبه يعد مساهمة فعالة لإرساء قواعد تنظيم قوي للمهنة في الجزائر على أسس علمية.

3. أهداف الموضوع

تهدف هذه الدراسة إلى:

- تشخيص الواقع العملي للمراجعة في الجزائر من أجل محاولة تضيق الفجوة بين الأطراف المهتمة بالتدقيق؛
- تحديد مجموعة العراقيل والمشاكل التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر؛
- تقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بالمهنة في الجزائر؛
- تحسين تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تقديم الاقتراحات والحلول الممكنة.

4. أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع لمجموعة من الاعتبارات الموضوعية والذاتية المتمثلة في التالي:

- أهمية التدقيق ومساهمته في خدمة الاقتصاد الوطني؛
- الرغبة في دراسة التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر لما تعرفه من تطورات اقتصادية جد مهمة مع مختلف دول العالم؛
- دخول الجزائر المرتقب في المنظمة العالمية للتجارة يحتم عليها تكييف معايير التدقيق الدولية.
- صلة موضوع بحثنا بالتخصص العلمي الذي ندرسه؛
- رفع القدرة الشخصية من خلال الدراسة التطبيقية؛

5. المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه؛ سوف نعتمد على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي، حيث سنعتمد على المنهج التاريخي في تتبع مهنة التدقيق منذ نشأتها وتطورها التاريخي في الجزائر؛ كما سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، ويهدف هذا المنهج إلى جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها وتحليلها وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري

للموضوع. بالإضافة إلى المنهج التقييمي باعتبار الدراسة تبحث عن الجوانب الإيجابية في التنظيم المهني للتدقيق في الجزائر للاستمرار فيها، وتبحث عن أوجه القصور والخلل لمعالجتها.

7. الدراسات السابقة:

دراسة: محمد أمين مازون (2010-2011)

رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تحت عنوان التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، حيث تطرقت المذكرة إلى البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي، و تبني المعايير الدولية للتدقيق، من خلال التطرق لكيفية صدورها، أهميتها و الانتقادات الموجهة لها، وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية، وقد عرض البحث المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي، وقد خلصت الدراسة على أن ممارسة التدقيق في الجزائر مختلفة عن ممارستها دوليا، ويستحسن تكييف المعايير الدولية للتدقيق مع الواقع الجزائري شريطة الرفع من القدرات المهنية للمدققين.

دراسة: نلقيطي الأخضر (2008-2009)

هي عبارة عن مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة الحاج لخضر- باتنة - تحت عنوان "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان والذي طرح الاشكالية التالية (ماهية مراجعة الحسابات وخطواتها وما هو واقع ممارستها المهنية بالجزائر) وتوصل إلى أن المهنة لازالت تحتاج إلى المزيد من التطوير وأن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب هذا على رأي أغلب المدققين.

8. صعوبات البحث:

أثناء انجاز البحث واجهتنا عدة صعوبات نذكر منها:

_ التعديلات والإضافات التي شهدتها نصوص معايير التدقيق بصفة متكررة، ما حتم على الطلبة اعتماد مراجع حديثة والاستغناء عن كثير من المراجع القديمة نسبيا، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص؛

_ صعوبة تحديد عينة دراسة موضوعية في ظل عدم وجود احصائيات دقيقة حول مجتمع الدراسة خاصة بما يتعلق بعناوين مكاتب محافظ الحسابات؛ وعدم الجدية (نسبيا) في الرد على الاستبيان.

9. الخطة المتبعة:

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح بالإلمام بجميع الجوانب التي نراها مهمة وكذا الإجابة على

الإشكالية المطروحة، سنقسم بحثنا إلى فصلين كما يلي:

▪ **الفصل الأول:** واقع مهنة التدقيق في الجزائر.

▪ **الفصل الثاني:** الدراسة الميدانية.

تمهيد الفصل الأول:

المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، فعلى حسب خالد أمين. فإن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على سلامتها من كل التلاعب والأخطاء، بالتالي صحتها. التدقيق audit مشتقة من الكلمة اللاتينية auditer ومعناها يستمع. ويرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى ويعود التدقيق الحديث إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور تلك الصناعة، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر.

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية

تعتبر عنصرا رئيسيا في نظرية التدقيق، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم التدقيق، حيث أن مهنة التدقيق كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتتعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة التدقيق. كما تمثل معايير التدقيق النموذج الذي يقتدي به المدقق في ممارساته المهنية، وتعتبر عن قواعد إرشادية يمكن للمدقق الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني.

المطلب الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية

1. مفهوم معايير التدقيق الدولية

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة (standard) الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية.¹ فهي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة. تعرف معايير التدقيق بأنها: الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بعمله، وأن مخالفته لها تعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيئات المختصة. كما عرف "فاتح سردوك" المعيار بأنه: نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب العمل به وإتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء، بحيث أنه يحدد أساليب تحقيقها، فهي قواعد عمله يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها، من أجل ضمان عملية التدقيق بكفاءة، وحماية المدقق من المسؤولية إذا التزم بها.² من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف معايير التدقيق بأنها: عبارة عن المقياس والنموذج الذي يستطيع المدقق على ضوئه أن يقيم العمل الذي قام به، وأن يتعرف ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والتدقيق،³ وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة.

¹. حسن عبد الكريم سلوم وبتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة العالمية، المؤشر العالمي الدولي السابع حول

تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (تحديات، الفرص، الأفاق)، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2006، ص: 12.

². حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم التدبير، جامعة الحاج لحضر، باتنة، 2008، ص: 14.

³. حامد داود الطحلة، معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبة الأردنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2000، ص: 03.

2. نطاق وأهداف معايير التدقيق الدولية:

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، "عند تدقيق القوائم المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة. والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية للتدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالمياً"¹. كما تهدف "إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق."²

كما أن للمعايير وظيفتين أساسيتين على الأقل، هما:³

- أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الفئات؛
- وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق.

وبالتالي تهدف المعايير الدولية للتدقيق إلى زيادة فعالية عمل المدقق، كما أن نطاقها واسع، فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المدقق، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكد والخدمات ذات العلاقة.

3. خصائص معايير التدقيق الدولية:

تمتاز المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) ببعض السمات والخصائص الهامة ولعل أهمها ما يلي:

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، وإن كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق؛
- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً 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؛
- لقد أضاف مشروع تصنيف معايير التدقيق الدولية بعض الخصائص الهامة التي حددتها لجنة ممارسة التدقيق الدولية والتي من أهمها ما يلي:
- تعمل معايير التدقيق الدولية على تنبيه المدققين إلى الإجراءات والإرشادات الفنية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، عبر تمييز المبادئ الرئيسية والإجراءات الأساسية المنضدة السواء، التي تخول للقارئ التركيز على العناصر الأساسية؛

¹. حسن القاضي وحسن دحدوح، "مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العلمية -"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، الجزء الأول، ص: 65.

². خالد راغب الخطيب، "التدقيق على الاستثمار في شركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية"، دار البادية ناشرون وموزعون، عمان، 2009 ص: 40.

³. دواد يوسف صبح، "تدقيق البيانات المالية، تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية"، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت، الجزء الأول، 1999، ص: 34.

- تصميم معيار التدقيق الدولية الذي يشمل الإرشادات العامة والخاصة في آن واحد بحيث يترتب سلوك عملية التدقيق انطلاقاً من التخطيط مروراً بالعمل الميداني وصولاً 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 المتماكة من خلال اللغة الانجليزية الواضحة والبسيطة؛
- شملت عملية التصنيف تعديل معايير تقرير التدقيق الذي هو المنتج المادي الأساسي لها، حيث ينطوي على تحسين هام على الشكل الموجود سابقاً، ويتصف التقرير الجديد بإظهار أكبر مسؤوليات المدقق ومسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية وعملية التدقيق في حد ذاته، إضافة إلى أن المعيار الجديدة يقدم المزيد من الإرشادات للمدقق عندما يطرأ تعديل على التقرير المعياري.¹

المطلب الثاني: أنواع معايير التدقيق الدولية:

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، "والتدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمدقق شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال اليوم وتعدد المحاسبات والمشاكل المالية منها والقانونية والضريبية على وجه الخصوص وعليه، ينبغي على المدقق مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب."²

كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة وإن جاءت موجزة، حيث تم اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 إقرار تسعة معايير، وفي نوفمبر 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدرت في كتيب للمعهد سنة 1954.³

تنقسم المعايير العشرة المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير.

1. المعايير العامة أو الشخصية (General Standards)

تدعى المعايير الشخصية لكونها مرتبطة بالتكوين الذاتي للمدقق، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق.

¹ لخضر لقلطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم علوم التدقيق، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2004، ص: 24-25.

² محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 36-37.

³ محمود السيد الناغي، المراجعة (إطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992، ص 37.

1.1. التأهيل العلمي والعمل

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة مختص لديه المعرفة والخبرة الكافية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق. يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لإكساب المعرفة في مجالات جديدة.¹

2.1. الاستقلال

تتمثل أهمية المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه اعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، وأن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، لا يشاركونهم أعمالهم ولا يربطهم عقد عمل.²

■ فيما يخص محافظ الحسابات، فقد أوصى المشرع الجزائري على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته. فلا يجوز أن يكون محافظ حسابات شركة معينة أحد:³

■ الأقرباء والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة بمسؤولي المؤسسة وأزواجهم.

الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجره أو مرتب أو تعويضات يحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات.

■ الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تمثل عشر (10\1) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي:⁴

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير أو بصفة مؤقتة.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهنة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (3) سنوات من انتهاء عقده.

¹. محمد الفيومي وعضو لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص: 35.

². محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 38.

³. المادة 715 مكرر 06، المرسوم التشريعي 93_08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، القانون التجاري.

⁴. المواد من 65 إلى 70، القانون رقم 10_01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010، ص: 11.

3.1. العناية المهنية

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الاهتمام لجميع خطوات التدقيق. فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كاف، 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 متأكدا من أي جزء من هذا العمل، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة.¹

2. معايير العمل الميداني (Standards of Field Works)

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أكمل 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، إضافة إلى الوظائف الخاصة به ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

1.2. التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة مكتوبة تتلاءم مع المعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني في كل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

من ناحية أخرى، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي:²

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها.
- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاج منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.

¹. محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص: 39.

². صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،

- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني، انطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

2.2. لفهم الكافي للرقابة الداخلية

المعزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي يقوم به المدقق (حجم العينة). فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:¹

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
- استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية.
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.
- بعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:
 - نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية.
 - نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية.
 - التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.
- ويترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:
 - توسيع إجراءات التدقيق.
 - اختصار إجراءات التدقيق.
 - الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.
- حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي:²
 - افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجاً مبدئياً، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها.
 - في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة، فيفضل انجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدین.
 - تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق التدقيق، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم.

¹. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 27-28.

². لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 44.

3.2. جمع أدلة التدقيق الكافية

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند عليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية لتحقيق. فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجال الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة، وعلى المدقق أن يقيم جودة ونوعية (صلاحية) هذه الأدلة شأنها شأن كميتها، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل.¹

فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية. أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها إلى القياس الكمي.

3. معايير إعداد التقرير (Standards of Reportions)

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات. غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربع معايير:

1.3. مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ينص المعيار الأول من معايير التدقيق، على أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:²

المجموعة الأولى: المبادئ العامة

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

_ مبدأ الحيطة والحذر. _ مبدأ الثبات. _ مبدأ الشمولية.

_ مبدأ الأهمية النسبية. _ مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الإلكترونية.

¹. وليم توماس وامرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص 18.

². أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص: 28.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

_ مبدأ تحقق الإيراد. _ مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي

تتضمن المبادئ مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا، ومبدأ التكلفة التاريخية.

2.3. مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير. والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراءات المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات.

3.3. الإفصاح الكافي

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إرشاده إلى معلومات مالية تعد ضرورية قد أغلقتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تقيديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تقيديها.

4.3. إبداء الرأي

يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التدقيق أن يوضح أسباب هذا الامتناع. وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير المدقق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.¹

المطلب الثالث: الهيئات الدولية المشرفة على مهنة التدقيق

تكمن أهمية وضع المعايير الدولية لتدقيق في فسخ المجال أمام التوحيد الدولي وتسهيل التعاملات وإبعاد كل ما كان له علاقة بالعوائق الدولية في التعاملات، وهذا يشمل التدقيق في النطاق الأول الذي تقدمت دراساته مع الدراسات المحاسبية وخصوصا في القرن الواحد والعشرين، وكان لهذا التطور أسباب كثيرة ساعدت عليه وعلى الرغم من هذا فإن هناك عدة لجان دولية تعمدت على إصدار معايير، قد ساعدت على فك العزلة بين الدول ومحاولة التوافق والتناغم.

¹. المواد من 31-32-33-36-37-38، من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلقة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق 11 جويلية 2010.

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم. ويعمل الاتحاد مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 157 المنتشرين في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين في كافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة. يمثل أعضاء ومنتسبون الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية. 2,5 مليون محاسب يعملون في مزاوله المهنة وفي القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.¹ قد ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى الوجود نتيجة لمبادرات سنة 1973، إذ وافق على إنشائه المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونيخ وحضرته 63 هيئة محاسبية تمثل 49 دولة، أوكلت له مهمة تطوير وتحسين مهنة المحاسبة وكل ما يرتبط بها في العالم بإصدار معايير متجانسة قادرة على تأطير الخدمات ذات الجودة العالية للمصلحة العامة، يعد الاتحاد منظمة تضم الهيئات المحاسبية التي لا تسعى إلى الربح وغير حكومية وغير سياسية، إذ يبادر هذا الاتحاد إلى التعاون مع المنظمات الأعضاء ومنظمات المحاسبية الإقليمية، وغيرها من المنظمات العالمية وينسق ويرشد الجهود الرامية إلى توفير بيانات ذات قيمة فنية وسلوكية وتعليمية لمهنة المحاسبة.²

2. لجنة التدقيق الدولية (IAAS)

تهدف إلى تحسين جودة ووحدة ممارسة مهنة التدقيق في العالم. ويتلخص دورها على الخصوص في الآتي:

- إصدار المعايير الدولية للتدقيق؛
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق؛
- تنمية الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير والإرشادات الوطنية واستعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود؛
- تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق في التشريع وأسواق الأوراق المالية؛
- تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والمنظمات التنظيمية في العالم لاكتشاف احتياجات المستعملين لمعايير وإرشادات جديدة.³

كما يجوز أن تتضمن هذه اللجنة لجان فرعية⁴ للحصول على مدى واسع من الآراء الذاهبة إلى النظرة الدقيقة حول جميع القضايا المرتبط بتطوير التدقيق دوليا. وقد افترضت لجنة التطبيقات الدولية للتدقيق الآتي:

¹. IFAC definition et présentation, disponible sur :

<http://Ar.fac.org/About/MembreBodies.tmpl>, consulti le 12/03/2017.

². المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المعايير الدولية للمراجعة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، شركات مطابع الخط، 1998، ص: 5.

³. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC, <http://WWW.ifac.org/ifac.org/Guidance/EXD-Outstanding.php>, أطلع عليه يوم: 2017/03/12.

⁴. أمين السيد أحمد لطفي، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها، جمعية الاستشارات المصرية، القاهرة، 2004، ص: 09.

- يختلف شكل ومضمون عناصر القوائم المالية الختامية من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف الطرق والأساليب والأنظمة المحاسبية التي تحكم إعدادها؛
- الحث على تطبيق قواعد المعيار الدولي في حالة اختلافه مع المعيار المحلي، في الوقت الذي يكون فيه ممكن التطبيق في الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي المحاسبي¹؛
- تطبيق معايير التدقيق الدولية على جميع المؤسسات بصرف النظر عن الغايات المتوخاة من وجودها.

كما ينبغي أن يشير إلى الشرط التنظيمي المتمثل في موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة لكي يصبح المعيار معتمد من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين.

تداولت اللجنة المدققة على أنه الشخص المؤهل والمسؤول عن الرأي حول القوائم المالية الختامية للمؤسسة، لهذا اشترطت فيه الآتي²:

- الاستقامة والموضوعية؛
 - الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
 - السرية المهنية والسلوك المهني؛
 - تطبيق المعايير الفنية والتأهيل العلمي والمهني.
- كما أضافت في بنود أخرى أنماط تحسين أداء المدقق باعتباره عضو في أحد المكاتب المكلفة للتدقيق بالتدقيق المالي من خلال الآتي:
- تحديد متطلبات التعليم المهني للمدققين في المكتب الواحد وفي جميع المستويات؛
 - الاشتراك في برامج التدريب المهني في شكل دورات تدريبية؛
 - الاطلاع على التطور الحادث في المعايير الفنية المهنية؛
 - توزيع الإصدارات المرتبطة بالقوانين المتعلقة بشؤون المدقق والجوانب المرتبطة بها؛
 - رسم مسار يسمح بترقية المدققين داخل المكتب الواحد تبعا لإنتاجية كل مدقق؛
 - ترقية ثقافة الاتصال فيما بين المدققين ومع الأطراف الأخرى³.

¹. طلال أبو غزله: دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة السعودية والدولية، الندوة الثانية حول سبل تطوير المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض مارس 1987، ص: 12.

². طارق عبد العال، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة، جامعة عين الشمس، الإسكندرية، 2004، ص: 82.

³. Voir: Normes IFAC, disponible sur ; <http://ar.ifac.Org>, consulté le 12/03/201.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

أدى التطور الذي شهدته الجزائر في عدة مجالات على فك العزلة والتفتح إلى التجارة الخارجية الذي كان من شروط الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهذا بدوره ساهم في محاولة تطوير نظامها المحاسبي، وهذا بعد دخول الشركات المتعددة الجنسيات إلى الاستثمار بالداخل، ولكي تكون على أوجه الاستعداد لما سيكون من تطورات حاولت الجزائر كذلك الوصول إلى التوحيد المحاسبي من خلال عدة إجراءات وقوانين قد سنت ينتظر تطبيقها.

المطلب الأول: نشأة وتطور المهنة في الجزائر

من خلال هذا المطلب سنعرض مراحل تطور التدقيق في الجزائر، من خلال تناول المحطات التاريخية التي مرت بها، وسيتم تقسيم هذه المراحل إلى:

1. الفترة 1969 - 1980

بدأ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر سنة¹ 1969، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 48 إلى الرقابة الواجبة فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، إذ نصت هذه المادة على أنه "يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مدقق 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"².

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

- المراقبون العامون للمالية؛
- مراقبو المالية؛
- مفتشو المالية.

كما أوكلت للمدققين المهام الموالية:

- المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

¹. SAMIR ADJ ALI, Le "commissaire aux comptes : caractéristique et missions" Revue algérienne de comptabilité et audit, Société nationale de comptabilité n°03, Alger 3eme trimestre, 1994, p:10.

². قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1970.

▪ متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة، مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحياتها.

تجدر الإشارة إلى أن التدقيق المقصود يرتبط فقط بالرقابة من قبل هؤلاء الأفراد من خلا هيئاتهم على المؤسسات الاقتصادية آنذاك، إلا أن الأمر الرئاسي رقم 71-83 الصادر بتاريخ 1971/09/29 تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.¹

2. الفترة 1980 - 1988

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد 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 80-05 المؤرخ في 1980/03/01² المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.

3. الفترة 1989 – 1991

كان تطور تدقيق الحسابات في الجزائر بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية حيث حرر هذا القانون المؤسسة العمومية من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي. إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق بما يمكنه من مواكبة هذا التغير في الحياة الاقتصادية وبما يسمح مزاوله الرقابة على هذه المؤسسات.

4. الفترة 1992 إلى غاية 2001

عرفت هذه المرحلة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الذي تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة.

¹. مسعود صديقي، "تحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2004، بتصرف، ص ص، 245 - 246.

². القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 1980.

5. بعد سنة 2002

تم إنشاء المجالس الجهوية، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة، وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

المطلب الثاني: الإطار العام لممارسة المهنة في الجزائر

1. تعريف مدقق الحسابات

حسب المادة 22 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29:

"يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها".¹

يعرف مدقق الحسابات (محافظ الحسابات) حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، هو شخص تتمثل مهمته الدائمة في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.²

2. مهام المدقق في الجزائر:

هناك نوعان من المدققين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وفيما يلي مهام مدقق الحسابات في الجزائر وفق ما جاء به القانون رقم 01-10 المنظم للمهنة.³

- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات التي لا يربطه بها عقد عمل؛
- يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاقتصادي والاجتماعي.

حسب المادة 23 من القانون 01-10 فإن مهام محافظ الحسابات هي:

- يبدي رأيه في تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو المديرين والمسير؛
- يقدر شروط الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين الهيئات والمؤسسات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

¹ المادة 22 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29.

² القانون التجاري المادة 715 مكرر 4، ص: 188.

³ الجريدة الرسمية، قانون 01-10، عدد 42، المادة 18، مؤرخ في 2010/07/19، ص: 6.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير¹؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون؛

3. مسؤوليات المدقق

يتحمل مدقق الحسابات في الجزائر ثلاث أنواع من المسؤوليات، وهي مسؤولية مدنية وجزائية وانضباطية أو تأديبية حيث تنص المادة (59) من القانون 01-10 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون نتائج.

1.3. المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات

حسب المادة 61 من القانون 01-10 "يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن كل مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا ثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه اطلع لدى وكيل الجمهورية المختصة".

2.3. المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات

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

3.3. المسؤولية التأديبية لمدقق الحسابات

حسب المادة 63 من القانون 01-10 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم"، وتتمثل هذه العقوبات في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الجدول وتقديم الطعون ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها وتحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.²

¹. الجريدة الرسمية، المادة 22، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

². الجريدة الرسمية، المادة 59، المادة 61، المادة 62، نفس المرجع السابق، ص: 10.

المطلب الثالث: دستور آداب وسلوك مهنة التدقيق في الجزائر

التدقيق وككل مهنة أخرى لها آداب وتقاليده وقواعد وسلوك يتعين على مزاولي المهنة الالتزام بها، حيث أنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظم العلاقة فيما بين مزاولي المهنة، وبينهم وبين عملائهم والإدارات المختلفة والمتدربين لديهم، ويعتبر غير ملتزم بتلك الآداب والقواعد المهنية مخالفاً لأحكام المهنة ويتعرض لعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد. وللمدققين في الجزائر قانون أخلاقيات المهنة الذي صدر عام 1996 في شكل مرسوم تنفيذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفة عامة.

1. تنظيم السلوك المهني للمدقق في الجزائر

إضافة لما تضمنه المرسوم التنفيذي رقم 96-163 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وما تضمنته حالات التناهي والموانع في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري، فقد حدد القانون 01-10 الحالات التي تؤثر على إتباع قواعد السلوك المهني، وهي:¹

- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من القيام بأي مهنة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطاً منافياً بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إعفائه من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه؛
- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهنة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضاً على المؤسسات والتجمعات الممارسة للمهنة؛
- يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات، ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتريصون، وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا الشركاء في المؤسسات المنصوص عليها في المواد التالية 47، 48، 49 و52 من القانون 01-10 ولاسيما الحالات التالية:

¹. فايز سايج، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه، كلية علوم الاقتصاد والتجارة والتسيير، جامعة الجزائر، البلدة، ص: 190-191.

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائين؛
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إرادة موكلهم، عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.
- كما نصت المادة 65 من القانون 10-01 على منع محافظ الحسابات من:
- القيام بمراقبة حسابات المؤسسة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة على المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده.

2. شروط ممارسة المهنة:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات مجموعة من الشروط لا يجب الاستغناء عنها بحسب التشريع الجزائري وهي كالتالي:¹

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترف بها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ألا يكون قد صدر في حقه جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من وزير المالية وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛

يؤدي محافظ الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أوفي الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه بالعبارات الآتية:

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

¹ . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 من قانون 10-01 المؤرخ في جوان، الموافق لـ 11 جويلية 2010 المواد: 6-7-8-10-27.

- لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول المنظمة الوطنية المحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية؛
- لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص؛
- تعيين عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتابعتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تحديد عهدة محافظ الحسابات.

3. حقوق وواجبات المدقق في الجزائر: تتمثل حقوق وواجبات المدقق فيما يلي:¹

1.3. حقوق مدقق الحسابات في الجزائر: يتمتع المدقق بالحقوق التالية:

- فحص حسابات المؤسسة من خلال الاطلاع على الدفاتر والمستندات، وله الحق في الاستفسار عن كل البيانات من المديرين؛
- التحقق من جميع موجودات المؤسسة وجرد خزائنها؛
- حق حضور الجمعية العامة، كما له الحق في تقديم خطة الإنقاذ للجمعية العامة في حالات الاستعجال؛
- له الحق في طلب التزويد بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة للمساهمين.

2.3. واجبات المدقق في الجزائر: تتمثل أهم واجباته في:

- التحقق من القيود وفحص الحسابات وكشف الانحرافات والأخطاء؛
- التحقق من أصول وخصوم المؤسسة جميعا وعلى أنها قائمة على الأسس العامة للمحاسبة؛
- تقديم الاقتراحات التي يراها مناسبة لتحقيق الأهداف؛
- مراعاة سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود؛
- تقديم تقريره للجمعية العامة للمؤسسة.

¹. فايز سايج، مرجع سابق، ص ص 192، 193 .

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لم يقتصر تأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر على تبني النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام، وإنما تعداه إلى التأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات، بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغيرات في هيكل المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين¹؛ وهي:

المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية ويمكن أن يستشير لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله، ومن صلاحياته²:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها؛
 - ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
 - يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
 - يفحص ويبيد رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
 - يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهنة المحاسبية؛
 - يتابع اطر المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة، على الصعيد الدولي؛
 - ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.
- لأجل ذلك تقدم المؤسسات العمومية والهيئات أو المؤسسات المعنية كل المعلومات والتقارير والمعطيات إلى المجلس قصد القيام بمهامه، كما يمكن نشر تقارير المجلس وتحليله وتوصياته، ما لم يكن هناك رأي مخالف يصدره الوزير المكلف بالمالية.

المطلب الثاني: المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس لها وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتعنى هذه

¹ محمد براق وعمر قمان، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكل المنظمات المهنية في الجزائر"، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية ومخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، 29-30 نوفمبر 2011، بتصرف، ص 10.

² عزه الأزهر، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، العدد 05، 2012، ص ص 22-23.

المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الجزائر، وسنتطرق من خلال هذا المطلب إلى المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛ حيث:¹

1. المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:²

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

2. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة. وطبقا للمادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، فإن مهامه متطابقة تماما مع مهام المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، إلا أنه خاصة بالنظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

¹. عبد الكريم مقراني وعمر قمان، "أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي"، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS /IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011، ص: 11-12.

². المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، مرجع سبق ذكره، ص 08.

كما يجب الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول إنه يتناقض مع ما تتادي به المعايير الدولية للتدقيق.

إن إتباع الجزائر خيار الإصلاح المحاسبي من خلال تبنيها المعايير الدولية للمحاسبة، أثر بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية والتي سبق وأشرنا إليها، وعليه بالرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديد للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح المحاسبي من خلال الوصاية الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا أنه يعود بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد هذا الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح.¹

المطلب الثالث: مكانة المنظمات المهنية في الجزائر

لقد كان الإصلاح المحاسبي في الجزائر حتمية أملتتها التطورات الاقتصادية على الصعيد المحلي والدولي وهذا راجع لجملة من العوامل والأسباب التي أدت إلى تبني الدولة الجزائرية لنظام محاسبي مالي يعوض المخطط المحاسبي الذي كان ينظم وظيفة ومهنة المحاسبة في بلادنا، ومن بين هذه العوامل بروز التكتلات الاقتصادية وتعاضم دورها في الاقتصاد العالمي، في إطار ما يعرف بظاهرة العولمة ما يستدعي وجود معلومات مالية موثوقة ولا يتحقق هذا إلا من خلال توافق المعلومات الصادرة عن المؤسسات والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS / IAS.²

من خلال ما سبق، نلاحظ الأهمية البالغة التي يكتسبها النظام المحاسبي المالي، حيث تسعى الإصلاحات الأخيرة التي مست مهنة التدقيق في الجزائر طابعا جوهريا يتماشى ومتطلبات المعايير الدولية لتدقيق، من خلال اهتمام الهيئات والمنظمات المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر بالسهر على توفير متطلبات تجسيده على أرض الواقع، إضافة إلى المتابعة والإشراف على هذا النظام والعمل على تقييم الصعوبات والتحديات التي تقف كحجرة عثر في تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية منذ بدايته الفعلية سنة 2010.³

¹. محمد براق وعمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص 13.

². محمد فوجيل وبن مالك محمد حسان، تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في

المؤسسات الجزائرية، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية ومخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، 29-30 نوفمبر 2011، ص ص: 03-04.

³. عبد الكريم مقراني وعمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

المبحث الرابع: معايير التدقيق في الجزائر

تعد المعايير الموجه والمرشد الذي يعتمد عليه المدقق في إعداد تقريره، لكن في الجزائر لا توجد معايير للتدقيق وإنما مجرد نصوص قانونية وتوصيات يلتزم بها المدقق الجزائري، ولهذا سوف نحاول التطرق للأحكام والنصوص القانونية المتعلقة بأدائه المهني والتقارير التي يقوم بإعدادها.

المطلب الأول: المعايير الشخصية ومعايير الأداء المهني

تعد معايير التدقيق بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المدقق، بحيث أنها تمثل الأنماط التي يجب أن يحترمها المدقق ويعتمد عليها أثناء أدائه لمهمته، ويعالج هذا المطلب معايير التدقيق المطبقة في الجزائر.

1. المعايير الشخصية:

1.1.1. الاستقلالية: نصت المادة 03 من القانون 01-10 أنه يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية.¹

2.1. الكفاءة: حددت النصوص التشريعية الجزائرية كفاءة المدقق في عنصرين أساسيين هما:

3.1. التأهيل العلمي: اشترطت النصوص التشريعية لممارسة التدقيق الآتي:

المجموعة الأولى:

- ليسانس في العلوم المالية؛ ليسانس في فرع المالية والمحاسبة للمدرسة العليا للتجارة؛
- الجزآن الأول والثاني من الامتحان الأول من الخبرة المحاسبية.

المجموعة الثانية:

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ما عدا المالية؛
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة)؛ ليسانس في التسيير؛
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛
- شهادة جامعة التكوين المتواصل فرع المالية والمحاسبة؛
- مضاف إليها شهادة متخصص في المحاسبة.

4.1. التأهيل العملي:

اشترط المقرر السابق للمجموعتين أحد الشرطين التاليين:²

- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛
- إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية ومتابعة تدريب مدته ستة أشهر؛

¹. الجريدة الرسمية، القانون 01-10، المادة 03، مرجع سبق ذكره، ص: 04.

². محي الدين عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، المركز

الجامعي المدية، 2008/2007، ص ص: 112-113.

5.1. العناية المهنية اللازمة:

نصت المادة 59 من قانون 01-10 على أنه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويظهر من هذه المادة أن محافظ الحسابات في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة وهو المسؤول الوحيد على ذلك وقد اشترط قانون 01-10 على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما.¹

6.1. السر المهني:

تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال بعض المواد القانونية، حيث أنه وطبقا لأحكام القانون التجاري، فإن المدققين ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.²

نصت المادة 71 من القانون رقم 01-10 على أنه يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.³

2. معايير الأداء المهني:

تكتسي معايير الأداء المهني أهمية كبيرة في عمل المدقق، وهي تحتوي على الحد الأدنى من الإجراءات والاجتهادات التي يجب على المدقق القيام بها من بداية إلى نهاية مهمته، ويعالج هذا المعيار في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها الحد الأدنى من الاجتهادات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها قبل قبول المهمة والشروع في العمل، حيث هناك العديد من الإجراءات يجب على المدقق القيام بها قبل الشروع في العمل مثل طلب قائمة القائمين بالإدارة والإجراءات بعد الشروع في العمل مثل التأكد من صحة تعيينه بواسطة الجمعية العامة كما تعتبر أول مهمة يقوم بها المدقق هي إنشاء ملف دائم ويتم تحديث عناصر السنوات القادمة فقط والملف السنوي وهو ملف يستعمل لدورة مالية واحدة.⁴

¹. الجريدة الرسمية، القانون 01-10، المادة 59، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

². عمر شريقي، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني للجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2003/2002، ص: 168.

³. الجريدة الرسمية، القانون 01-10، المادة 71، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

⁴. عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص ص ص: 169، 170، 171، 172.

المطلب الثاني: معايير إعداد التقارير في الجزائر

يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مهام نصت عليها المادة (23) من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أنه يترتب على هذه المهام تحرير محافظ الحسابات لتقرير كتابي يتضمن رأيه الفني المحايد من خلال هذا المطلب سوق نتطرق الى معايير التقارير المعمول بها في الجزائر وذلك من خلال القوائم المالية ونتائج النشاط للشركة أو الهيئة مقدمه للجمعية العامة للمساهمين. وسيتناول نوعين من التقارير وهما التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية والتقرير الخاص.

يشار إلى أنه تم إصدار مرسوم تنفيذي في ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات. وأشكال وأجال إرسالها، على أن يحدد محتوى كل معيار بقرار من الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:¹

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

¹. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية الإقتصاد والتجارة وعلوم التسبير جامعة سطيف، 2013، ص ص: 174-175.

1. التقرير العام للشهادة على الحسابات السنوية

يعد المدقق هذا التقرير ليشهد من خلاله على صحة وانتظامية القوائم المالية في مجملها حسب ما جاء بها النظام المحاسبي المالي (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكتملة للميزانية وحسابات النتائج)، أو يرفض من خلاله الشهادة عليها. وعلى العموم يجب أن يحتوي التقرير العام على ما يلي:

- التذكير بطريقة تعيينه وتاريخ ذلك وتحديد الشركة والسنة المالية محل التدقيق؛
- جميع الوثائق المالية محل المراقبة، ويجب أن تكون ملحقة بالتقرير مع تأشير المدقق؛
- الإشارة إلى احترام الاجتهادات المعمول بها والإشارة إلى طبيعة ونطاق الأعمال المنجزة؛
- الإشارة إلى المخالفات والأخطاء بوضوح مع تأثيرها بالأرقام على النتيجة؛
- الشهادة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين؛
- مبررات التعديلات الممكنة لأشكال وطرق التقييم وتقديم الحسابات وتأثيرها على القوائم المالية؛
- الشهادة على الحسابات السنوية أو الامتناع عن الشهادة مع تقديم مبررات لذلك؛
- الشهادة على أعلى خمسة أجزء المدفوعة خلال السنة؛
- الإشارة إلى كل وضعية محتملة أو نقص قد يعرقل استمرار الاستغلال؛

ووفقا لأحكام القانون التجاري، فإن محافظ الحسابات يطلع الجمعية العامة من خلال تقريره على المخالفات والأخطاء التي لاحظها، كما يطلع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحة التي اكتشفها. إن تقرير محافظ الحسابات يجب أن يتضمن شهادته على القوائم المالية، ونميز هناك ثلاث حالات، فقد تكون شهادته إيجابية، أي بدون تحفظات، وهذا إذا كانت القوائم المالية تمثل مستوى عال من الصحة والانتظامية.

2-التقرير الخاص:

هذا النوع من التقارير نصت عليه أحكام القانون التجاري، ومن أهم هذه التقارير الخاصة هو الذي نصت عليه المادة (672) من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، حيث أن محافظ الحسابات يقدم تقريرا خاصا عن الاتفاقيات المرخصة التي تعقدها الشركة مع أحد القائمين بالإدارة خلال السنة.

ويشار إلى أن هذا التقرير يجب أن يقدم للجمعية العامة رفقة التقرير العام، حيث أنه وفي حالة اكتشافه لاتفاقيات غير مرخص بها، فإنه يشير إلى هذه المخالفة في التقرير العام، وفي حالة عدم وجود اتفاقيات فإن محافظ الحسابات كذلك يجب أن يقدم تقريرا خاصا. يشير فيه إلى غياب اتفاقيات. وعلى العموم، يشمل هذا التقرير عدد الاتفاقيات المرخصة والمستفيدين منها وكذا طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات وشروط إبرامها بالإضافة إلى تقييم هذه الشروط.

وإضافة إلى التقرير الخاص عن الاتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة فيها، فإن محافظ الحسابات يقوم بإعداد تقارير خاصة في بعض الحالات يذكر منها:

- زيادة أو تخفيض رأس المال؛
- التنازل عن حق الامتياز في التصويت؛
- تغيير النظام القانوني للشركة، والاندماج أو الانفصال؛
- بعض التدخلات الخاصة لمحافظ الحسابات مثل كشف الوقائع الإجرامية.

المطلب الثالث: دراسة مقارنة لبعض معايير التدقيق الدولية وواقع مهنة التدقيق في الجزائر:

قبل توضيح نقاط الاختلاف والتشابه بين معايير التدقيق الدولية وواقع مهنة التدقيق في الجزائر نقوم بعرض معايير التدقيق المعتمدة في الجزائر وفق آخر إصدار في الجدول التالي:

جدول رقم (1): معايير التدقيق المعتمدة في الجزائر وفق آخر إصدار

رقم المعيار	اسم المعيار	هدفه
210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة، وكل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة.
505	التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.
560	أحداث تقع بعد اقفال الحسابات	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
580	التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مهمته.

المصدر: المقرر رقم 2 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.

من خلال قراءة النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية لتدقيق الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، نلاحظ ما يلي:¹

¹. فايز سايج، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص: 221-222.

1. نقاط التوافق:

بالنسبة لنقاط التوافق، يمكن ملاحظة ما يلي:

- **تعين المدقق:** ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أهمية عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وتنفيذ التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق" والمعيار الدولي لتدقيق رقم 210 "الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق؛"
- **رقابة الجودة:** نصت المادة 05 من القانون رقم 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية؛"
- **تحديث مهام المدقق الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) والمدقق الثانوي:** وهو ما نصت عليه المواد 30، 46، 47، 48، و49 من القانون 10-01 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 600 "اعتبارات خاصة عند تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها أعمال مدقق الفروع؛"
- **التقرير وأنواعه:** من بين ما نص عليه القانون 10-01 لاسيما في مادته 25 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة؛ وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 "المؤسسة المستمر"، والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة؛"
- **التوثيق وحفظ الملفات:** حيث نص القانون 10-01 في مادته 40 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاؤ العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 230 "وثائق التدقيق".

2. نقاط الاختلاف:

لم تتعرض النصوص القانونية التالية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر للنقاط التالية والتي تنص عليها المعايير الدولية للتدقيق:

- تقييم المخاطر؛
- أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملائمتها؛
- عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها ومدى تعبيرها)؛
- الأطراف ذات العلاقة؛
- الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المدقق؛
- مراعاة عمل المدقق الداخلي؛
- الاستفادة من عمل الخبير.

كما يمكننا توضيح مدى توافق المعايير الدولية للتدقيق وتقابلها مع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر في الجدول التالي:

جدول رقم(2): توافق المعايير الدولية للتدقيق وتقابلها مع معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

المعيار الوطني	رقم المعيار الدولي المقابل أو قريب منه
معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبررة.	200، 220، 240، 700، 750، 706، 720، 810.
معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة.	200، 220، 240، 700، 705، 706، 710، 720، 810.
معيار حول الاتفاقيات المنظمة	210، 250، 260، 265، 501، 580.
معيار حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات	805
معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.	805
معيار حول تطوير نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.	805
معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية.	230، 300، 315، 320، 330، 402، 450، 501، 520، 600، 601، 620.
معيار حول استمرارية الاستغلال.	560، 570، 800.
معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان.	805
معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال.	805
معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال.	805
معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى.	805
معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم	805
معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.	805
معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.	805

المصدر: اسلام ترشة، دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين والتشريعات الجديدة، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2014، ص79.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في ضوء واقع المهنة في الجزائر إلى التطور التاريخي للمهنة والإطار العام لممارستها، كما تناولنا فيما يخص المدقق تعريفه حسب قانون 10-01 مهامه، مسؤولياته وأخلاقيات المهنة وشروط ممارستها الموضوعية من قبل الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة.

حيث تم التركيز في الأخير على إجراء مقارنة بين معايير التدقيق الدولية والمعايير الجزائرية، أين لوحظ أنه بالإمكان وضع إطار تنظيم الجوانب التنظيمية والفنية لأداء المدقق في الجزائر في ضوء التبويب لمعايير التدقيق الدولية وطبقا لمراحل عملية التدقيق، رغم هذا يعاني جانب المعرفة المتخصصة للمدققين قصورا حاولت السلطات العمومية تداركه من خلال قانون 10_01، كما أن الهيئات المنظمة للمهنة

تمهيد الفصل الثاني:

سنتطرق في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية للتعرف على مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال التقرب من المهنيين (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين)، باستخدام استبيان الذي يمكن أن يكون الخيار الملائم لدراسة مدى تطابق الجانب النظري مع الدراسة الميدانية، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي والديمقراطي للدراسة؛

المبحث الثاني: قياس صدق الأداة؛

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: الإطار المنهجي والديمقراطي للدراسة

سنعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناءً على ملاءمتها مع موضوعنا، ممثلًا في مجتمع الدراسة، والجزء محل الدراسة المتمثل في العينة، بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة والمشاكل التي اعترضت السير الحسن لها.

المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة

عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملية، كشرط أساسي لتوزيع الاستثمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وفيها يلي عرض للفئات التي تشكل مجتمع الدراسة.

الفئة الأولى: أساتذة جامعيين؛

الفئة الثانية: خبراء محاسبين؛

الفئة الثالثة: محافظي الحسابات؛

الفئة الرابعة: محاسبين معتمدين.

تم توزيع 40 استمارة شملت أكاديميين ومهنيين، والجدول التالي يوضح إحصائيات استمارة الاستبيان:

جدول رقم (3): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان.

النسبة المئوية	التكرار	البيان
100%	40	عدد الاستثمارات الموزعة
95%	38	عدد الاستثمارات المستلمة
5%	2	عدد الاستثمارات الملغاة
90%	36	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

بالرغم من قيدي التكلفة والوقت، فقد سعت الطالبتين بأن تقوما بتوزيع استمارات الاستبيان وجمعها، دون اللجوء إلى استخدام الوسائل الالكترونية، وقد جمعنا بعض المعلومات الضرورية للبحث من خلال الزيارات المتكررة للمؤسسات لمكاتب التدقيق وإجراء مقابلات الشخصية مع مختلف المدققين (محافظي الحسابات أو خبراء محاسبين).

المطلب الثاني: حدود وصعوبات الدراسة

تمت هذه الدراسة ضمن حدود مكانية وزمانية وبشرية وأخرى موضوعية:

- **الحدود المكانية:** الغرض من هذه الدراسة هو استبيان مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، فانحصرت الدراسة في مدينة المسيلة.
- **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة 20 يوم من شهر أبريل 2017.
- **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة، كذلك امتلاكهم لخبرة مهنية في ذات المجال.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بكل من مهنة التدقيق، وكذا معايير التدقيق الدولية ومدى وملاءمتها مع الواقع الاقتصادي الجزائري.

صعوبات الدراسة

رغم أهمية الموضوع وحدائثهن وكغيره من الدراسات لم تخلو دراستنا من بعض الصعوبات منها عدم تجاوب العديد من المهنيين مع هذه الدراسة، وبسبب حداثة الموضوع وبالتالي صعوبة الحصول على أفراد لهم إطلاع عليه بشكل جيد، بالإضافة لعامل الوقت الضيق فهناك تماطل كبير في ملء هذه الاستمارات.

المطلب الثالث: أداة جمع البيانات واختبار فرضيات الدراسة

1. أداة جمع البيانات:

لدراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم اعتماد المقابلة الشخصية مع مجموعة من الأكاديميين والمهنيين في جمع البيانات وتبويب إجابات أفراد العينة باستخدام برنامج (SPSS) وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجدول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، وتمثيل هذه الجداول بواسطة أعمدة ودوائر نسبية.

وبغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس الاجابات باستخدام مقياس "ليكارت الخماسي" Likert scale، بهدف معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (4): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

2. الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها:

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

الانحراف المعياري: وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

اختبار (t): وذلك لبيان أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجة تأثير معايير التدقيق الدولية على المهنة في الجزائر.

معامل الارتباط ومعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): استخدم مُعامل الارتباط من أجل معرفة مدى ارتباط فقرات الاستبيان فيما بينها من جهة، ومن جهة ثانية معرفة مدى ارتباط محاور الاستبيان فيما بينها.

المطلب الرابع: تصميم الاستبيان

تم مراعاة مجموعة من النقاط في إعداد استمارة الاستبيان من طرف الطالبين والتمثلة فيما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة سهلة وواضحة؛
- ربط الاسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها؛
- اعتماد طرق الاجابة المغلقة؛
- بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل أساتذة متخصصين، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، وبناء على الملاحظات والتوصيات المقدمة من قبل الاساتذة المحكمين، قمنا بتعديل وتصحيح الاسئلة على ضوء الملاحظات الواردة، وذلك تمهيدا لصياغة الاستبيان بشكله النهائي.

كما تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين:

- **الجزء الأول:** يتضمن معلومات شخصية للعينة محل الدراسة (الجنس، العمر، المستوى العلمي، التخصص، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، نشاط الشركة)؛
- **الجزء الثاني:** تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور حيث تضمن في مجملها 30 سؤال، وذلك كما يلي:
 - المحور الأول: يضم 10 أسئلة حول غياب تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر؛
 - المحور الثاني: يضم 10 أسئلة حول سعي الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة؛
 - المحور الثالث: يضم 10 أسئلة حول تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري.

المبحث الثاني: قياس صدق الأداة.

بعد عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف ومجموعة من الأساتذة المختصين، والأخذ بأرائهم وملاحظاتهم في التحكيم، ومن أجل الوصول إلى عبارات متناسقة مع بعضها وملائمة وصالحة في المحاور المخصص لها، وبغية خدمة الغرض العام من الاستبيان المتمثل في الإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات المقترحة، يتم في هذه النقطة التأكد من صدق الأداة (الاستبيان) من الناحية الإحصائية.

المطلب الأول: الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

بالاعتماد على حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الخاص بها، تم دراسة الصدق الداخلي لفقرات كل محاور الاستبيان، بداية من المحور الثاني وجود تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية، ثم المحور الثالث المتعلق بسعي الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لا تفتقر، وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك - القانون رقم 10 - 01؛ وفي الأخير المحور الرابع الخاص بتكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري الحالي أمر ضروري أكثر منه اختياري، والجداول أدناه تبين ذلك:

الجدول رقم(5): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الاستبيان: لا تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية.				
الرقم الفقرة	فقرات الاستبيان	معامل الارتباط	مستوى الدالة	التعليق
1	تم تبني معايير التدقيق الجزائرية استنادا إلى نصوص معايير التدقيق الدولية.	0,645	,000	دالة
2	يعاني المهنيين من عدة عراقيل تواجه نشاطهم ناتجة عن غياب نصوص توضيحية كافية لذلك.	0,877	,000	دالة
3	تعتبر معايير التدقيق الدولية ضرورية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر.	0,777	,000	دالة
4	معايير التدقيق الدولية تنسجم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها مع متطلبات هذه البيئة.	0,508	,000	دالة
5	تتوافق النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.	0,857	,000	دالة
6	الجزائر تواكب التطورات الخاصة في مجال التدقيق الدولية.	0,778	,000	دالة
7	من الضروري تحقيق توافق بين النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق (10 – 01) في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية.	0,897	,000	دالة
8	وجود معايير تدقيق دولية يلغي الحاجة لإيجاد معايير التدقيق الجزائرية.	0,941	,000	دالة
9	نصوص القانون 10 – 01 مستمدة من معايير التدقيق الدولية.	0,670	,000	دالة
10	تسعى الحكومة الجزائرية إلى وضع إطار قانوني خاص بمهنة التدقيق وذلك عن طريق إصدار تشريعات.	0,798	,000	دالة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (6): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث من الاستبيان: تسعى الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة، وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك القانون رقم 10 - 01؛

الرقم الفقرة	فقرات الاستبيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
11	الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر (المجلس الوطني) تسعى لمواكبة التطورات الدولية للمهنة	0,665	,000
12	جاء تأسيس مجلس المحاسبة في الجزائر كاستجابة لما يحصل في البيئة الدولية.	0,760	,000
13	الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تتمتع بالاستقلالية في أداء مهامها.	0,795	,000
14	الهيئات المهنية تتحكم بشكل يتناسب مع التغيرات الطارئة في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الجزائر.	0,689	,000
15	المهنيين لايساعدون الهيئات المشرفة على المهنة في الارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر.	0,667	,000
16	تقديم خدمات ذات جودة عالية من طرف المكاتب الدولية للتدقيق عكس المكاتب الجزائرية.	0,770	,000
17	المصنف الوطني للخبراء المحاسبين يحرص على احترام قواعد المهنة واعرافها.	0,895	,000
18	الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين تساعد اعضاء المهنة للحفاظ على استقلالهم.	0,678	,000
19	الهيئات المهنية تنظم علاقتها مع الهيئات الحكومية ذات العلاقة والمؤثرة في المهنة.	0,650	,000
20	الهيئات المهنية تقوم باصدار معايير وتشريعات تتوافق مع البيئة المحلية.	0,656	,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (7): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع من الاستبيان: يعتبر تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائرية الحالي أمر ضروري أكثر منه اختياري.				
الرقم الفقرة	فقرات الاستبيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	التعليق
21	هناك إمكانية لتطبيق كل معايير التدقيق الدولية في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.	0,767	,000	دالة
22	ينبغي على الحكومة الجزائرية تبني كل معايير التدقيق الدولية بشكل مطلق وإلزامي.	0,770	,000	دالة
23	ينبغي على الحكومة الجزائرية تكييف معايير التدقيق الدولية بشكل يتلاءم مع اقتصادها.	0,885	,000	دالة
24	هناك تشابه في مجال التدقيق بين الواقع الاقتصادي الجزائري والواقع الاقتصادي العالمي، الذي يؤثر على وضع معايير التدقيق الدولية.	0,903	,000	دالة
25	يوجد فهم وتطبيق جيد لنصوص القانون 10 - 01 عند مستوى كل المهنيين الجزائريين.	0,675	,000	دالة
26	تحظى معايير التدقيق الدولية الحديثة بالقبول العام من قبل المهنيين الجزائريين.	0,832	,000	دالة
27	توجد صعوبة في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر نتيجة أحداثها.	0,564	,000	دالة
28	تساهم معايير التدقيق الدولية في تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر، أفضل من التشريعات الحالية.	0,688	,000	دالة
29	يمكن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية كمرشد في وضع اصدار معايير التدقيق الجزائرية.	0,785	,000	دالة
30	تبني المعايير الدولية للتدقيق يؤدي إلى ضعف استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر.	0,896	,000	دالة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجداول المتعلقة بالصدق الداخلي لفقرات محاور الاستبيان أعلاه؛ يتضح أن معاملات الارتباط r الظاهرة فيها دالة عند مستوى الدلالة 0,05، وأن مستوى الدلالة لكل فقرات محاور الاستبيان

أقل من 0.05، الأمر الذي يؤكد مصداقية تلك الفقرات ومحاورها الثلاث لما وضعت لقياسه، وحتى يتم التأكد من صلاحية واتساق محاور الدراسة فيما بينها وأنها صالحة الاستعمال مع بعضها لقياس ومعالجة موضوع البحث الذي أعدت من أجله، يتم قياس صدق الاتساق البنائي بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (8) : معامل الارتباط بين معدلات محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان.

الرقم	عنوان المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	التعليق
1	لا تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية.	0,768	,000	دالة
2	تسعى الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة، وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك القانون رقم 10 – 01؛	0,699	,000	دالة
3	يعتبر تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري الحالي أمر ضروري أكثر منه اختياري.	0,879	,000	دالة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول أعلاه يبين أن معاملات الارتباط بين معدلات محاور الدراسة والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان عند مستوى الدلالة 0,05، يؤكد على صدق الاتساق بين كل محور من محاور الدراسة، وذلك لأن مستوى الدلالة لكل محور أقل من 0,05، الأمر الذي يدل على أن كل المحاور صادقة وملائمة لما وضعت لقياسه، وحتى تكون نتائج القياس أكثر دقة يجب التأكد من مدى ثبات فقرات الاستبيان.

2.5. مستوى الثبات في فقرات الاستبيان:

تم قياس الثبات الإحصائي للأداة بمعامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 21 حيث تعتبر أنسب طريقة لحساب ثبات الأوزان المستخدمة في

البحوث المعتمدة على الاستبيانات ومقاييس الاتجاه، الأمر الذي يجعله ملائم لإجراءات هذه الدراسة. يتراوح معامل كرونباخ ألفا بين $0 < \alpha < 1$ والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (9): معامل ألفا كرونباخ الإجمالي لمحاور الاستبيان.

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	لا تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية.	10	0,859
2	تسعى الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة، وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك القانون رقم 10 - 01؛	10	0,858
3	يعتبر تكيف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائرية الحالي أمر ضروري أكثر منه اختياري.	10	0,758
	معامل ألفا كرونباخ الإجمالي	30	% 89,04

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال "النتائج الإيجابية" الظاهرة في جداول المبحث يتضح أن؛ هذه الأداة (الاستبيان) صالحة لمعالجة هذا الموضوع، مع الإشارة إلى أن هذه الاستمارة لا تعطي النتائج المتوقعة منها إلا إذا استهدفت عند توزيعها أفراد مُختصين وعلى دراية كافية بموضوع البحث.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

يتم في هذا المبحث عرض الجانب الإحصائي لأفراد العينة، وتحليله اقتصاديا وفقا لما يتماشى مع طبيعة الموضوع.

المطلب الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

1. الجنس:

الجدول رقم(10): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	التكرارات	الجنس
86%	31	ذكر
14%	5	أنثى
%100	36	الإجمالي

التمثيل البياني

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 36 فرد، نلاحظ أن عدد الذكور قدر بـ 31 فرد أي بنسبة 86%، في حين نلاحظ أن عدد الإناث قدر بـ 05 أفراد فقط أي ما نسبته 14%. وتدل هذه النتائج على أن طبيعة هذه المهنة لا تعرف إقبالا واسعا للإناث، وربما يعود ذلك لطبيعة العمل التي لا يقبل بها فتيات المنطقة.

2. العمر:

الجدول رقم(11): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

النسبة المئوية	التكرارات	السن
30.6%	11	من 25 إلى 35 سنة
22.2%	8	من 36 إلى 40 سنة
25%	9	من 41 إلى 50
22.2%	8	51 سنة فأكثر
%100	36	الإجمالي
		التمثيل البياني على التوالي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 36 فرداً، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يتراوح عمرهم ما بين 25 إلى 35 سنة قدر بـ 11 فرد أي بنسبة 30.6%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يتراوح عمرهم ما بين 36 إلى 40 سنة قدر بـ 8 أفراد أي ما نسبته 22.2%، أما الأفراد الذين يتراوح عمرهم ما بين 41 إلى 50 سنة فقد قدر عددهم بـ 9 أفراد بنسبة بلغت 25% أما الأفراد الذين يفوق عمرهم 51 سنة فقد قدر عددهم بـ 8 أفراد بنسبة مئوية بلغت 22.2%.

3. المستوى العلمي:

الجدول رقم(12): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	المستوى العلمي
55.6%	20	ليسانس
19.4%	7	ماستر
16.7%	6	دكتوراه
8.3%	3	ديبلوم مهني
%100	60	الإجمالي
		التمثيل البياني

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 36 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المستوى ليسانس قدر بـ 20 فرد أي بنسبة 55.6%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المستوى ماستر قدر بـ 7 أفراد أي ما نسبته 19.4%، أما الأفراد الذين مستواهم دكتوراه فقد بلغ عددهم 6 افراد بنسبة قدرة بـ 16.7%، وأخيراً الافراد الذين مستواهم ديبلوم مهني قدر عددهم بـ 3 افراد فقط بنسبة بلغت 8.3%.

4. التخصص:

الجدول رقم(13): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرارات	النسبة المئوية
مالية ومحاسبة	34	94.4%
بنوك	02	5.6%
الإجمالي	60	% 100

The bar chart displays the distribution of respondents by specialization. The x-axis represents the specialization (Financial and Accounting, Banks) and the y-axis represents the percentage. The bar for Financial and Accounting is significantly higher than the bar for Banks.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 36 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم مالية ومحاسبة قدر بـ 34 فرد أي بنسبة 94.4%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم بنوك قدر بـ 02 فردين فقط أي ما نسبته 5.6%.

5. الوظيفة:

الجدول رقم (14): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
استاذ جامعي	7	19.4%
محاسب معتمد	13	36.1%
محافظ حسابات	9	25%
خبير محاسبي	7	19.7%
الإجمالي	36	%100

التمثيل البياني

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 36 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المنصب أستاذ جامعي قدر بـ 7 أفراد أي بنسبة 19.4%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين يشغلون منصب محاسب معتمد قدر بـ 13 فرد أي ما نسبته 36.1%، أما الذين يشغلون منصب محافظ حسابات فقد قدر عددهم بـ 9 أفراد أي بنسبة 25% وفي الأخير الأفراد الذين يشغلون منصب خبير محاسبي قدر عددهم بـ 7 أفراد أي ما نسبته 19.7%.

6. عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (15): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة
19.4%	7	أقل من 5 سنوات
41.7%	15	من 05 الى 10 سنوات
5.6%	2	من 11 الى 15 سنة
13.9%	5	من 16 الى 20 سنة
19.4%	7	20 سنة فأكثر
%100	36	الإجمالي
		التمثيل البياني

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 36 فرداً، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين الخبرة المهنية لديهم أقل من 5 سنوات قدر بـ 7 أفراد أي بنسبة 19.4%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين الخبرة المهنية لديهم تتراوح ما بين 05 إلى 10 سنوات قدر بـ 15 فرد أي ما نسبته 41.7%، أما الأفراد الذين تتراوح الخبرة المهنية لديهم من 11 إلى 15 سنة قدر بـ 02 فردين فقط أي بنسبة 5.6%، في حين أن الأفراد الذين الخبرة المهنية لديهم تتراوح ما بين 16 إلى 20 سنة فقد قدر عددهم 5 أفراد أي بنسبة 13.9%، وفي الأخير الأفراد الذين تفوق الخبرة المهنية لديهم 20 سنة قدر عددهم 7 أفراد أي بنسبة 19.4%.

7- نشاط الشركة:

الجدول رقم (16): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نشاط الشركة

النسبة المئوية	التكرارات	نشاط الشركة
97.2%	35	خدمية مالية
2.8%	01	تجارية
%100	36	الإجمالي
		التمثيل البياني

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 36 فرد، نلاحظ أن عدد الشركات التي نشاطها خدمية مالية قدر بـ 35 شركة أي بنسبة 97.2%، في حين نلاحظ أن عدد الشركات التي نشاطها تجارية قدر بـ 01 فقط أي ما نسبته 2.8%.

المطلب الثاني: اختبار صحة فرضيات الدراسة

بهدف تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الاحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناءً على الحاجة إلى دلالتهما، المتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري المقابلة لكل محور في الاستبيان، ويعتبر اختبار (T) من أفضل الاختبارات الذي تم الاعتماد عليه من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

1. اختبار الفرضية الأولى:

- نص الفرضية: يوجد تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية؛
 - فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية $H_0: X < 3$.
 - الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية $H_1: X \geq 3$.
- يبين الجدول التالي البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الأولى من عدمها في هذه الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (17): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى.							
الدرجة الكلية	حجم العينة	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 30		
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة
التشريع القانوني في الجزائر	36	19.66	3.16	-11	-13.91	35	0.00
							دال عند 0.05

التمثيل البياني للمتوسط الحسابي
<p>المتوسط الفرضي 58% سلسلة 1؛ المتوسط الفرضي؛ 27</p> <p>المتوسط الحسابي 42% سلسلة 1؛ المتوسط الحسابي؛ 19,66</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (17) والشكل رقم (8) أعلاه؛ نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الأول والذي بلغ 19.66 أنه أقل من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 30 بناء عليه فإنه ليس هناك غياب للتشريع القانوني في الجزائر مقارنة بنصوص معايير التدقيق

الدولية، وهذا ما أكدته قيمة "T" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 13.91- وهي قيمة سالبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الفرضي" ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم رفض فرضية البحث القائلة "يوجد تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

من خلال ما سبق نرفض الفرضية البديلة التي تقول "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية"، لكن هذا لا يدل على أن هناك توافق كامل بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، وهذا راجع للنقائص التي تعاني منها السلطات المعنية بالتدقيق في الجزائر كعدم الفهم الكامل لمعايير التدقيق من طرف المهنيين رغم المجهودات المبذولة من طرف وزارة المالية في إصدار معايير جديدة تتلاءم مع البيئة الجزائرية أحرها في 2016.

2. اختبار الفرضية الثانية:

- نص الفرضية: تسعى الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة، وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك - القانون رقم 10 - 01؛
- فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر وتطور مهنة التدقيق وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك - القانون رقم 10 - 01: $H_0: X < 3$
- الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر وتطور مهنة التدقيق وذلك عن طريق إصدار آخر القوانين الخاصة بذلك - القانون رقم 10 - 01: $H_1: X \geq 3$

بعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم (18): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية.							
الدرجة الكلية	حجم العينة	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 30		
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة
القرار	القرار	القرار	القرار	القرار	القرار	القرار	القرار
هيئات التدقيق في الجزائر	36	27.97	5.94	2.03	-2.04	35	-0.04
					دال عند 0.05		

التمثيل البياني للمتوسط الحسابي
<p>المتوسط الفرضي: سلسلة 1؛ المتوسط الفرضي: 30؛ 52%</p> <p>المتوسط الحسابي: سلسلة 1؛ المتوسط الحسابي: 27,97؛ 48%</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (18) والشكل رقم (9) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الثاني، والذي بلغ 27.97 أنه أقل من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 30، بناء عليه فإن الهيئات المنظمة للتدقيق في الجزائر لا تسعى إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة مقارنة بمعايير التدقيق الدولية، وهذا ما أكدته قيمة "T" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها -2.04 وهي قيمة سالبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الفرضي" ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم رفض فرضية البحث القائلة "تسعى الهيئات المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة"، وقبول فرضية العدم ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

رأى أفراد العينة بأن الهيئات لا تتحكم بشكل يتناسب مع التغيرات الطارئة في المهنة وأن الخدمات المقدمة من قبل هذه الهيئات لا تمتاز بالجودة مقارنة بمثلتها في باقي الدول، رغم سعي وزارة المالية لإصدار معايير جديدة مستمدة من المعايير الدولية بعد تكييفها مع الواقع الجزائري ومحاولة تبسيطها بشكل يسمح للمهنيين بفهمها والاعتماد عليها في ممارستهم للمهنة.

3. اختبار الفرضية الثالثة:

- نص الفرضية: يعتبر تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري أمر ضروري أكثر منه اختياري؛
 - فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري الحالي $H_0: X < 3$.
 - الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري الحالي $H_1: X \geq 3$.
- بعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول رقم (19): نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة.								
الدرجة الكلية	حجم العينة	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي		المتوسط الفرضي 30		
				t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار	
تكييف معايير التدقيق	36	26.08	3.32	3.92	-7.06	35	0.000	دال عند 0.05
التمثيل البياني للمتوسط الحسابي	<p>المتوسط الحسابي: 26,8; 47% المتوسط الفرضي: 30; 53%</p>							

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (19) والشكل رقم (10) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الثالث والذي بلغ 26.08 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 30 بناء عليه فإنه ليس هناك تكيف لمعايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري، وهذا ما أكدته قيمة "T" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها -7.06 وهي قيمة سالبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الفرضي" ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، ومنه تم قبول فرضية البحث القائلة "يعتبر تكيف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري أمر ضروري أكثر منه اختياري"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

أشارت الدراسة بأن هناك امكانية تكيف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري لكن من غير الممكن للجزائر تطبيق كل معايير التدقيق الدولية في الظروف الحالية، ويرجع ذلك إلى القصور في بعض الجوانب كصعوبة فهم بعض المعايير من طرف المهنيين بسبب قلة التكوين والاطلاع على جديد المهنة على المستوى الدولي، كما أن التطبيق الكلي لهذه المعايير قد يفقد السيادة للدولة وقد يؤدي التوافق إلى ضعف استقلالية المهنة في الجزائر باعتبار البيئة الجزائرية تختلف عن بيئة واضعي هذه المعايير.

خلاصة الفصل الثاني:

تم في الدراسة التطبيقية اسقاط ما تطرقنا اليه في الفصل النظري، وذلك من خلال الاستبيان الذي وزع على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، بمختلف خبراتهم ومؤهلاتهم العلمية وتم التوصل إلى:

- وجود تشريع قانوني في الجزائر والذي تجسد في القانون 10-01 والصادر في 29 جوان 2010، بالرغم من بعض النقائص التي تعاني منها المهنة والمتمثلة في عدم وجود توافق كامل بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية.
- أما فيما يخص الهيئات فقد رأى أفراد العينة أنها لا تتحكم بشكل يتناسب مع التغيرات الطارئة في المهنة.
- في الأخير استخلصنا أن التطبيق الكلي لمعايير التدقيق الدولية قد يمس باستقلالية المهنة في الجزائر.

خاتمة

خاتمة

من خلال هذا البحث دراسة أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ومقارنتها مع الواقع الجزائري، كما تناولنا ظهور ونشأة المهنة في الجزائر وتنظيمها من قبل هيئات مهنية مختصة بإصدار قوانين وتشريعات كالقانون 10-01. وكغيرها من الدول تسعى الجزائر الى تضيق الفجوة بين ممارسي المهنة والتوافق مع التطورات الحاصلة في مجال التدقيق دوليا، بغية تطوير وترقية المهنة الى المستوى المقبول والذي يسمح لها بمواكبة التطورات والتغيرات التي تواجهها، لا سيما بعد دخولها لاقتصاد السوق والانفتاح على الاقتصاد العالمي، الذي يفرض عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية، تتجه وبحذر نحو هذه المعايير لأن البيئة التي نشأت فيها هذه المعايير تختلف عن البيئة الجزائرية.

بغرض إسقاط الدراسة النظرية على الواقع الجزائري وإضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، قمنا بإعداد استبيان من أجل أخذ آراء المهنيين في مجال التدقيق في الجزائر، والذي تضمن (03) حاور اساسية. حاولنا معالجة اشكالية البحث التي تدور حول مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 10 - 01، فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصلين توصلنا الى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعات من التوصيات والاقتراحات.

▪ **الفرضية الأولى:** يوجد تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بمعايير التدقيق الدولية؛

فقد تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة المعتمدة من (01) إلى (10) التي شملها المحور الثاني من الاستبيان هذه الفرضية غير صحيحة لأنه يوجد تشريعات وقوانين تنظم المهنة ويتجسد ذلك في القانون 01_10، ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

▪ **الفرضية الثانية:** تسعى الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة وإعطائها مكانة لائقة؛

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على (10) اسئلة التي شملها المحور الثالث ومن خلال ما تناولناه في الفصل الثاني فإن الهيئات لا تسعى بالقدر الكافي في تطوير مهنة التدقيق مقارنة بمعايير التدقيق الدولية.

▪ **الفرضية الثالثة:** يعتبر تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائرية الحالي أمر ضروري أكثر منه اختياري.

تم اختبار هذه الفرضية بطرح (10) اسئلة والتي شملها المحور الرابع، هذه الفرضية غير صحيحة لأنه لا يمكن تطبيق معايير التدقيق بشكل كامل مع البيئة خاصة في الظروف الراهنة.

النتائج:

- من خلال دراستنا إلى هذا الموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:
- ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر تختلف تماما عن الممارسة وفق المعايير الدولية للتدقيق، فمهنة التدقيق تمارس وفقا لقوانين المهنة ولا توجد معايير واضحة للتدقيق في الجزائر؛
- من الضروري موافقة وانسجام التدقيق الوطني مع الواقع الدولي للتدقيق، خاصة بعد ظهور العولمة والشركات المتعددة الجنسيات، إذ أنه يمكن للجزائر سن معايير تدقيق تتوافق وواقع المهنة في الجزائر شرط الرفع من القدرة المهنية للمدققين وذلك عن طريق رفع المستوى التعليمي.
- توجد هيئات مسؤولة عن مهنة التدقيق في الجزائر وهي المسؤولة عن تطوير مهنة التدقيق، كالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية للمحاسبة.
- معايير التدقيق هي الدليل على مصداقية مراجع الحسابات، لأنها تعتبر بمثابة وسيلة أو قاعدة يتبعها المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق مما تجعل مخرجات عمله ذات ثقة عالية.

الاقتراحات:

- السير على شروط مزاوله المهنة؛
- الحفاظ على أعلى معايير ممكنة من الكفاءة المهنية والسلوك المهني للمدققين؛
- مساعدة المهنيين في الحفاظ على استقلالهم المهني؛
- وضع وتطوير دستور آداب وسلوك المهنة والسهر على الالتزام به؛
- فتح المجال أمام الأجانب لممارسة المهنة في الجزائر من خلال إبرام اتفاقيات مع الدول وبالتالي الاعتراف بالمراجع الجزائري كمهني دولي وإبراز الكفاءات الجزائرية.

أفاق البحث

- حاجة مهنة التدقيق في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل اعتماد معايير محاسبية دولية؛
- مقارنة ممارسة المهنة في الجزائر مع الممارسة وفق المعايير الدولية؛
- انعكاس تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

قائمة المصادر

و المراجع

قائمة المصادر والمراجع

اولا: قائمة المصادر والمراجع

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2005.
- 2- اسلام ترشة، دور محافظ الحسابات في زيادة جودة القوائم المالية في ظل القوانين والتشريعات الجديدة، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2014.
- 3- حسين القاضي، حسين احمد دحدوح، "مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العلمية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الجزء الأول، 2009.
- 4- خالد راغب الخطيب، "التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية"، دار البادية ناشرون، وموزعون، عام 2009 .
- 5- داود يوسف صبح ، "تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية"، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت، الجزء الأول، 1999.
- 6- السيد الناغي محمود، المراجعة(اطار النظرية والممارسة)، الجزء الثاني، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، المنصورة، مصر، 1992.
- 7- لظفي أمين السيد أحمد، موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقها، جمعية الاستشارات المصرية، القاهرة، 2004.
- 8- محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- 9- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 10- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الاولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 11- المقرر رقم 2 المؤرخ في 4 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية.
- 12_وليم توماس وامرسون هنكي، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.

ثانياً: المراجع باللغة الفرنسية

12- SAMIR ADJ ALI, **Le "commissaire aux comptes: caractéristique et missions"** Revue algérienne de comptabilité et audit, Société nationale de comptabilité n°03, Alger 3eme trimestre, 1994, p:10.

ثالثاً: المواقع

13- IFAC difinition et présentation, disponible sur :
<http://Ar.fac.org/About/MembreBodies.tmpl>, consulti le12/03/2017.

14- Voir: Normes IFAC, disponible sur ; <http://ar.ifac.Org> ,consulté le12/03/2017.

15- الاتحاد الدولي للمحاسبين - [WWW.ifac.org/ifac.org/Guidance/EXD - Outstanding.php](http://WWW.ifac.org/ifac.org/Guidance/EXD-Outstanding.php), IFAC
اطلع عليه يوم:2017/03/12.

رابعاً: الرسائل الجامعية

16- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم التسيير، جامعة الحاج لحضر، باتنة، 2009/2008.

17- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

18- طلال أبو غزله، دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة السعودية والدولية، الندوة الثانية حول سبل تطوير المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض مارس1987.

19- عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، سطيف، 2013.

20- عمر شريقي، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني للجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف، 2003/2002.

قائمة المصادر والمراجع

21- فايز سايج، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه، كلية علوم الاقتصاد والتجارة والتسيير، جامعة الجزائر، البلدية.

22- لخضر لقلطي، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 2004.

23- محي الدين عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، المركز الجامعي المدية، 2008/2007.
خامسا: ملتقيات.

24- حامد داود الطحلة، معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبة الأردنية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2000.

25- حسن عبد الكريم سلوم وبتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمات العالمية، المؤشر العالمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (تحديات، الفرص، الأفاق)، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2006.

26- عبد الكريم مقراني وعمر قمان، "أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي"، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS /IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، جامعة سعد د حلب البلدية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011.

27- عزه الأزهر، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، العدد 05، 2012.

28- محمد براق وعمر قمان، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكل المنظمات المهنية في الجزائر"، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي

قائمة المصادر والمراجع

- مرياح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية ومخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، 29-30 نوفمبر 2011، بتصرف
- سادساً: النصوص التشريعية
- 29- قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1970.
- 30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، القانون، 10_01، المادة 22.
- 31- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 من قانون 10-01 المؤرخ في جوان، الموافق ل 11 جويلية 2010 المواد: 6-7-8-10-27.
- 32- الجريدة الرسمية، القانون 10-01، المادة 03، المؤرخ في 29 جوان 20.
- 33- الجريدة الرسمية، القانون 10-01، المادة 59، المؤرخ في 29 جوان 20.
- 34- الجريدة الرسمية، القانون 10-01، المادة 71، المؤرخ في 29 جوان 20.
- 35- الجريدة الرسمية، المادة 59، المادة 61، المادة 62، من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي وخبير الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق 11 جويلية 2010.
- 36- الجريدة الرسمية، المادة 715، المكرر 06، المرسوم التشريعي 93-08، المؤرخ في 25 أبريل 1993، ق ت ج .
- 37- الجريدة الرسمية، قانون 10-01، عدد 42، المادة 18، مؤرخ في 19/07/2010.
- 38- القانون التجاري المادة 715 مكرر 4 .
- 39- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 1980.
- 40- المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 .
- 41- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المعايير الدولية للمراجعة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، شركات مطابع الخط، 1998.

قائمة المصادر والمراجع

- 42- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية، عدد 04، المؤرخ في 01/02/2011.
- 43- المواد من 65-70، من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي وخبير الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق 11 جويلية 2010.
- 44- المواد من 31-32-33-36-37-38، من القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلقة بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق 11 جويلية 2010.

الملاحق

قائمة الأساتذة المحكمين.

الملحق (01): الاساتذة المحكمين

الجامعة	الأستاذ	
	الدكتور سبتي إسماعيل	1
	الأستاذ الدكتور يحيى سعدي	2
	الدكتور الأخضر لقلطي	3
	الدكتور حسين بلعجوز	4
	الأستاذ رشيد عريوة	6

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف / المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

في:

الولاية: مسيلة

إلى السيد:

سيدي / سيدتي المحترم(ة): السلام عليكم ورحمة الله؛

الاستبيان الذي بحوزتكم؛ يتضمن مجموعة من المحاور المتعلقة بموضوع بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية؛ تخصص محاسبة وتدقيق؛ تحت عنوان:

مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل القانون رقم 10 - 01

- دراسة ميدانية -

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مجموعة العرّاقيل والمشاكل التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر، وإلى تقريب وجهات النظر بين الأطراف المهتمة بالمهنة في الجزائر، وذلك بغية الوقوف على مدى تنظيم وتقديم مهنة المراجع في الجزائر.

الرجاء منكم سيدي/ سيدتي؛ تفضلوا بتقديم رأيكم الخاص حول هذا الموضوع؛ من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان، رأيكم يهمنا وموضع ثقة لدينا، فكلما كانت إجاباتكم دقيقة وموضوعية كلما زاد موضوع البحث جودة وقيمة. كما يسرنا أن نقدم لكم مجموعة التتويجات التالية:

- الاستمارة مخصصة للبحث العلمي واجابتم تحظى بالسرية التامة؛
- حتى تكون نتائج الدراسة واضحة؛ يسرنا معرفة رأيكم الدقيق عن طريق الإجابة على بديل واحد فقط من البدائل المذكورة في الاستبيان بوضع إشارة (x) في المكان الذي ترونه مناسب؛
- يسرنا التواصل معكم من أجل الإفادة والاستفادة منكم عن طريق البريد الإلكتروني التالي:

إشراف:

الدكتور: سبتي إسماعيل

إعداد:

الطالبة: سعدوني نورة

الطالبة: قانة نورة

المحور الأول: البيانات العامة

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) في المكان المناسب.

الجنس	ذكر	أنثى

1

العمر	أقل من 25 سنة	من 25 سنة إلى 35 سنة	من 36 سنة إلى 40 سنة	من 41 سنة إلى 50 سنة	51 سنة فأكثر

2

المستوى العلمي	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	ديبلوم مهني

3

التخصص	مالية ومحاسبية	بنوك	إدارة أعمال	اقتصاد	أخرى (أذكرها)

4

الوظيفة	أستاذ جامعي	محاسب معتمد	محافظ حسابات	خبير محاسبي

5

عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	من 11 سنة إلى 15 سنة	من 16 سنة إلى 20 سنة	21 سنة فأكثر

6

نشاط الشركة	خدمية (مالية)	صناعية	تجارية	فلاحية	مختلطة

7

المحور الثاني: غياب تشريع قانوني شامل لمهنة التدقيق في الجزائر، مقارنة بنصوص معايير التدقيق الدولية.

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تم تبني معايير التدقيق الجزائرية استنادا إلى نصوص معايير التدقيق الدولية.					
2	يعاني المهنيين من عدة عراقيل تواجه نشاطهم ناتجة عن غياب نصوص توضيحية كافية لذلك.					
3	تعتبر معايير التدقيق الدولية ضرورية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر.					
4	معايير التدقيق الدولية تتسجم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها مع متطلبات هذه البيئة.					
5	تتوافق النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.					
6	الجزائر تواكب التطورات الخاصة في مجال التدقيق الدولية.					
7	من الضروري تحقيق توافق بين النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق (10 – 01) في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية.					
8	وجود معايير تدقيق دولية يلغي الحاجة لايجاد معايير التدقيق الجزائرية.					
9	تسعى الحكومة الجزائرية إلى وضع إطار قانوني خاص بمهنة التدقيق وذلك عن طريق إصدار تشريعات.					
10	نصوص قانون 01-10 كيفية وفق البيئة المحلية					

المحور الثالث: تسعى الهيئات المهنية المنظمة للتدقيق في الجزائر إلى تطوير المهنة .

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
11	الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر - المجلس الوطني للمحاسبة مثلا- تسعى لمواكبت التطورات الدولية للمهنة.					
12	جاء تأسيس مجلس المحاسبة في الجزائر كاستجابة لما يحصل في البيئة الدولية من اصدار للمعايير الدولية.					
13	الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر تتمتع بالاستقلالية في أداء مهامها.					
14	الهيئات المهنية تتحكم بشكل يتناسب مع التغيرات الطارئة في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الجزائر.					
15	المهنيين لايساعدون الهيئات المشرفة على المهنة في الارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر.					
16	تقديم خدمات ذات جودة عالية من طرف المكاتب الدولية للتدقيق عكس المكاتب الجزائرية.					
17	المصنف الوطني للخبراء المحاسبين يحرص على احترام قواعد المهنة واعرافها.					
18	الغرفة الوطنية للخبراء المحاسبين تساعد اعضاء المهنة للحفاظ على استقلالهم.					
19	الهيئات المهنية تنظم علاقتها مع الهيئات الحكومية ذات العلاقة والمؤثرة في المهنة.					
20	الهيئات المهنية تقوم باصدار معايير وتشريعات تتوافق مع البيئة المحلية.					

المحور الرابع: تكييف معايير التدقيق الدولية مع الواقع الاقتصادي الجزائري.

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
21	هناك إمكانية لتطبيق كل معايير التدقيق الدولية في الجزائر في ظل الظروف الراهنة.					
22	ينبغي على الحكومة الجزائرية تبني كل معايير التدقيق الدولية بشكل مطلق وإلزامي.					
23	ينبغي على الحكومة الجزائرية تكييف معايير التدقيق الدولية بشكل يتلاءم مع اقتصادها.					
24	هناك تشابه في مجال التدقيق بين الواقع الاقتصادي الجزائري والواقع الاقتصادي العالمي، الذي يؤثر على وضع معايير التدقيق الدولية.					
25	يوجد فهم وتطبيق جيد لنصوص القانون 10 – 01 عند مستوى كل المهنيين الجزائريين.					
26	تحتضن معايير التدقيق الدولية الحديثة بالقبول العام من قبل المهنيين الجزائريين.					
27	توجد صعوبة في تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر نتيجة حداتها.					
28	تساهم معايير التدقيق الدولية في تحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر، أفضل من التشريعات الحالية.					
29	يمكن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية كمرشد في وضع اصدار معايير التدقيق الجزائرية.					
30	تبني المعايير الدولية للتدقيق يؤدي إلى ضعف استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر.					

مع خالص شكري وتقديري لشخصكم الكريم.

الملحق رقم (03): مخرجات spss

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
س1	36	2.1111	.78478	.13080
س2	36	2.5429	1.19663	.20227
س3	36	1.8056	.70991	.11832
س4	36	2.6111	1.02198	.17033
س5	36	2.1667	.91026	.15171
س6	36	2.3889	1.15333	.19222
س7	36	2.0556	.79082	.13180
س8	36	3.3889	.93435	.15573
س9	36	1.9167	1.18019	.19670

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
س1	-6.796-	35	.000	-.88889-	-1.1544-	-.6234-
س2	-2.260-	35	.030	-.45714-	-.8682-	-.0461-
س3	-10.095-	35	.000	-1.19444-	-1.4346-	-.9542-
س4	-2.283-	35	.029	-.38889-	-.7347-	-.0431-
س5	-5.493-	35	.000	-.83333-	-1.1413-	-.5253-
س6	-3.179-	35	.003	-.61111-	-1.0013-	-.2209-
س7	-7.166-	35	.000	-.94444-	-1.2120-	-.6769-
س8	2.497	35	.017	.38889	.0727	.7050
س9	-5.508-	35	.000	-1.08333-	-1.4827-	-.6840-

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
س10	36	2.1389	.76168	.12695
س11	36	2.3611	.83333	.13889
س12	36	1.8611	.96074	.16012
س13	36	2.8611	1.17480	.19580
س14	36	3.3056	1.06421	.17737
س15	36	2.8889	1.25988	.20998
س16	36	3.5833	.87423	.14571
س17	36	3.1389	1.01848	.16975
س18	36	2.9444	1.35107	.22518
س19	36	2.8889	1.18990	.19832

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
س10	-6.783-	35	.000	-.86111-	-1.1188-	-.6034-
س11	-4.600-	35	.000	-.63889-	-.9208-	-.3569-
س12	-7.113-	35	.000	-1.13889-	-1.4640-	-.8138-
س13	-.709-	35	.483	-.13889-	-.5364-	.2586
س14	1.723	35	.094	.30556	-.0545-	.6656
س15	-.529-	35	.600	-.11111-	-.5374-	.3152
س16	4.004	35	.000	.58333	.2875	.8791
س17	.818	35	.419	.13889	-.2057-	.4835
س18	-.247-	35	.807	-.05556-	-.5127-	.4016
س19	-.560-	35	.579	-.11111-	-.5137-	.2915

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
س20	36	3.3056	.95077	.15846
س21	36	2.7222	1.05860	.17643
س22	36	1.9167	.80623	.13437
س23	36	2.8889	.78478	.13080
س24	36	4.0000	.98561	.16427
س25	36	2.4722	.77408	.12901
س26	36	2.3056	.92023	.15337
س27	36	1.9444	.79082	.13180
س28	36	2.0556	.92410	.15402
س29	36	3.5278	.77408	.12901

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
س20	1.928	35	.062	.30556	-.0161-	.6273
س21	-1.574-	35	.124	-.27778-	-.6360-	.0804
س22	-8.062-	35	.000	-1.08333-	-1.3561-	-.8105-
س23	-.849-	35	.401	-.11111-	-.3766-	.1544
س24	6.088	35	.000	1.00000	.6665	1.3335
س25	-4.091-	35	.000	-.52778-	-.7897-	-.2659-
س26	-4.528-	35	.000	-.69444-	-1.0058-	-.3831-
س27	-8.009-	35	.000	-1.05556-	-1.3231-	-.7880-
س28	-6.132-	35	.000	-.94444-	-1.2571-	-.6318-
س29	4.091	35	.000	.52778	.2659	.7897

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص:

يهدف هذا البحث لمعرفة امكانية توافق معايير التدقيق الدولية مع البيئة الجزائرية، ومدى ملائمة تلك المعايير للواقع الاقتصادي الجزائري، حيث توصلنا لوجود بعض النقائص تحول دون تحقيق ارتقاء بالمهنة في الجزائر.

تعد الجزائر من الدول التي حاولت مواكبة التطورات المتعلقة بالتدقيق الدولي ومعاييرها، وذلك يتجسد في القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهن محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، إلا أن هذا لا يعني وجود معايير كاملة ومحددة تصلح لضبط الممارسة المهنية، بالإضافة إلى عدم مسابقتها وملاءمتها للتطورات والتغيرات الاقتصادية محليا وعالميا، مما يستدعي ضرورة تكييف معايير التدقيق الدولي مع الواقع الجزائري لتكوين فعالية أكثر.

الكلمات المفتاحية:

معايير التدقيق الدولية، واقع مهنة التدقيق في الجزائر، القانون 01-10.

Abstract:

The aim of this research is to find out the extent to which international auditing standards are compatible with the Algerian environment and the relevance of these standards to the Algerian economic reality, as we have found some shortcomings that prevent the achievement of career advancement in Algeria. Algeria is one of the countries that tried to keep abreast of developments concerning international scrutiny and standards.

This is not to say that there are complete and specific criteria that can be used to control professional practice, as well as their inadequacy and suitability for developments and economic changes locally and globally, which necessitates the need to adapt the international auditing standards with Algerian reality to form more effective.

key words: International Auditing Standards, The Reality of the Audit Profession in Algeria, Law 10-01, Governor of Accounts.