الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير **ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**

قسم: مالية ومحاسبة **فرع:**

رقم: ..... **تخصص: محاسبة وتدقيق**

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية

من إعداد:

بديار بسمة.

بريك منار.

تحت إشراف الدكتور

حميدي أحمد سعيد.

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. بوبكر رزيقات	استاذ محاضر "أ"	**جامعة محمد بوضياف بالمسيلة**	**رئسيا**
د. حميدي احمد السعيد	استاذ محاضر "أ"	**جامعة محمد بوضياف بالمسيلة**	**مشرف ومقررا**
د.طويرات رابح	استاذ محاضر "أ"	**جامعة محمد بوضياف بالمسيلة**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2022-2023

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد الله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء
هذا الواجب ووفقنا في إنجاز هذا العمل
نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو
من بعيد على إنجاز هذا العمل وما واجهنا من صعوبات ونخص
بالذكر الاستاذ المشرف"حميدي أحمد سعيد" الذي عملنا
بتوجيهاته ونصائحه التي كانت عونا لنا على إتمام هذا البحث.
وأخير الف شكر إلى اساتذتي بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة.

الإهداء

اهدي ثمرة نجاحي ... إلى من احمل اسمه بكل افتخار ... إلى من لم اشبع من انفاسه بعد...والدي العزيز رحمه الله واسكنه فسيح جناته

إلى من كان دعائها سر نجاحي... وإلى ملاكي في الحياة...وإلى أغلي ما املك في هذه الحياة ...امي حفضها الله وأطال عمرها

إلى كل من شاركوني الرحم الواحد وسندي في الحياة اخوتي

الأعزاء: محمد... مرزاقة ...هاني...

اهدي تحياتي إلى التي كانت سند وشريكة عمر لأخي... زاد الله محباتهما.... وأطال عمرهما .... نور الهدى

إلى براعم العائلة: سيرين، ميمنة، وأخر عنقود في العائلة الكتكوت الصغير ...جود

إلى اعز ما صادفني في حياتي .... خطيبي "أحمد"

إلى عائلتي الثانية ..... إلى والدي السعيد وأمي بهيجة ... حفضهم الله وأطال عمرهم

إلى من وجدتهم فوجدت معنى الحقيقة وراء ابتسامتي إلى صديقاتي:

مروة ... منار...بثينة...شيماء...فاطمة الزهراء

إلى من شاركتني هذا العمل وفي مشواري الجامعي اختي وعزيزتي: منار...

إلى عائلتي، احبائي، اصدقائي في الدراسة...

بسمة

الإهداء

الحمد لله ما تم جهد ولا ختم سعي الا بفضله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات الا بتوفيقه...

اهدي ثمرة نجاحي ... إلى من وضعت الجنة تحت اقدامها ...الى أغلي ما املك في هذه الحياة ...إلى معنى الحب والحنان...امي حفضها الله وأطال في عمرها.

إلى من منحني القوة والعزيمة...إلى من احمل اسمه بكل افتخار...وأعظم رجل في حياتي...ابي حفظه الله وأطال في عمره.

إلى من شاركوني الرحم الواحد وسندي في الحياة ...اخوتي الاعزاء...

الى من شاركتني هذا العمل...وفي مشواري الجامعي...أختي وعزيزتي ...بسمة

إلى رفيقة الروح والدرب صديقتي...مروة

إلى أجمل من عرفني بهم القدر...اصدقاء المواقف... وأصدقاء الدراسة

إلى أعز ما صادفني في حياتي لك في النفس احتراما وفي القلب اجلالا..."محمد"

منار

فهرس المحتويات

شكر وتقدير I
الإهداء II
الإهداء III
فهرس المحتويات IV
قائمة الجداول VI
قائمة الأشكال VI
قائمة المختصرات VI
مقدمة: ..... أ

الفصل الأول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد: 7
المبحث الأول: مهنة التدقيق في الجزائر 8
المطلب الاول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر 8
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر 11
المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية 17
المبحث الثاني: عرض معايير التدقيق الجزائرية 20
المطلب الأول: الاصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية 20
المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية 21
المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية 22
المطلب الرابع: الاصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية 23
المبحث الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها 26
المطلب الأول: العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي واستقلاليته 26
المطلب الثاني: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق 28
المطلب الثالث: أدلة الإثبات واعداد التقارير 31
المطلب الرابع: مكانة معايير التزامات المدقق الخارجي ضمن معايير التدقيق المتعارف عليها 38
خلاصة الفصل 40

الفصل الثاني:الدراسة الميدانية

تمهيد: 43
المبحث الأول: عرض ميدان الدراسة 44

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة 44
المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة 45
المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة: 46
المطلب الرابع: الوصف الديموغرافي للعينة 47
المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان 51
المطلب الأول: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محاور الدراسة 51
المطلب الثاني: تصنيف المتوسطات حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدمة في الدراسة 51
المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان 52
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة 55
خلاصة الفصل: 58
خاتمة: 60
قائمة المصادر والمراجع: 64
الملاحق 68

قائمة الجداول

الجدول رقم 1: يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكارت الخماسي)..... 45
الجدول رقم 2: خاص باستمارات الاستبيان 45
الجدول رقم 3: نتائج معامل "ألفا–كرونباخ" لثبات الاستبيان 46
الجدول رقم 4: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس..... 47
الجدول رقم 5: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي 48
الجدول رقم 6: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة 49
الجدول رقم 7: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية 49
الجدول رقم 8: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة 51
الجدول رقم 9: يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان..... 52
الجدول رقم 10: نتائج اختبار T لمحور مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الاصلاحات 55
الجدول رقم 11: نتائج اختبار T لمحور مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة 56
الجدول رقم 12: نتائج اختبار T لمحور التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق 57

قائمة الأشكال

الشكل رقم 1: نموذج البحث ..... ب
الشكل رقم 3: انواع تقارير المدقق الخارجي 37
الشكل رقم 4: معايير التدقيق المتعارف عليها..... 39
الشكل رقم 5: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس 47
الشكل رقم 6: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي..... 48
الشكل رقم 7: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة 49
الشكل رقم 8: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية..... 50

قائمة المختصرات

المصطلح	التفسير
CNC	Conseil National De Comptabilité
SCF	Système Comptable Financier
NAA	Norme Algerien D’audit
SPSS	Statistical Package For The Social Sciences

مقدمة

مقدمة:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

ونظر للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر المتمثلة في التوجيه نحو سياسة اقتصاد السوق وتأثر هذا الاخير بالبيئة الخارجية العالمية المحيطة بها أضحى من الضروري إدخال تعديلات جديدة على مهنة المحاسبة والتدقيق مما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية من جهة ومعايير التدقيق الدولية من جهة أخرى وتجلة هذه التعديلات في صدور النظام المحاسبي المالي**(SCF)** سنة 2007 والقانون 10-01المتعلق بالمهن الثلاث وتبعه مراسيم تنفيذيه أحرى متعلقة بتحديد الهيئات المشرفة على سير مهنة المحاسبة والتدقيق وتنظيمها وكيفية ممارستهما وصول إلى إصدار معايير التدقيق الجزائرية **(NAA)** ثم بعد ذلك صدرت معايير تدقيق جزائرية اخرى وهذا قصد الأداء المهني لممارسة المهنة الجزائرية.

وبالرغم من تأخر الجزائر في إصدار هذه المعايير بالنظر إلى البلدان العربية الاخرى تسعى الجزائر إلى مواكبة العالم في ممارسة مهنة التدقيق ولاسيما التدقيق الخارجي

ومما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

أولا: الإشكالية

ما مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية ؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

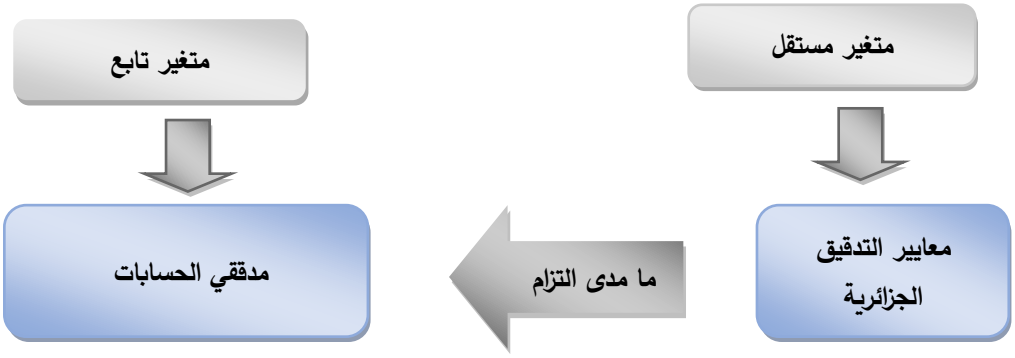
وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- إلى أي حد ساهمت الاصلاحات المتكررة في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؟
- هل يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية في إبداء رأيه حول القوائم المالية؟
- هل تبني معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر؟
- **ثالثا: الفرضيات**
- ساهمت الاصلاحات المتكررة في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.
- يعتمد المدقق على معايير التدقيق الجزائرية في إبداء رأيه حول القوائم المالية.
- تبني معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر.

رابعا: نموذج البحث

من أجل فهم أفضل لمشكلة البحث المطروحة تم وضع نموذج تصوري نوضح من خلاله متغيرات الدراسة والعلاقة بينهما وذلك وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم 1: نموذج البحث



خامسا: اهمية البحث

- تعتبر معايير التدقيق الجزائرية في مقدمة القواعد والنماذج التنظيمية الرسمية المعمول بها والمعتمدة من طرف السلطات المهنية.
- لفت انتباه المدققين الخارجين من خلال تسليط الضوء على فائدة التزامهم بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية من اجل تقليل التفاوتات بين تقارير المراجعين الاخرين.
- الإدراك الجيد لهذه القواعد والتنظيمات مما يتوجب على المهنين الاطلاع المستمر عليها بغية تحسين المهنة بين المستخدمين أو الاطراف المتعاملة لهذه المهنة.

سادسا: أهداف البحث:

- عرض معايير التدقيق ومعرفة محتوها وأسباب إصدارها.
- القاء الضوء على الهيئات ولجان القائمة والمشرفة على إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية
- محاولة معرفة أثر تطبيق المعايير على تحسين الممارسات المهنية في الجزائر.
- محاولة مقارنة الأداء المهني بالقوانين الموضوعة.
- التحقق من درجة تبني مدققي الحسابات للمعايير التدقيق الجزائرية والتزام بها.

سابعا: أسباب اختيار الموضوع

- الميول الشخصي للطالبتين لمواضيع المتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية والاطلاع على كل ماهو جديد فيها.
- يندرج ضمن مجال التخصص.
- حداثة الموضوع في الجزائر مما أدى بنا إلى التطرق له ومعالجته ليكون إضافة علمية.

ثامنا: المنهج المستخدم

تتطلب طبيعة البحث استخدام عدة مناهج لدراسة الموضوع، إذ سنقوم باستخدام المنهج التاريخي في بعض الاجزاء المرتبطة بالفصل الاول فيما يتعلق بمراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر، اما في الجزء المتبقي الخاص بالفصل الأول تم اتباع المنهج الوصفي لكونه اكثر المناهج استخدام للتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة.

كما سنعتمد التحليلي وبرنامج **SPSS**في الدراسة الميدانية التي نعتمد فيها على أداة استبيان لاختبار صحة الفرضيات أو نفيها من خلال دراسة لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات واساتذة جامعين في التخصص وبالتحديد ولاية المسيلة.

تاسعا: حدود الدراسة

وتتمثل في:

الحدود الزمنية: لقد تم تحديد دراستنا زمانيا من خلال عرضنا لمراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر من قبل الاستقلال إلى غاية سنة 2010 وصولا لإصدار معايير التدقيق الجزائرية بداية من2016/02/24 إلى يومنا هذا.

الحدود المكانية: لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في بعض مكاتب خبراء محاسبين، محافظي الحسابات أساتذة جامعين في التخصص وبالتحديد ولاية المسيلة.

الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بعرض واقع مهنة التدقيق قي الجزائر وكذا معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016، 2017، 2018 وبالإضافة إلى بعض معايير التزامات المدقق الخارجي.

حجم ومجتمع العينة المدروسة: تقتصر هذه الحدود على مجموعة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات واساتذة الجامعيين والمكونة لمجتمع الدراسة وتم تحصيل 34 استمارة استبان من أصل 40 موزعة وعدم استرجاع 6 استمارات.

عاشرا: الدراسات السابقة

سوف نقوم بعرض بعض الدراسات المشابه لموضوعنا هذا في حدود علم الباحثتين

دراسة بوحته علي، زعيتر خير الدين بعنوان: مهنة محافظ الحسابات بين الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) مذكرة مقدمة لنيل شهادة، ماستر أكاديمي، ولاية المسيلة الجزائر2018-2019

تم اعتماد المنهج الوصفي الاستدلالي في هذه الدراسة، كما تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، ومن اهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة اهمية وضرورة العمل بمعايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات على اعتبار أنها تمثل الإطار العام والدليل المعين للتغلب على صعوبات المهنة وتجنبه الوقوع في الأخطاء وما يترتب عنها من المسائلات قانونية.

دراسة أسامة موزاوي، أيوب ابراهيم ادريس بعنوان: مدى التزام مدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية

مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة جامعة المدية الجزائر 2019-2020، تم اعتماد المنهج الوصفي الاستدلالي من اهداف هذه الدراسة مقارنة المهني مع القوانين الموضوعة ومن اهم النتائج المتوصل اليها في هذه الدراسة أن استيعاب المدقق لفكرة إصدار معايَير التدقيق الجزائرية كانت بشكل تدريجي بحيث كان في السابق بعض المدققين يستندون على معايَير التدقيق الدولية قبل إصدار معايَير التدقيق الجزائرية.

دراسة بوراس ريان، العيادي بعنوان: مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق المحلية في الجزائر، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وجبائية معمقة جامعة برج بوعريج، الجزائر،2021-2022

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، كما تهدف إلى توضيح أهمية التزام محافظ الحسابات على معايير التدقيق المحلية والتعرف على شروط ممارسة المهنة محافظ الحسابات في الجزائر وأهم الهيئات المشرفة على المهنة. ومن اهم النتائج المتوصل إليها تحديد حقوق وواجبات محافظ الحسابات ومسؤوليات محافظ وان لا يحمل اكثر من طاقته، وان التزام محافظي بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والذي يعود بأثر إيجابي من خلال التزام المؤسسات مكلف بالتدقيق بإيداع قوانين وتشريعات.

دراسة عياشي عبد اللطيف، سعيداني محمد بعنوان: مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية، دراسة ميدانية، مجلة دفاتر، المجلد 02/العدد18، سنة 2022 ص-ص-706-716

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ومن اهم النتائج المتوصل اليها في هذه الدراسة أن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة لحد الان غير كافية وهناك ضرورة ملحة لإصدار كل من معايير دفعة واحدة نظرا لترتبط المعايير الصادرة مع التي لم تصدر بعد.

مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية:

اوجه التشابه:

تتلاقي معظم الدراسات السابقة مع دراستنا الحالية خاصة في جانبها النظري، مما ساعدنا على الاستفادة منها سوء فيما يتعلق بالمنهجية، ووضع الخطة وترتيب عناصرها أو استئناس بها للوصول إلى المصادر الأصلية.

اوجه الاختلاف:

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتناولها لواقع ممارسة المهنة في الجزائر من جهة وعرض معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى غاية وقتنا الحالي، بالإضافة للتطرق إلى بعض معايير التزامات المدقق الخارجي.

حادي عاشرا: خطة الدراسة

لغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث والأسئلة المتفرعة عنها سوف يتم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين حيث يتم تخصيص الفصل الأول للجانب النظري والفصل الثاني تم تخصيصه للدراسة الميدانية، حيث اعتمدنا في الفصل الأول على ثلاث مباحث يتناول أولها مهنة التدقيق في الجزائر ويتناول المبحث الثاني معايير التدقيق الجزائرية أما المبحث الثالث يتناول معايير التزامات المدقق الخارجي.

كما سيخصص الفصل الثاني لدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان) حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول المبحث منهجية الدراسة الميدانية والمبحث الثاني تحليل وتفسير نتائج الاستبيان أما المبحث الثالث خصص لاختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول :

واقع مهنة التدقيق في الجزائر

تمهيد:

إن واقع مهنة التدقيق في الجزائر يشير إلى الحالة الحالية والتحديات التي تواجه ممارسي هذه المهنة في البلاد، وباعتبار أن الجزائر بدأت تسعى نحو التغيير من خلال اعطاء مهنة التدقيق اطار قانونيا، وذلك بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة منها القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد وتلاه إصدار معايير التدقيق الجزائرية بداية من 2016 إلى غاية إصدار المجموعة الرابعة في سنة 2018 من أجل تحسين واقع الممارسة المهنية، مما يساهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق وزيادة الثقة في القوائم المالية.

وعليه سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مهنة التدقيق في الجزائر

المبحث الثاني: عرض معايير التدقيق الجزائرية

المبحث الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها

المبحث الأول: مهنة التدقيق في الجزائر

تعتبر مهنة التدقيق في الجزائر ذات اهمية كبيرة لضمان شفافية ونزاهة العمليات المالية والمحاسبية في الشركات والمؤسسات، وتلعب الهيئات واللجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر دورا مهم في تنظيم وتوجيه عمل المدققين في الجزائر.

المطلب الاول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق تطورا كبيرا على المستوى العالمي خاصة مع ظهور مخاطر التدقيق وما ينتج عنه من للمؤسسة كالغش وارتكاب الاخطاء والمخالفات والجزائر كغيرها من الدول عملت على اصلاح نظامها المحاسبي ابتداء من سنة 2010 واعتماد معايير التدقيق الدولية كمرجع لها من اجل ادخال اصلاحات على مهنة التدقيق في الجزائر وإصدار ما يعرف بمعايير التدقيق الجزائرية، مرت مهنة التدقيق في الجزائر بعدت مراحل تتمثل فيما يلي:

الفرع الاول: الفترة الممتدة قبل وبعد الاستقلال

عرفت الجزائر مهنة التدقيق في القرن العشرين حيث مورست هذه المهنة فيها وفق للقوانين الفرنسية والتي نذكر منها قانون 09/19/ 1945 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين المعتمدين وقد بقي هذا القانون معمولا بيه حتى الاستقلال، كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التى خلفها الاستعمار عانت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل اما على مستوى التنظيم والتسيير كما هو الحال على مستوى التأطير وظلت مهنة التدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من القانون الاساسي (القوانين الفرنسية) الى غاية 1969 (زكريني و فرطاس، 2019-2020، الصفحات 30-31)

الفرع الثاني: ما بين 1969-1980

لقد بدأ تنظيم التدقيق في الجزائر سنة 1969 حيث أشار الامر رقم 69-107 الى غاية 1969 المتعلق بقانون المالية المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 الى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تامين حق الدولة فيها, اذ هذه المادة على أنه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مدققي حسابات المؤسسة والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري في المؤسسات التي تمتلك الدولة فيها حصص من رأسمالها وذلك يقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم. (مويسي و عجيلةمحمد، 2018، صفحة 217)

كما تناول المرسوم رقم 70/ 173المؤرخ في 11/16/ 1973تحديدا مهام وواجبات المراقب واعتبر حينها مدقق حسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية ودخول ممارسة هذه الوظيفة الدولة التاليين:

- المراقبين العامين للمالية؛

- مراقبة المالية؛
- مفتشو المالية؛

المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون بها أثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة

مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية ومدى صلاحياتها. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 1970)

الفرع الثالث: ما بين 1980-1988

مع اعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد مؤسسات العمومية وتعقد انماط التسيير وغياب توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي أجبر المشرع الجزائري على ان يبين آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التى تفرزها اساليب التسيير وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80 / 05المؤرخ في 10/30/ 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة وفي مادته رقم 05 نص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة اين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها " (شرقي، 2011-2012، صفحة 114)

الفرع الرابع: ما بين 1988-1991

بموجب القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 88-04 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات وتقييم طرق تسييرها والتي يتولاها التدقيق الداخلي تحت سلطة مجلس ادارة المؤسسة ثم جاء القانون 90-32المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث اصبحت العلميات التي تناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بلا تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الاداري. (محمد ا.، 2016-2017، الصفحات 99-100)

الفرع الخامس: ما بين 1991-2010

بعد القانون رقم 88-01 صدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 حيث انشات بموجب هذا الاخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

وقد صدر القانون رقم95-20 الذي يلغي بعض احكام القانون 90-32المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 36-136لسنة المتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارهم مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم اداءها وسلوك اعضائها ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وشروط الالتحاق بمهنة التدقيق وقد تم تعديل هذا المقرر في سنة 2002وثم في سنة 2006وذلك بالموافقة على شهادات اخرى تم اضافتها تمنح الحق بالالتحاق بالمهنة. (سامي، 2022-2021، الصفحات 116-119)

الفرع السادس: من سنة 2010الى غاية اليوم

تميزت هاته المرحلة بتعديلات جديدة لمهنة المحاسبة والتدقيق حيث تم تفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأحدث ثلاثة مجالي وطينة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة **CNC**وتحت وصاية وزارة المالية وتعني هذه المجالس بتنظيم المهن الثلاثة المتعلقة بها (الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) من اجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات المهنة وهذا وفق القانون رقم 10-01 الصادر في 2010/06/29. (زهروية و صالح، 2015، الصفحات 90-92)

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لقد جاء القانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر بثلاث هيئات مهنية تشمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تحت وصاية وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة.

ومما سبق ذكره سوف نتطرق الى كل الهيئات وتشكيلتها بالإضافة الى وزارة المالية الوصاية عليها كبداية للفرع سوف نقوم بعرض موجز لوزارة المالية وإبراز صلاحيات الوزير المكلف بالمالية.

الفرع الاول :وزارة المالية

تأسست اول وزارة المالية تابعة لأول حكومة مستقلة في 27 سبتمبر1962 عن طريق المرسوم 62-11 الصادر في العدد الاول للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، والتي عين على رأسها الدكتور احمد فرانسيس كأول وزير للمالية. (ميلاد أول وزارة للمالية 1962، 2022)

- ✓ **صلاحيات وزير المالية:**

يتمتع وزير المالية بعدة صلاحيات في مجالات متعدد نذكر منها:

- يقترح اصلاحات الجبائية؛
- يدرس ويقترح ويتخذ كل التدابير المتعلقة بأساس الضريبة والرسوم المختلفة؛
- يطبق وسائل المراقبة الضرورية للممارسة المهام المسندة لمصالح الجمركية؛
- يطبق الاحكام التشريعية والتنظيمية والإجراءات اللازمة جرد الممتلكات وتقويمها وحمايتها؛
- يطبق التدابير والاعمال المتعلقة بتحضير ميزانية الدولة وتقديمها وتصويت عليها؛
- يقوم بأي دراسة ترمي إلى تطوير المحاسبة العمومية وتجديدها؛
- يقوم بأي إجراء أو عمل ضروريين لتسيير شبكة المحاسبين العموميين؛
- يطبق عمليات الرقابة على أعمال المحاسبين العموميين؛
- يبادر بأي نص تشريعي أو تنظيمي في مجال المحاسبة ويقترحه؛
- يبادر بالاتصال مع الهياكل أو الهيئات المختصة المعنية بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بشروط ممارسة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من طرف مؤسسة تعليم خاصة تابعة للوزارة

- وله صلاحية منح الاعتماد للممارسة المهنة. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 1995)

الفرع الثاني: المجلس الوطني للمحاسبةCNC

انشئ المجلس الوطنية للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها حيث انه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيأت والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله.

وقد خُولت له عدة صلاحيات لكنها تدور حول مهنة المحاسبة والتقييس المحاسبي، حيث المجلس بعيدا عن كل ما يتعلق بالمهنة المراجعة، ولكن بصدور القانون الجديد الذي ينظم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد اعطى هذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفتهم هيئة مهنية مستقلة، وسنتطرق الى هذه المهام لاحقا. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 1995)

أولا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر المجلس الوطني في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة المكلف للمالية ويرأسه هذه الأخير او ممثله للمحاسبة ويتشكل من عدة أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهن المحاسبية، وهم كما يلي:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المختص بالإحصاء؛
- ممثل عن الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المختص بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المختص بالصناعة؛
- رئيس المتفشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- مدير التقييس المحاسبي بوزارة المالية؛

- ممثل برتبة مدير بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية؛
- ونشير إلى أن ممثلي الوزراء يجب أن تتوفر على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011)

ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

في إطار التنظيم الجديد للمهنة أعطى المشرع الجزائري للمجلس الوطني للمحاسبة دورا معتبرا من خلال مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة وذلك على النحو التالي:

✓ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد**

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام التالية:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة والوطنية لمحا فظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات وإجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- اعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع وقوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011، الصفحات 5-6)

✓ مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- اقتراح كل الاجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته؛ (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 07)

✓ مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية

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

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة او غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيأت التكوين في المحاسبة من خلال التصور دعائم بيداغوجية ومراجع اخرى متعلقة بها التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الادوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 9)

الفرع الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

انشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10- 01 لاسيما المادة (14) منه، ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الاشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين للممارسة مهنة الخبير المحاسب. ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف

بالمالية للمثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2010)

أولا: مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين

طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 10-01 فإن المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكرها فيما ما يلي:

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسبي وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة اعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة أعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها؛ (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 6)

ثانيا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يعتبر المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين هو الهيئة التي تقوم بإدارة المصف الوطني للخبراء المحاسبين المنشأ في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون 10-01 ويحدد مقره بالعاصمة، وقد حددت النصوص التطبيقية للقانون 10-01 وتشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائريةلسنة 2011 المادة 07)

✓ **تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين**

وفقا لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وقواعد سيره وصلاحياته، فإن المجلس يتكون من تسعة اعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى ممثل وير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم من المجلس للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 7)

✓ **صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين**

يكلف المجلس الوطني في إطار التقسيم الجديد للمهنة بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة 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 المصف الوطني لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011، صفحة 7).

الفرع الرابع: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

انشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 10-01 لاسيما المادة (14) منه، وتتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم الاشخاص الطبيعيين او المعنويين المعتمدين والمؤهلين للممارسة المهنة مهنة محافظي حسابات. ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير الاول لممثل عنه هذا المجلس. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 6)

أولا: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

طبقا لإحكام المادة (15) من القانون 10-01 تعتبر الغرفة الوطنية جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون بعدة مهام نذكرها كالتالي:

- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية؛
- إعداد مدونة اخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 6)

ثانيا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو الهيئات التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنشأة في إطار التقسيم الجديد للمهنة بواسطة القانون 10- 01، ويحدد مقره بالعاصمة وقد حددت تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته بواسطة المرسوم التنفيذي 11-26 الذي جاء في إطار النصوص التطبيقية للقانون 10-01 المنظم للمهنة، وفقا لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقواعد سيره، فإن المجلس يتكون من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بالإضافة إلى ممثل وزير المالية، كما يعين ثلاثة أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011)

المطلب الثالث: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

في إطار التنظيم الجديد لمهنة التدقيق في الجزائر فقد أعطى القانون 10-01 للمجلس الوطني للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة للمصف الوطني للخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء للممارسة المهام التي أو كلت للمجلس حسب تخصص كل لجنة على النحو التالي: (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 4)

الفرع الاول: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية

حسب المادة18من المرسوم التنفيذي 11-24 تتولى هذه اللجنة المهام التالية:

- وضع الطرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛

- حسب المادة19 من المرسوم التنفيذي 11-24 تتولى هذه اللجنة المهام الآتية: تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيأت المعنية. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011)

الفرع الثاني: لجنة الاعتماد

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الإعتماد؛
- تجديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الإعتماد؛
- تحضير ملفات الإعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011)

الفرع الثالث: لجنة التكوين

حسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي 11-24 لجنة التكوين في إطار التنظيم الجديد المهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات المهنية؛
- توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل انواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011)

الفرع الرابع: لجنة الانضباط والتحكيم

حسب المادة21 من المرسوم التنفيذي 11-24 تتولى هذه اللجنة المهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والصالحة؛

- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الاحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011)

الفرع الخامس: لجنة مراقبة الجودة

حسب المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 تعتبر مراقبة الجودة من بين المهام الجديدة التي أتى بها القانون الجديد وهي جد مهمة للرفع من جودة أداء المهنيين، وهو ما ينعكس حتما على مكانة المهنة في المجتمع وتتولى لجنة مراقبة الجودة المهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة التدقيق الموكلة للمهنيين؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مراقبة الجودة؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2011)

المبحث الثاني: عرض معايير التدقيق الجزائرية

بادرت وزارة المالية الجزائرية(المجلس الوطني للمحاسبة) بإصدار معايير التدقيق الجزائرية والتي وصلت الى يومنا هذا (16) معيارا موزعة على اربعة مجموعات كل مجموعة تضم اربعة (4) معايير بحيث تكون الجزائر في نفس الدوري مع البلدان الأخرى اعتماد على معايير التدقيق الدولية وللإشارة إلى هذه المعايير قد صدرت بقرارات من الوزير المكلف بالمالية وكلها نصت في مادتها الاولى على عبارة " يهدف هذا القرار إلى وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق "مما لا يدع مجالا للشك في ان المعايير تعتبر ملزمة للتطبيق من قبل المعنين وسنحاول من خلال هذا ما سبق تسليط الضوء على كل الاصدارات الصادرة في الجزائر إلى يومنا هذا.

المطلب الأول: الاصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

صدرت المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية بالقرار رقم 002 المؤرخ في 4 فيفرى 2016 والذي يهدف إلى وضع أربعة معايير موضوع التنفيذ.

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق "210 الإتفاق حول احكام التدقيق"

يعد هذا المعيار الاطار المفاهيمي لعملية التدقيق التي يبرز فيها مهمة المدقق حيث يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة حول شروط مهمة التدقيق حيث يقصد بهاته الإتفاق مع الادارة حول شروط مهمة التدقيق والمسؤوليات المخولة للمدقق(سواء كان المدقق التعاقدي أو القانوني)وكذا الأتعاب المقدمة لصاحب المهمة. (أمال و فتيحة، 2017، صفحة 121)

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

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق" 505 التأكيدات الخارجية

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة إثبات، حيث يهدف هذا المعيار إلى توجيه المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي ووضعها حيز التنفيذ قصد الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية وكذا ذات شفافية.

حيث عرف المعيار التأكيدات الخارجية على أنه دليل مثبت يتم الحصول عليه من الغير ويكون على عدة أشكال سواء كان ورقيا أو إلكترونينا ترسل للمدقق المكلف بالمهمة قصد مساعدته في أداء مهامه على أكمل وجه وكذا إضفاء مصداقية تامة على مهمته وتجنب الوقوع في الأخطاء. (شيخي، يومي 11-12 ،2018، الصفحات 31-32)

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق" 560 الأحداث اللاحقة"

تطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة بع اقفال الحسابات وهذا في إطار تدقيقه للكشوفات المالية(القوائم المالية) فالغرض من هذا المعيار وضع وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق تجاه الأحداث اللاحقة التي تظهر سواء بعد تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ إعداد تقرير المدقق سواء بعد تاريخ إعداد تقريره إلى غاية تاريخ إعتماد هاته الكشوف للجهات المعنية. (سامية و أمين، 2018، صفحة 5)

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق"580 التصريحات الكتابية"

لقد عالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة حيث يقصد بهاته الأخيرة كلا من الإدارة والمسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة المتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية حيث هاته الفئات هي التي يطلب منها المدقق التصريحات الكتابية كونها تعد كعنصر مقنع. حيث يمكن تعريف التصريحات الكتابية على أنها هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية وذلك بهدف التأكد من أن الإدارة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه خاصة وتعزيز العناصر المقنعة المتعلقة بالكشوف. (الشعبية ا.، المقرر رقم 002، 2016)

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية

صدرت المجموعة الثانية من معايير التدقيق الجزائرية حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن الوزارة المالية والذي يهدف إلى وضع اربعة معايير حيز التنفيذ وتتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق"500 العناصر المقنعة"

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول عناصر مقنعة كافية ومناسبة والتي تساعد في الوصول إلى نتائج معقولة يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

كما يتم تعريف العناصر المقنعة على أنها كل المعلومات التي جمعها المدقق والتي تساهم في وصول المدقق إلى رأي فني محايد. (الشعبية ا.، المقرر رقم 150، 2016)

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق"300 تخطيط الكشوف المالية"

يدرس المعيار الجزائري للتدقيق 300 التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية ويختص في الدقيقات المتكررة المتعلقة بالمسائل الإضافية التي أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة

التدقيق الأولية ويهدف هذا المعيار إلى إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة المهمة وعرض برنامج يساعد المدقق في هذا النحو على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات وحلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة؛
- التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة؛
- اختيار أعضاء الفريق المكلف ذي القدرات والكفاءات. (الشعبية ا.، المقرر رقم 150، 2016)

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق" 510 مهام التدقيق الأولية"

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على اساسها يجب تقديم معلومات مثل:

- الطرق المحاسبية في عرض الحسابات السنوات السابقة والاحتمالات المسجلة والالتزامات خاصة خارج الخزينة.

كما يهدف هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة والكافية التي تسمح بضمان أنه قد تم نقل أرصدة السنة المالية بشكل صحيح. (نخلة و محمد، 2022، صفحة 502)

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق "700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية وشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم وفق لمعايير التدقيق الجزائرية ويكون قد أدى على صياغة رأي غير معدل وتتمثل أهداف هذا المعيار في إعطاء رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي. (عمري و الماضي، 2021، صفحة 479)

المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية

صدرت معايير التدقيق الجزائرية المجموعة الثالثة حسب المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع أربعة معايير جزائرية للتدقيق وتتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق "520 الإجراءات التحليلية"

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

يهدف هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية. (الشعبية ا.، 2017)

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق "570 استمرارية الاستغلال"

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

يهدف هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال واستخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أولا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق. (حنان و نجود، 2023، صفحة 598)

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق"610 استخدام أعمال المدققين الداخلين"

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لإحكام المعيار315(المعيار الجزائري التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه) أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته ويهدف تحديد إمكانية وإلى اي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخلين وفي حالة استخدامها تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين للاحتياجات التدقيق. (سارة و حسناء، 2022، صفحة 765)

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق "620 استخدام أعمال خبير معين من طرف الدولة"

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب الخبرة في ميدان أخر غير المحاسبة والتدقيق، اضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير.

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي ستعينه وتحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي يعينه إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق. (القادر، 2018، صفحة 127)

المطلب الرابع: الاصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية

صدرت المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الجزائرية بالمقرر77المؤرخ في 24 سبتمبر2018 والذي يهدف إلى وضع أربع معايير جزائرية حيز التنفيذ وتتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق"230 وثائق التدقيق"

يعالج المعيار230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لأعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعيار الجزائري الاخرى تطبيق هذا المعيار من جهة اخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات التوثيق إضافية ومن اهداف هذا المعيار نذكر ما يلي:

- تشكيل ملف كافيا وملائم للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق أداؤه وفقا للمعايير التدقيق الجزائرية ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛
- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتشات المنجزة تطبيقا لأحكام المعيار1(المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو الفحص الكشوف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة) أو النصوص القانونية والتنظيمية. (الشعبية ا.، المقرر رقم 77، 2018)

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق"501 العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير330و500وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الاخرى المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تسمى المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية ويتمثل هدف هذا المعيار في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- وجود المخزونات وحالتها؛
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- تقديم المعلومات الواجب الافادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفق للمعيار المحاسبي المطبق. (لبوز و مبارك، 2019، صفحة 19)

الفرع الثالث: المعيار الجزائري للتدقيق"530 السبر في التدقيق"

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر ويتمم المعيار530 المعيار الجزائري 500الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق

من أنواع المعرفة المتاحة، والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي قد تلحق الضرر بالآخرين؛ الموجهة إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه، ويهدف هذا المعيار إلى حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة. (حفيظة، 2022، صفحة 689)

الفرع الرابع: المعيار الجزائري للتدقيق "540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة بها"

يعالج المعيار الجزائري 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة، ويهدف هذا المعيار إلى جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق. (حمزة، 2022، صفحة 40)

المبحث الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها

يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من دقة وصحة سجلات الحسابات والتقارير للشركات والمؤسسات الحكومية والمنظمات كما يهدف إلى تقييم العمليات والأنظمة المحاسبية والمالية لتحديد مدى امتثالها للمعايير التدقيق المحاسبية المتعارف عليها ومدى تماشيها مع القوانين والتشريعات المالية المعمول بها وفي نهاية مهمة التدقيق يقدم المدقق تقرير يبدي فيه عن رأيه حول الكشوف المالية.

المطلب الأول: العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي واستقلاليته

الفرع الأول: العناية المهنية اللازمة

تعريف العناية المهنية: هي التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة و يحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع بالإضافة إلى ما تنص عليها القواعد و المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستويات مميزة لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة لإعداد التقرير و إبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص. (محمد و سمير، 2021، صفحة 609)

كما تعرف: أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، انطلاقا من كون أن المراجع لابد أن يوفي بالمعيارين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملي والاستقلالية في أداء مهنته. (محمد و سمير، 2021)

وتعرف كذلك: هو أن يبذل محافظ الحسابات العناية الواجبة في عملية المراجعة وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله. (محمد و سمير، 2021)

الشروط العامة المطلوبة في العناية المهنية

لقد حددت الدراسات عدة شروط يجب توفرها في المدقق الحكيم أو الحذر والتي من بينها:

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع
- أن يأخذ في عين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث، وذلك سواء عند التخطيط لعملية التدقيق وأثناء تنفيذ عمليات الفحص؛
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع العاملين؛

- العمل على إزالة أي شكوك أو استفسارات لديهم وتتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛
- ضرورة مراجعة عمل المساعدين، على ان يتم ذلك من خلال توفير الطاقات المهنية والخاصة. (محمد و سمير، 2021)

الفرع الثاني: استقلالية المدقق الخارجي

تعتبر استقلالية المدقق الحجر الأساسي لبناء شخصيته، حيث أن معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها تؤكد أن المدقق يجب أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وكل ما يتعلق بعملية التدقيق.

- كما تعرف الاستقلالية هي إمكانية المدقق بعمله بأمانة وموضوعية، حيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة في الواقع. (اسماعيل، 2020، صفحة 141)

ويمكن أن نميز بين نوعين من الاستقلالية، وهي استقلالية الواقع واستقلالية الظاهر: (محمد و عمر، 2017، الصفحات 19-20)

- **الاستقلالية في الواقع(الاستقلال الذاتي أو العقلي):** وهي استقلالية نفسية تتمثل في قدرة المدقق في الكشف عن الأخطاء والتعبير عن رأيه بضمير ووعي.
- **الاستقلالية في الظاهر(الاستقلال المادي):**وهي تجنب الحقائق والظروف التي لها من الأهمية ما يمكن لطرف أخر معقول ومطلع وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل مطبقة، يمكنه من التوصل بشكل معقول إلى النزاهة أو الموضوعية أو التشكك المهني لشركة أو لعضو في فريق التأكد قد تم التنازل عنها.

إن استقلالية المدقق الخارجي عاملا هام في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في النتائج التي يتم الوصول من خلال عملية التدقيق لذلك يجب الحرص على الحفاظ على استقلاليته وعدم تعرضه لأي ضغوط أو تدخلات تؤثر على قدرته على تقديم تقرير مستقل وموضوعي.

ويهدف الكشف عن مدى استقلال المدقق لابد من التركيز على: (يورة، 2014-2015، صفحة 60)

- **برنامج التدقيق:** والذي يستلزم عدم تدخل الإدارة في استبعاد أي جزء من أجراء من إجراءات التحقق المقررة بالبرنامج التدقيقي المقرر من قبل المدقق.

- **مجال الفحص:** والذي يوضح حق المدقق الكامل في الاطلاع على سجلات ودفاتر المنشأة والتعاون مع العاملين، ومناقشتهم والاطلاع على مصادر المعلومات المختلفة التي تكشف عن نشاط المنشأة والتزاماته وموارده.
- **مدى التقرير:** ويقصد به التحرر من أي شعور أو التزام لتغيير تأثير الحقائق المقرر عنها عن أي جهة من الجهات، كما يتجنب استخدام الألفاظ المبهمة أو الغموض سواء عن قصد أو غير قصد عن عرض الحقائق والتوصيات وتفسيراتها.

والهدف من استقلالية المدقق الخارجي هو ضمان أن العمل الذي يقوم به موثوق ويتم بمهنية عالية ويتماشى مع المعايير المهنية والاخلاقية ويتم ذلك عن طريق ضمان استقلاليته عن الجهة المدققة، وعلى المدقق أن يكون حذرا، أن يتجنب أي مظهر أو سلوك من شأنه أن يجعله مكانا للشك باستقلاليته أو حياده أو موضوعيته تجاه الجمهور المستخدم أو المستفيد من تقريره وخدماته المختلفة. (اسماعيل، 2020، صفحة 141)

المطلب الثاني: تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

تتطلب عملية التدقيق الخارجي تخطيطا تدقيقا وتنفيذا لتحقيق الأهداف المحددة

الفرع الأول: تخطيط عملية التدقيق

أولا: مفهوم عملية التدقيق

حتى يتم انجاز مهمة التدقيق بطريقة فاعلة يتعين على المدقق الخارجي القيام بالتخطيط الجيد لهذه المهمة، من خلال وضع استراتيجية تدقيق شاملة لنطاق الفحص وتحديثها وترجمتها في شكل برنامج يتضمن خطوات وإجراءات العمل لتنفيذ المهمة، ثم توثيق عملية التدقيق بما يتم تجميعه من الادلة والمستندات اللازمة، وذلك لضمان تنفيذ المهمة بكفاءة وعناية فائقة.

يعني التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية لخطة عمل التدقيق بهدف التقليل من مخاطر هذا العمل الى مستوى منخفض بشكل مقبول، فعلى سبيل المثال ان حجم المنشأة وتعقيد عملياتها وخبرة المدقق السابقة مع المنشأة تعد من الامور التي لها تأثير عند وضع هذه الاستراتيجية من حيث تحديد عدد المدققين وكفاءتهم. (يورة، 2014-2015، الصفحات 65-67)

ثانيا: اهمية التخطيط لعملية التدقيق

وتكمن اهمية التخطيط الجيد لعملية التدقيق بالنسبة للمدقق في الاتي:

- انجاز مهام عملية التدقيق بطريقة فاعلة؛

- وضع استراتيجية تدقيق شاملة وتطوير خطة التدقيق لتقليل مخاطر التدقيق بشكل مقبول؛
- التأكد من ان العناية الملائمة قد اعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق؛
- التأكد من تشخيص المشكلات المحتملة في عملية التدقيق والعمل على حلها في الوقت المناسب.
- التكليف المناسب لفريق التدقيق وتوجيهه والإشراف عليه ومراجعة اعماله. (عمر، 2018-2019، صفحة 38)

ثالثا: خطوات عملية التدقيق

- تقييم المخاطر وتحديد الاهداف والمدى الزمني للتدقيق؛
- تقييم المخاطر وتحديد المناطق الحساسة إلى تدقيق خاصة؛
- اختيار فريق المناسب وتحديد مسؤوليات كل عضو في الفريق؛
- تحديد الاجراءات والأدوات التي سيتم استخدامها في التدقيق؛
- إعداد خطة عمل مفصلة تحدد الجدول الزمني للتدقيق ومواعيد المراجعة. (ربيعة، 2004، صفحة 48)

الفرع الثاني: تنفيذ عملية التدقيق

تتطلب أي عملية تدقيق خارجي تصميم منهجية ذات معالم واضحة تتمثل في التخطيط لبرنامج يتم اتباعه لتنفيذ عملية التدقيق الخارجي، على الأقل من أجل تجنب الوقوع في أخطار كبيرة وأيضا من أجل رسم خطوات مرحلية تمكن المدقق الخارجي من دراسة مختلف إمكانياته المتاحة كالوقت وعدد المساعدين، وتمكنه من دراسة حجم العملية ومدى قدرته على تنفيذها في الوقت المتاح له بمستوى مهني رفيع يمنح الثقة لمتخذي القرار. (هيري، 2017-2018، الصفحات 38-41)

أولا: قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية تدقيق جديدة عليه أن يقوم بمجموعة خطوات تمهيدية لذلك، فعلى المدقق الخارجي أن يكون جاهز لتنفيذ عملية التدقيق وتكون له نية صادقة في القيام بها، كما يجب على المدقق الخارجي أن يتوفر جميع الشروط التي تخول له قبول المهمة، وأن يتوفر على كل ما يحتاجه لتنفيذ العملية كأن يكون بحوزته الوقت الكافي لذلك وأن يكون له أعوان أكفاء يعتمد عليهم في تنفيذ العملية. (عمر، 2018-2019، صفحة 49)

ثانيا: الخطوات التمهيدية

نظرا لأهمية التدقيق وصعوبة تنفيذه أو قبول أية مهمة تدقيق ببساطة، فإنه يجب على المدقق الخارجي أن يراعي بعض النقاط المهمة قبل الشروع في التخطيط لعملية التدقيق جديدة، تتمثل هاته النقاط فيما يلي:

- التحقق من صحة تعيينه وفقا للشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق.
- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده، فهذا الأمر يعد من آداب سلوك مهنة التدقيق، ويكون الاتصال بأن يتحرى عن عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فربما يجد أسباب مقنعة تؤدي به إلى رفض المهمة.
- التأكد من نطاق عملية التدقيق، من خلال الحصول على نظرة عامة وشاملة عن المؤسسة المراد تدقيقها.
- الاتصال بالمؤسسة محل التدقيق من أجل التعرف على مسؤولي ومسيري مختلف مصالح وفروع هذه المؤسسة، وذلك بأن يقوم بإجراء حوار مباشر معهم ومع من يشتغل معهم، وان أمكن ذلك لكي يتعرف على فروعها إن وجدت ويقوم بزيارات ميدانية إلى المؤسسة نشطها.
- فحص وتقييم للنظام المحاسبي المطبق في المؤسسة محل التدقيق من خلال أخذ لمحة بسيطة وشاملة حول أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة، دقة السجلات وكفايتها، كيفية ترحيل الحسابات، التعرف على طرق الاهتلاك المطبقة وطرق تقييم المخزون، كيفية التعامل مع العملة الصعبة إن وجدت.
- الاطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة، والاطلاع على الحسابات الختامية والميزانيات المعدة، والاطلاع على تقرير المدقق السابق مع فحص التحفظات إن وجدت، وأيضا الاطلاع على تقرير مجلس الإدارة.
- فحص الهيكل الإداري من خلال التعرف على الصلاحيات الممنوحة لمختلف المسؤولين.
- والموظفين، بطلب الكشف عن أسمائهم والمهام الممنوحة لكل منهم، وأيضا أخذ صورة عن توقيعاتهم،
- فحص النظام الضريبي المتبع في المؤسسة محل التدقيق رغم أن هذا ال يعتبر ملزما على المدقق الخارجي إجراءه، مع معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، والتأكد من تسديد الضرائب المستحقة. (هيري، 2017-2018، الصفحات 38-41)

المطلب الثالث: أدلة الإثبات واعداد التقارير

التقرير هو خلاصة ما توصل إليه المدقق الخارجي من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق الخارجي.

الفرع الأول: أدلة الاثبات

اولا: تعريف ادلة الاثبات

أدلة الإثبات في التدقيق عبارة عن مجموعة من المعلومات التي يحصل عليها المدقق الخارجي، والتي تتعلق بعمليات الشركة محل التدقيق، بحيث يعتمد عليها لتوصل إلى استنتاجات وقرارات يكون على أساسها رأيه الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية. (علي، 2016-2017، صفحة 56)

ثانيا: صفات أدلة الاثبات

لابد أن تتميز صفات الإثبات كما يلي:

- **الكفاية:** أن تكون الأدلة التي تحصل عليها المدقق بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة.
- **الملائمة:** يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها، حيث نجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير، حيث أنها تعتبر دليلا قويا وملائما.
- **الموضوعية:** تعني عدم تأثر دليل الاثبات بشخص المدقق أي أنه في حالة عرض نفس الدليل لأكثر من مدقق سوف يصل إلى نفس النتيجة. (عمر، 2018-2019، صفحة 101)

ثالثا: أنواع أدلة الإثبات

أدلة الإثبات مفتاح الحقيقة التي تعبر عمى مصداقية القوائم المالية من عدمها ويستعمل المدقق مجموعة من الوسائل للحصول على أدلة الاثبات وهي:

1. **الوجود الفعلي:** يعتبر هذا الدليل من أقو ى أنواع الأدلة في عملية التدقيق، فالمدقق يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عندما يشاهد التثبيتات العينية على طبيعتها، ويعتمد على الوجود المادي كدليل من الناحية الكم فقط، ولكن نوعية أو جودة التثبيت العيني قد يصعب تقديرها بمجرد الملاحظة فقط، قد تحتاج لتعزيز عن طريق الاختبار والفحص أوعن طريق شهادة أشخاص مختصين وذوي الخبرة ولا حرج على المدقق إذا استعان بهم على أن يذكر ذلك في التقرير، كما ان وجود التثبيت لا يعني بالضرورة ملكيته التي تحتاج إلى التعزيز طريق الأدلة أخرى مثل سند الملكية. (يورة، 2014-2015، صفحة 34)

2. **المستندات:** من أكثر أنواع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي ثلاثة أنواع:

- مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلة مثل فواتير الشراء.
- مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجه مثل فواتير البيع.
- مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية. (يورة، 2014-2015، صفحة 34)

3. **المصادقات الخارجية:** تتمثل في الحصول المدقق على إيصال أو رد كتابي أو سنوي من شخص خارج المؤسسة عن صحة أو خطأ رصيد حساب معين، وهو من الأدلة التي يعتمد عليها المدقق ولكنه مكلف نوعا ما وتوجد ثلاثة انواع من المصادقات وهي: (نجلاء و أصيلة، 2021، صفحة 528)

- **المصادقات البيضاء:** يحصل المدقق وفق هذا النوع على توضيح الرصيد من طرف العميل في نهاية الدورة المالية دون إعلامه الرصيد في الرد المرسل، وفي هذه الحالة يتأكد المدقق من ذلك الرصيد من دفاتر المؤسسة ودفاتر العميل
- **المصادقات الإيجابية:** تتمثل في ذكر المدقق للرصيد في بيان المرسل للعميل، والطلب من العميل الرد بالمصادقات في جميع الحالات سواء كان الرصيد صحيحا او خاطئا.
- **المصادقات السلبية:** في هذا النوع يطلب المدقق من العميل إرسال المصادقة في حالة كون الرصيد غير صحيح فقط، أما عدم الرد فيعبر عف صحة الرصيد.

4. **الاستفسارات:** هي الحصول على معلومات شفهية أو مكتوبة من العميل عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الأسئلة له والتي غالبا ما توجه إلى العاملين لدى العميل في مختلف المجالات، ولكن يعتبر الاستفسارات أقل صلاحية من الأدلة الأخرى نظرا لكونها ليست من مصدر مستقل وبالتالي في عرضة للتحيز وفقا لأهواء العميل. (نجلاء و أصيلة، 2021، صفحة 528)

5. **الإقرارات الكتبة التي يحصل عليها المدقق من الغير:** في بعض الحالات التي لا يستطيع المدقق الخارجي حضور الجرد لبضاعة اخر المدة (المخزون السلعي) أو النقدية لدى الفروع المؤسسة في المناطق البعيدة، فإن المدقق الخارجي يحصل على شهادات من إدارة المؤسسة، احتمال وجود تلاعب او تزوير في بياناتها وعليه القيام ببعض الاختبارات الكافية لكي يطمئن على صحة وسلامة تلك الشهادات. (العياشي و شاهد، 2017)

6. **تتبع الاحداث اللاحقة:** من المعروف أن عمل المدقق إنما يتم الميزانية بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات وهي مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الاثبات

على صحة او خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المدقق بفحصها، فمثلا قد يتأكد المدقق من صحة إلتزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جديد ذلك التسديد وسلامته. (العياشي و شاهد، 2017، الصفحات 620-621)

7. **نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر وجود نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية في المؤسسة دليل على انتظام الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية وخلوها من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، بل أن نظام الرقابة الداخلية من ناحية مدى سلامة أو عدم سلامته يمثل أساس في تحديد خطوات إجراءات عملية التدقيق واختيار أدلة الإثبات التي يراها المدقق كافية لاطمئنانه على سلامة البيانات المالية المسجلة بالدفاتر. (العياشي و شاهد، 2017، الصفحات 620-621)

الفرع الثاني: إعداد تقرير المدقق الخارجي

يعتبر التقرير خلاصة إلى ما وصل اليه المدقق من عمله وهي بمثابة الكشف الذي يقدمه المدقق لمن يهمه الامر.

أولا: تعريف التقرير

هو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون آهلا لإبداء ر أي فني محايد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق. (علي، 2016-2017، صفحة 58)

ثانيا: عناصر التقرير

يحتوي تقرير المدقق على العناصر التالية:

1. **عنوان التقرير:** حيث يجب أن يتضمن عنوان يميزه بأنه تقرير مدقق حسابات مستقل؛
2. الجهة المرسل إليها: يجب أن يوضح التقرير الجهة التي يتم مخاطبتها في التقرير وعادة ما يوجه إلى الشركة أو مساهميها أو محل الإدارة؛ (عمر، 2018-2019، صفحة 120)
3. **فقرة التمهيدية:** وتهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يعطيها تقرير التدقيق وتميز بصورة واضحة بين مسؤولية الإدارة عن عرض وإعداد القوائم المالية، ومسؤولية المدقق الخارجي عن تدقيق هذه القوائم المالية وابداء رأي فني محايد .(عمر، 2018-2019، صفحة 120)

فمسؤولية الإدارة هنا تعتبر مسؤولية مباشرة، أما مسؤولية المدقق فهي مسؤولية غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية الملائمة عند القيام بأعمال التدقيق وابداء الر أي في القوائم.

4. فقرة النطاق: تصنف في عبارات عامة ومركزة لما قام بها المدقق، ودون ذكر أي تفصيلات وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية التدقيق قد أنجزت وفقا للمبادئ التدقيق المقبولة قبولا عامة وتبين أيضا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط دقيق للوصول إلى تأكيد معقول وخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري، وفي حالة وجود قيود الجوهرية على نطاق الفحص فإن يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسطية بتقرير التدقيق تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي. (عبداللاوي، 2013، الصفحات 198-199)

5. فقرة الرأي: ينقل المدقق لمن يهمهم الامر استنتاجات في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس أدلة التدقيق التي جمعها (عبداللاوي، 2013، الصفحات 198-199)

6. الفقرة التوضيحية: هي فقرة يقوم المدقق بإضافتها للتقرير حسب الظروف وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المدقق هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تنبيه لراي متحفظ أو معاكس، فان هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق، أما في حالة الامتناع عن ابداء الراي فان هذه الفقرة تضاف بعد فقرة التمهيدية اما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على ابداء المدقق لرأي نظيف فان الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي، وذلك في الحالات التالية:

- وجود قيود على المبادئ، أو عدم اتساق في تطبيقها يوافق عليها المدقق.
- إشارة المدقق المشروع على الاستمرار والتركيز على العمليات او علاقات تم الإفصاح عنها وذلك لتوجيه نظر واهتمام قارئ التقرير نحوها نظرا لأهميتها. (عبداللاوي، 2013، الصفحات 198-199)

7. توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير من قبل المدقق، وذلك حتى يمكن التأكيد عل ى قبول المدقق لمسؤولياته. (عبداللاوي، 2013، الصفحات 198-199)

8. تاريخ التوقيع: يجب تأريخ التوقيع بذلك التاريخ الذي أكمل عليه المدقق الخارجي إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المدقق عن أحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية. (عبداللاوي، 2013، الصفحات 198-199)

ثالثا: خصائص تقرير المدقق الخارجي

للتقرير مجموعة من الخصائص وهي :(مناعي، 2009، صفحة 58)

- **الايجاز:** يجب ألا يكون التقرير مطولا أكثر من ألازم ان يكون هناك جمل او كلمات غير مترابطة وكذلك ان لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

- **الوضوح:** يجب ان لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح
- **الأهمية:** يجب ان تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن ان لا تكون ذات أهمية.
- **الصحة والدقة:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير حتى يتسنى للأطراف المعنية الاستفادة من تلك المعلومات.
- **الصدق والأمانة:** يجب ألا يكون المدقق متحيزا في تقريره لأي طرف من الأطراف وأن يوضح النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

رابعا: أنواع التقارير للمدقق الخارجي

1. من حيث درجة الالتزام وينقسم إلى:

تقارير خاصة: يقصد بتقارير الخاصة تلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون والتي يكون المدقق ملزما قانونيا بتقديمها في مناسبات خاصة وفقا لظروف معينة، ومنها يوجد تقرير التدقيق في الرقابة الداخلية وتقرير التدقيق لغرض النظام الضريبي ويعد عندما تطلب منه إدارة المؤسسة ذلك مثل تعزيز خاص عن نظام الرقابة الداخلية المالي ومن الحالات التي تقدم تقارير خاصة من طرف المدقق نذكر ما يلي:

- الاتفاقيات التي تبرم عن المؤسسة واحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها.
- إصدار سندات والتي تكون مصاحبة بتقرير من المدقق.
- يعد المدقق تقرير خاص يثبت فيه المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة.
- يعد تقريرا خاصة يحدد فيه كافة المرتبات والتعويضات والمزايا المختلفة الأخرى حتى لا يتسنى لهؤلاء استخدام السلطات المخولة لهم لتحقيق المصالح الشخصية.
- يعد المدقق تقرير خاص يبن فيه زيادة او نقصان راس المال المؤسسة او في حالة اندماج المؤسسة مع مؤسسات اخر ى. (الشعبية ا.، الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 07)

تقارير عامة: وهي التقارير التي تعد وفقا للتشريعات العامة التي تحكم تنظيم المؤسسات والتي تفرض على تلك المؤسسات بتقديم تدقيق في شكل تقرير موقع من طرف المدقق الخارجي مستقل، ويكون بهدف ابداء رأيه حول مدي عدالة وصدق القوائم المالية، والمدقق هنا يتحمل كافة مسؤولياته في البيانات والقوائم التي قام بتدقيقها. (علي، 2016-2017، صفحة 33)

2. من حيث محتوياتها من المعلومات وتنقسم إلى:

التقرير القصير: وهو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم بلدان العالم، ويتكون من جزأين او فقرتين، فقرة النطاق التي يبن فيها مدي شمولية عملية التدقيق واغراضها، وفقرة الرأي والتي يقوم فيها المدقق بإبداء رأيه الفني حول القوائم المالية ككل، ويستخدم هذا النوع من التقرير لأغراض التدقيق الخارجي لتوصيل المعلومات لطرف الثالث. (عمر، 2018-2019، صفحة 117)

التقرير المطول: وتأتي هذه التسمية لتمييزه عن التقرير الخارجي ولأنه يشرح أمور لايرد ذكرها في التقرير القصير وان ذكرت نجدها في شكل تلميحات او إشارة إلى هذه الأمور، فقط يقوم المدقق بإعداد هذا النوع من التقارير ويقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لاتهم سوي الإدارة ولا تؤثر على القوائم المالية لاحتوائه على قوائم إحصائية وشرح معمق لوضع بعض بنود تلك القوائم. (عمر، 2018-2019، صفحة 117)

3. من حيث الرأي وتنقسم إلى:

التقرير النظيف (الرأي بدون تحفظ): يصدر المدقق الخارجي المستقل رأيه النظيف على القوائم المالية التي راجعها إذا توفرت لديه الشروط التالية:

- إن القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المتعارف عليها والمقبولة قبولا تاما.
- عدم وجود أخطاء تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل او في قائمة المركز المالي.
- أن يبدد المدقق أي شك او غموض بان قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع الشركة المالي الحقيقي.
- حصول المدقق على ادلة الاثبات الكافية والملائمة التي تبرر راية على صدق القوائم المالية لنتائج الاعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

التقرير المتحفظ (الرأي المتحفظ): يقوم المدقق بالإدلاء برأي متحفظ إذا لاحظ اثناء عمله أو رأي في القوائم المالية.

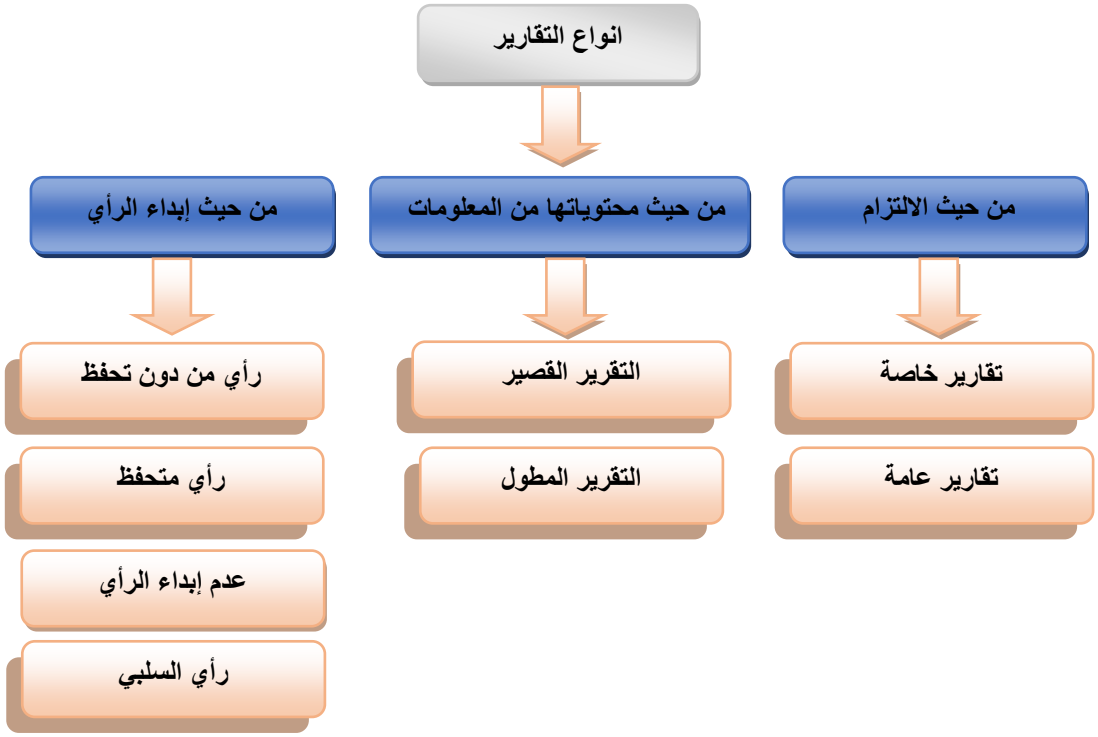
ما يقيد رأيه، ويكون في هذه الحالة مجبرا على تسجيل تحفظاته واعتراضاته التي يري انه من الضروري الإشارة اليها ومن الضروري ملاحظة الأهمية للتحفظ الذي يرد في تقرير المدقق، كما يجب ان يشمل تقرير المدقق على فقرة خاصة مستقلة تفصح عن أسباب التحفظ الذي ورد في التقرير.

التقرير السلبي(الرأي السلبي): في هذا التقرير نجد رأي المدقق حول القوائم المالية، بأنها لا تمثل الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة ولا نتيجة أعمالها، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها. (يورة، 2014-2015، صفحة 192)

التقرير عدم إبداء الرأي(عدم إبداء الرأي) :يتم إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عادة في الأحوال التي لا يتمكن فيها المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى فيها ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية. (يورة، 2014-2015، صفحة 192)

والشكل التالي يوضح انواع تقارير

الشكل رقم 2: انواع تقارير المدقق الخارجي



من إعداد الطالبتين

المطلب الرابع: مكانة معايير التزامات المدقق الخارجي ضمن معايير التدقيق المتعارف عليها

تعتبر معايير التدقيق مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المدقق أعضاء فريق عمله ونوعية العمل الذي يقومون به من خلال مجموعة من السياسات والطرق الموحدة، والتي يتعين على كل مدقق الالتزام بها خلال مباشرته لعملية التدقيق الحسابات والتي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بهذا العمل وافق المعهد الدولي للمحاسبين الأمريكيين على عدة معايير المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق وفيما يلي نذكر ملخص لهذه المعايير: (علي، 2016-2017، الصفحات 40-41)

وتهدف معايير التدقيق بصفة عامة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية التدقيق، ومن هنا يمكن القول بأنها تمثل الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق باستخدام إجراءات التدقيق المناسبة والتي يراها ضرورية في الظروف المحيطة في جميع مراحل عملية التدقيق. وتنقسم إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي: معايير العامة، معايير العمل الميدان، معايير التقرير.

الفرع الأول: المعايير العامة

تتمثل أهم العناصر المكونة للمعايير العامة في:

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية والكفاية الفنية؛
- يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق؛
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة في القيام بعميلة الفحص وإعداد التقرير. (علي، 2016-2017، الصفحات 40-41)

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

وتتمثل عناصر العمل الميداني في:

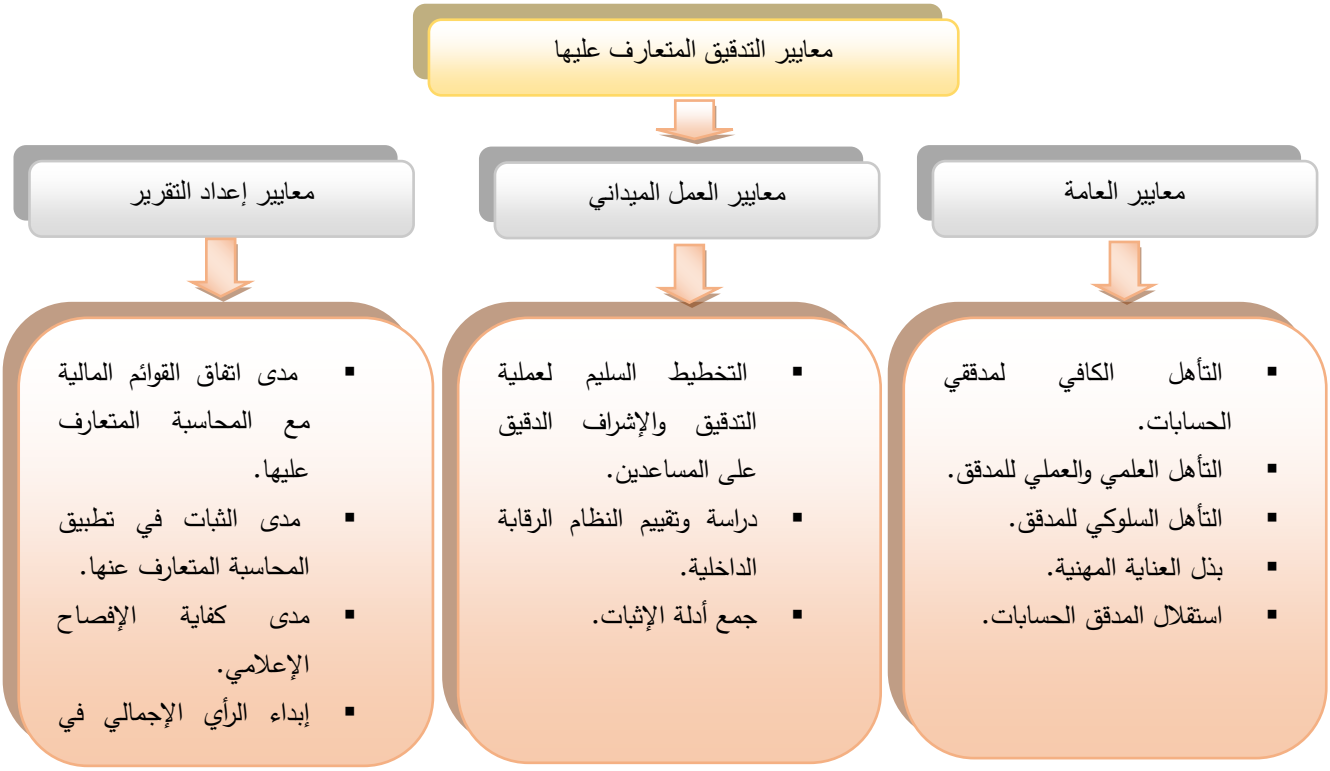
- يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا.
- يجب القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية المستعمل كأساس لاعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها عميلة التدقيق
- يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأي المدقق فيما يخص القوائم المالية محل الفحص. (علي، 2016-2017، الصفحات 40-41)

الفرع الثالث: معايير خاصة بالتقرير

وتتمثل هذه المعايير في:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها
- يجب أن يبين التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه الأصول بثبات في المدة الحالية بالمقارنة بالمدة السابقة.
- تعتبر البيانات الواردة في القوائم كافية بطريقة معقولة (للإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال) إلا أن يتم ذكر خلاف ذلك في التقرير.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية، أو على يبان بأن المدقق لا يستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية، وفي حالة عدم إبداء الرأي في القوائم المالية ككل ذكر أسباب ذلك وفي جميع الحالات عندما يرتبط اسم المدقق بقوائم مالية يجب أن يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذي يقوم به المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها والشكل يوضح هذه المعايير (علي، 2016-2017، الصفحات 40-41)

الشكل رقم 3: معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: (علي، 2016-2017، صفحة 41)

خلاصة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل إلى مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر من الفترة الممتدة من قبل الاستقلال إلى يومنا هذا مرور بالإصلاحات مع الوقوف على الإصلاحات تزامن مع تلك الفترة، وكذا الهيئات ولجان المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، وصولا إلى عرض معايير التدقيق الجزائرية والمقررات المتعلقة بكل مجموعة بداية من 2016 والتي صدرت فيها المجموعة الأول والثانية ثم تاليها سنة 2017 بمجموعة الثالثة اما في سنة 2018 فقد صدرت المجموعة الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية وبهذا تكون الجزائر قد تبنت16 معيار غاية يومنا هذا، كما تم التطرق إلى أهم معايير التدقيق المتعارف عليها كالاستقلالية والعناية المهنية وجمع أدلة الاثبات وصولا إلى التقرير النهائي للمدقق الخارجي، كما تناولنا في العنصر الاخير مكانة معايير التزامات المدقق الخارجي ضمن معايير التدقيق المتعارف عليها والتي تشمل كل من معايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير خاصة بالتقرير.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد استعراض مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة سيتم ربطها بالجانب التطبيقي، لغرض الوصول إلى أهداف الدراسة، ولإثبات الفرضيات تم استخدام أسلوب المسح الميداني لجمع البيانات المتمثلة في استقصاء أراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وأساتذة الجامعة، وهذا من خلال استمارة استبيان المصممة لغرض الدراسة وقد تناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية، من خلال مباحث:

المبحث الأول: عرض الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول: عرض ميدان الدراسة

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

منهجية الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استعمال المنهج التاريخي الوصفي في الجانب النظري، المنهج التاريخي يتعلق بمراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر اما الجانب النظري المتبقي تم اعتماد المنهج الوصفي الذي يعرف بأنه أحد طرق البحث العلمي التي تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها.

كما سنتعمد المنهج التحليلي وبرنامج **spss** في الدراسة الميدانية التي نعتمد فيها على أداة استبيان لاختبار صحة الفرضيات أو نفيها من خلال دراسة لعينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

تهدف الدراسة الحالية إلى معرفة معايير التدقيق الجزائرية ومدى الالتزام بها من طرف مدققي الحسابات، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان الذي تم الاعتماد عليه لأجل هذا الغرض، وتم تفريغ الاستبيان وتحليله باستخدام برنامج .**spss**

1-1- مجتمع الدراسة: يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة محل الدراسة، وهو أيضا جميع الأفراد أو الأشياء التي تكون موضوع الدراسة وهم محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين.

تعريف محافظي الحسابات:" هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (رشيد و عاشور، 2017، صفحة 87)

تعريف الخبير المحاسبي:" كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل محاسبة مختلف المؤسسات والهيئات" (الشعبية، 2010، صفحة 06)

تعريف الأستاذ الجامعي: يعد الأستاذ الجامعي المحرك الرئيسي والأساسي في عملية التكوين الجامعي، وله تأثير كبير على سلوك وتوجهات الطالب من خلال ما يقدمه من معارف ومعلومات تساهم في تنمية الرصيد المعرفي للطالب، وذلك حسب كل تخصص مسؤول عن تدريسه. (حليس و سلامي، 2020، صفحة 266)

المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة

2-1- أدوات الدراسة: تم الاعتماد على استبيان حول " معايير التدقيق الجزائرية ومدى الالتزام بها من طرف مدققي الحسابات " حيث يعتبر الاستبيان الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الحالية للحصول على المعلومات والبيانات التي يجرى تعبئتها من قبل المستجيب وهذا بعد التأكد من صلاحيته للاستعمال مع عينة الدراسة الحالية.

تضمنت استمارة الاستبيان 17 سؤال، وقد اعتمدت الطالبتين في أداة الدراسة على طريقة الإجابة الخماسية أي سلم ليكارت الخماسي، وتم الاعتماد على أسئلة واضحة مما يسهل عملية القراءة والإجابة.

أما عن أقسام الاستمارة فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

- **الجزء التمهيدي:** تضمن البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة

- **المحور الأول:** ويضم الأسئلة من 1 إلى 3 والذي يهتم بمعرفة مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات.

- **المحور الثاني:** يضم الأسئلة من 1 إلى 8 ويهتم بمعرفة مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة.

- **المحور الثالث:** يضم الأسئلة من 1 إلى 6 ويهتم بمعرفة التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق.

الجدول رقم 1: يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكارت الخماسي)

المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
العلامة	5	4	3	2	1

2-2-عينة الدراسة: نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه صعوبة ضبط حجم العينة وفقا لنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجمتع الدراسة وقد بلغ عدد أفراد العينة 40 فرد تم استرجاع 34 استمارة صالحة وخاضعة للدراسة والجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم 2: خاص باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية
إجمالي الاستمارات الموزعة	40	%100
الاستمارات غير المسترجعة	6	%15
مجموع الاستمارات الصالحة	34	%85

المطلب الثالث: الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم إستخدام جملة من الأساليب الإحصائية في هذه الدراسة مستعينين في ذلك بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **(SPSS)** في نسخته 21، وذلك بتطبيق الأساليب التالية:

أولا: فيما يخص الخصائص السيكومترية:

- معادلة ألفا كرونباخ في التناسق الداخلي.

ثانيا: فيما يخص فرضيات الدراسة:

- اختبار التوزيع الطبيعي **Kolmogorov- Smirnov**
- التكرارات والنسب المئوية
- المتوسط الحسابي.
- الانحراف المعياريّ.
- اختبار الدلالة الإحصائية **(T test)** للعينة الواحدة

اختبار: ثبات أداة الدراسة الاستبيان والتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

يقصد بالثبات أن يعطي الاستبيان النتائج ذاتها في كل مرة يتم اعتماده بغض النظر عن الفرد القائم بعملية القياس، وللتأكد من ثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل **ألف كرونباخ**. والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم 3: نتائج معامل "ألفا-كرونباخ" لثبات الاستبيان

محاور الاستبيان		Cronbach's Alpha		
		معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	النتيجة
01	المحور الأول: مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات	0.87	3	ثابت
02	المحور الثاني: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة	0.88	8	ثابت
03	المحور الثالث: التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق	0.83	6	ثابت
الدرجة الكلية		0.84	17	ثابت

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول رقم (03): أن قيم معامل **ألفا كرونباخ** لجميع أبعاد الاستبيان تراوحت بين (0.83) كأدنى قيمة و(0.88) كأعلى قيمة ما يؤكد تمتّع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

المطلب الرابع: الوصف الديموغرافي للعينة

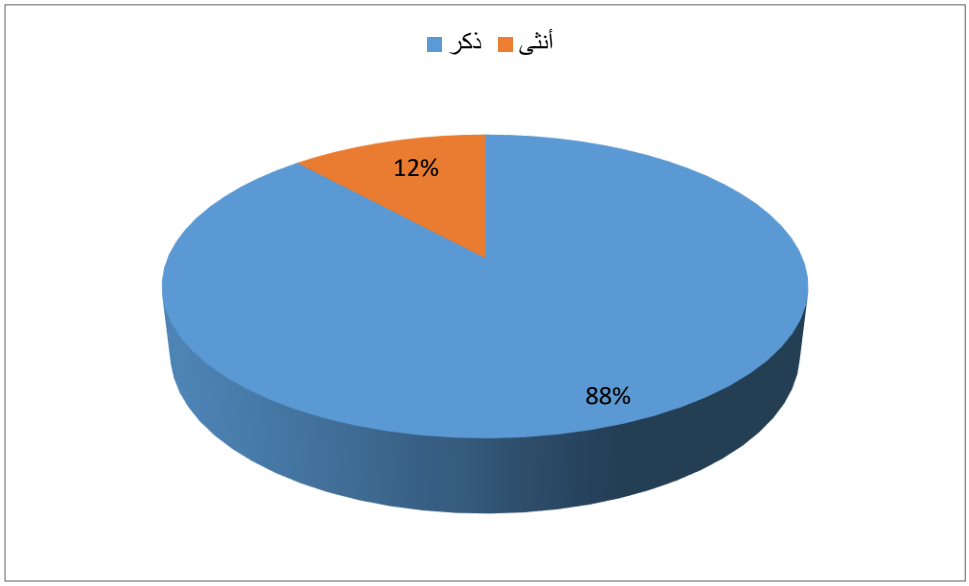
انطلاقا من خصائص عينة المستجوبين في الدراسة (المتغيرات: الجنس، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية) ظهرت نتائج التحليل الوصفي لتكرارات والنسب المئوية كما يلي:

أولا: الجنس

الجدول رقم 4: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	30	88.2%
أنثى	4	11.8%
الإجمالي	34	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss



الشكل رقم 4: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

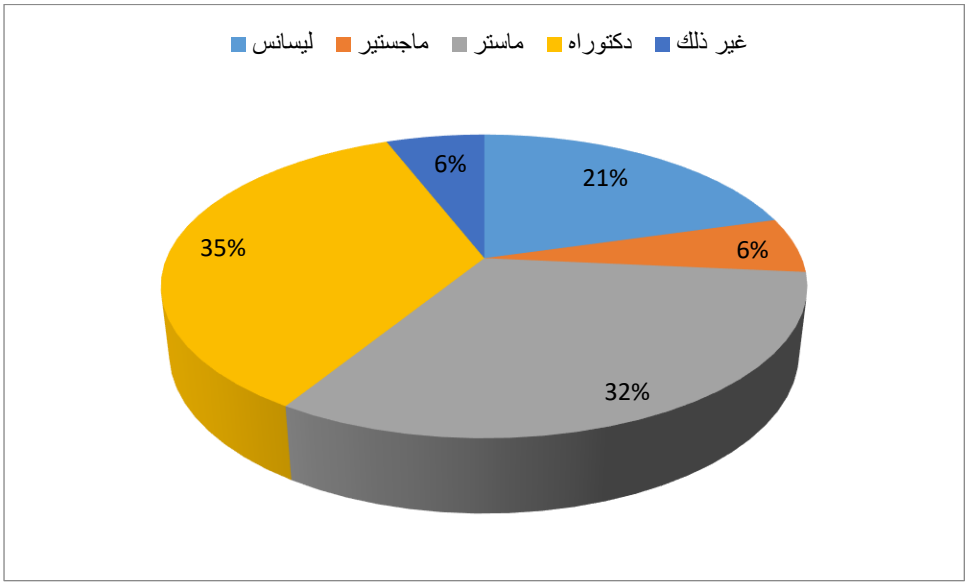
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 34 فرد، نلاحظ أن عدد الذكور قدر بـ 30 فرد بنسبة88.2% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الإناث قدر بـ 04 أفراد أي ما نسبته11.8% .

ثانيا: المؤهل العلمي

الجدول رقم 5: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	7	20.6%
ماجستير	2	5.9%
ماستر	11	32.4%
دكتوراه	12	35.3%
غير ذلك	2	5.9%
الإجمالي	34	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss



الشكل رقم 5: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

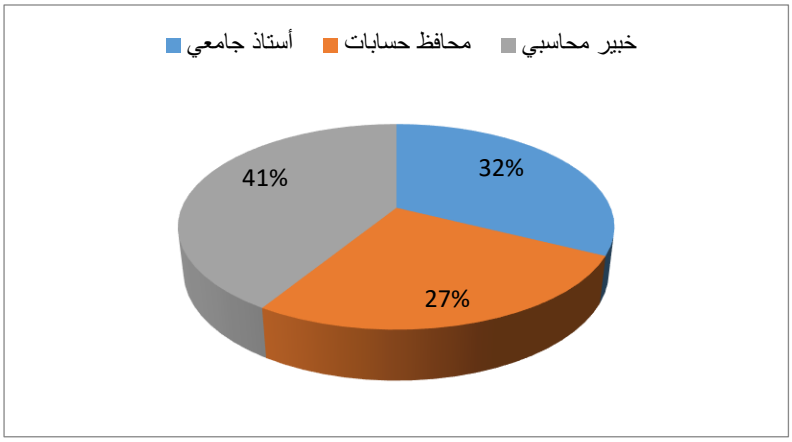
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 34 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مؤهلهم العلمي ليسانس قدر بـ 07 أفراد بنسبة 20.6%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مؤهلهم العلمي ماجستير قدر بـ 02 فرد بنسبة 5.9% ونفس النسبة تمثل الأفراد الذين لديهم مؤهلات أخرى، أما الأفراد الذين مؤهلهم العلمي ماستر فقد قدر عددهم بـ11 فرد بنسبة 32.4%، في حين قدر عدد الأفراد الذين مؤهلهم العلمي دكتوراه بـ 12 فرد بنسبة 35.3% وهم الأعلى نسبة.

ثالثا: الوظيفة

الجدول رقم 6: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	11	32.4%
محافظ حسابات	9	26.5%
خبير محاسبي	14	41.2%
الإجمالي	34	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss



الشكل رقم 6: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

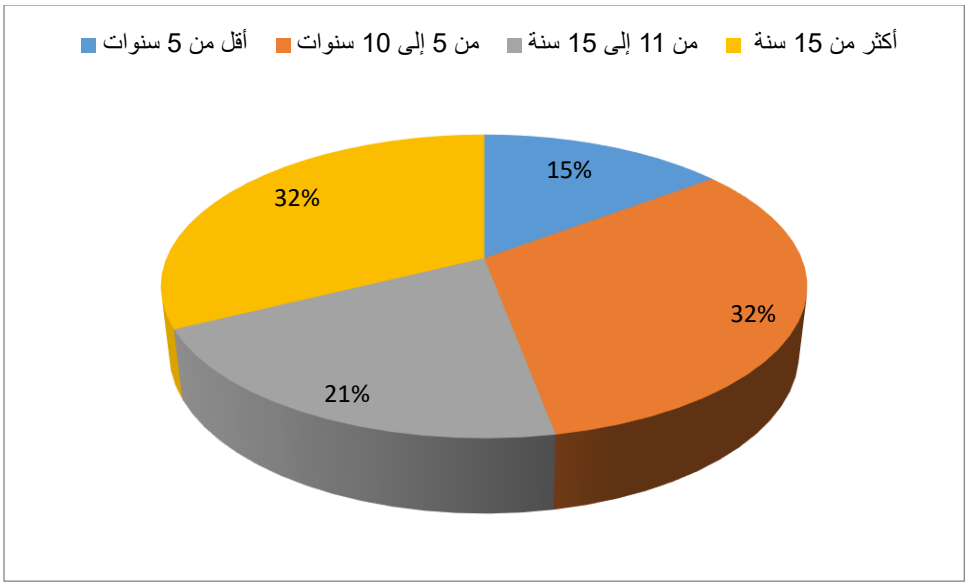
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 34 فرد، نلاحظ أن عدد الأساتذة الجامعيين قدر بـ 11 فرد بنسبة 32.4%، في حين نلاحظ أن عدد محافظي الحسابات قدر بـ 09 أفراد أي ما نسبته 26.5%، أما بالنسبة للخبراء المحاسبين فقد قدر عددهم بـ 14 فرد بنسبة 41.2 %وهم الأعلى نسبة.

رابعا: الخبرة المهنية

الجدول رقم 7: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	5	14.7%
من 5 إلى 10 سنوات	11	32.4%
من 11 إلى 15 سنة	7	20.6%
أكثر من 15 سنة	11	32.4%
الإجمالي	34	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss



الشكل رقم 7: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 34 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تقل الخبرة المهنية لديهم عن 5 سنوات قدر بـ 05 أفراد بنسبة 14.7%، في حين عدد الأفراد الذين تتراوح الخبرة المهنية لديهم بين 5 إلى 10 سنوات قدر بـ 11 فرد بنسبة 32.4% ونفس النسبة السابقة تمثل لأفراد الذين تفوق الخبرة المهنية لديهم 15 سنة، أما الأفراد الذين تتراوح الخبرة المهنية لديهم ما بين 11 إلى 15 سنة فقد قدر عددهم بـ 07 أفراد بنسبة 20.6% .

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

المطلب الأول: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات محاور الدراسة

الجدول رقم 8: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

	محاور الاستبيان	Kolmogorov - Smirnov	sig	النتيجة
01	المحور الأول: مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات	0.107	.200*	يتبع التوزيع الطبيعي
02	المحور الثاني: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة	0.109	.200*	يتبع التوزيع الطبيعي
03	المحور الثالث: التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق	0.107	.200*	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول رقم (08): أن جميع محاور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي وهذا بناءا على مخرجات اختبار **Kolmogorov- Smirnov**.

المطلب الثاني: تصنيف المتوسطات حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدمة في الدراسة

لقد تم عرض وتحليل البيانات المجمعة من إجابات المستجوبين عن العبارات المتعلقة بمحوري الاستبيان ب استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، المنسجمة مع مقياس ليكرت الخماسي، ولقد تم ضبط الحدود الدنيا والقصوى للمقياس، وهذا بغرض الحصول على المتوسط المرجح، بحساب المدى عن طريق الفرق بين أكبر وأصغر وزن : **(1-5+4)** حيث يتم قسمة الناتج الحاصل على الدرجات الموجودة في المقياس، والبالغ عددها (5)، وبالتالي يتم الحصول على طول الدرجة الواحدة لهذا المقياس، والمقدرة بـ: (8)، بحيث تضاف هذه القيمة لكل درجة في المقياس، للحصول على الحدود الدنيا والقصوى لكل درجة، والجدول التالي يوضح هذه الحدود:

الدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط المرجح	1 -1.79	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20
الوزن	1	2	3	4	5

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان

الجدول رقم 9: يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الاستبيان

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الرتبة
1	ساهمت الإصلاحات والتعديلات المتكررة في تطوير وتحسين مهنة التدقيق في الجزائر.	4.1176	.64030	أوافق	1
2	الاعتماد على المجلس الوطني للمحاسبة ساعد في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.	3.7941	.94643	أوافق	3
3	من أجل المحافظة على مصداقية وشفافية مهنة التدقيق في الجزائر وضعت لجنات مشرفة عليه.	3.9118	.79268	أوافق	2
المحور الأول: مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات		3.94	0.60	أوافق	3
1	إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر	4.0588	.69375	أوافق	2
2	تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة جودة عملية التدقيق.	3.9706	.71712	أوافق	3
3	اعتماد معايير التدقيق الجزائري(NAA) يرفع من كفاءة الأداء المهني	3.9412	.85071	أوافق	4
4	تطبيق المبادئ الدولية مما يتوافق مع البيئة الجزائرية عن طريق إصدار معايير التدقيق الجزائري (NAA).	3.7059	.93839	أوافق	6
5	الهدف من إصدار معايير التدقيق الجزائري (NAA) هو إرشاد وتوجيه المدققين في الجزائر.	3.9118	.71213	أوافق	5
6	تمكن معايير التدقيق الجزائري (NAA) من التخطيط بكفاءة لمهمة التدقيق مما يزيد في الحرص على دقة المعلومات.	4.0588	.81431	أوافق	2
7	يساعد استخدام معايير التدقيق الجزائري (NAA)في تحسين جودة القوائم المالية.	3.9706	.93696	أوافق	3
8	يعتمد المدقق على جميع المعايير التدقيق الجزائرية 16 معيارا.	4.0882	.83003	أوافق	1
المحور الثاني: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة		3.96	0.57	أوافق	2
1	استقلال المدقق الخارجي في التفكير وأثناء القيام بالتدقيق.	4.3235	.68404	أوافق بشدة	3
2	تحلي المدقق الخارجي بالكفاءة والخبرة المهنية.	4.3529	.73371	أوافق بشدة	2
3	يلتزم المدقق بحفظ الأسرار المهنية.	4.2353	.92307	أوافق بشدة	4
4	يجب على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة.	4.3235	.68404	أوافق بشدة	3
5	التخطيط الأمثل يسهل على المدقق تنفيذ عملية التدقيق.	4.3824	.60376	أوافق بشدة	1
6	قدرة المدقق على جمع أدلة الإثبات الكافية من أجل الوصول إلى رأي فني محايد.	3.9706	.90404	أوافق	5
المحور الثالث: التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق		4.26	0.51	أوافق بشدة	1

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss

المحور الأول: مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات

نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة عند درجة الموافقة موافق، بمتوسط عام بلغ (3.94)، كما أن جميع انحرافات هذا البعد جاءت منخفضة ولم تتجاوز (0.60) للدرجة الكلية للمحور وهذا ما يدل على أن البيانات غير مشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة.

حللت العبارة رقم (1) في المرتبة (1) بدرجة موافقة (4.11) هذا ما يدل على أن الإصلاحات والتعديلات المتكررة ساهمت في تطوير وتحسين مهنة التدقيق في الجزائر، وحلت العبارة رقم (2) في الترتيب الثالث (3) بدرجة موافقة (3.79) وهذا ما يدل على أن الاعتماد على المجلس الوطني للمحاسبة ساعد في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

- **التفسير:** نستنتج من خلال ما سبق أن الاصلاحات المتكررة ساهمت في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

المحور الثاني: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة

نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة عند درجة الموافقة موافق، بمتوسط عام بلغ (3.96)، كما أن جميع انحرافات هذا البعد جاءت منخفضة ولم تتجاوز (0.60) للدرجة الكلية للمحور وهذا ما يدل على أن البيانات غير مشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة.

حللت العبارة رقم (8) في المرتبة (1) بدرجة موافقة (4.08) هذا ما يدل على أن المدقق يعتمد على جميع المعايير التدقيق الجزائرية 16 معيارا.، وحلت العبارة رقم (4) في الترتيب السادس (6) بدرجة موافقة (3.70) وهذا ما يدل على أن اعتماد معايير التدقيق الجزائري(**NAA**) يرفع من كفاءة الأداء المهني.

- **التفسير:** نستنتج من خلال ما سبق أن معايير التدقيق الجزائرية ساهمت في تحسين واقع المهنة

المحور الثالث: التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توفرها في الشخص المدقق

نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة عند درجة الموافقة موافق، بمتوسط عام بلغ (4.26)، كما أن جميع انحرافات هذا البعد جاءت منخفضة ولم تتجاوز (0.60) للدرجة الكلية للمحور وهذا ما يدل على أن البيانات غير مشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد عينة الدراسة.

حللت العبارة رقم (5) في المرتبة (1) بدرجة موافقة (4.38) هذا ما يدل على أن التخطيط الأمثل يسهل على المدقق تنفيذ عملية التدقيق، وحلت العبارة رقم (6) في الترتيب الخامس (5) بدرجة موافقة (3.97) وهذا ما يدل على قدرة المدقق على جمع أدلة الإثبات الكافية من أجل الوصول إلى رأي فني محايد.

- **التفسير:** نستنتج من خلال ما سبق أن المدقق الخارجي يعتمد على معايير التدقيق في أبداء رأيه حول القوائم المالية.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

1- اختبار الفرضية الأولى

نصت الفرضية الأولى لهذه الدراسة على: «ساهمت الإصلاحات المتكررة في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر"، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار الدلالة الإحصائية (T test) للعينة الواحدة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 10: نتائج اختبار T لمحور مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الاصلاحات

//	حجم العينة	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 9			
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات	34	3.94	0.60	0.94	9.14	33	0.00	دالة عند 0.05

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم (10)أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على محور مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات بلغ 3.94 وهو أكبر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 03 بناء عليه فإن إصلاحات المتكررة ساهمت في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، وهذا ما أكدته قيم "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت على (9.14) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول فرضية الدراسة القائلة بـ " ساهمت الإصلاحات المتكررة في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

2- اختبار الفرضية الثانية

نصت الفرضية الثانية لهذه الدراسة على: تبني معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر "، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار الدلالة الإحصائية (T test) للعينة الواحدة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 11: نتائج اختبار T لمحور مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة

//	حجم العينة	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 24			
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة	34	3.96	0.57	0.96	9.72	33	0.00	دالة عند 0.05

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم (11) أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على محور مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع المهنة بلغ 3.96 وهو أكبر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 03 بناء عليه فإن بني معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر، وهذا ما أكدته قيم "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت على (9.72) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول فرضية الدراسة القائلة بـ " بني معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع إحتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

3- اختبار الفرضية الثالثة

نصت الفرضية الثالثة لهذه الدراسة على: «يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية في إبداء رأيه حول القوائم المالية "، ولتحقق من صحة الفرضية تم الاعتماد على اختبار الدلالة الإحصائية (T test) للعينة الواحدة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 12: نتائج اختبار T لمحور التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق

//	حجم العينة	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 18			
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق	34	4.26	0.51	1.26	14.29	33	0.00	دالة عند 0.05

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال النتائج المبينة بالجدول رقم (12) أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على محور التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق بلغ 4.26 وهو أكبر من المتوسط الفرضي المقدر بـ 03 بناء عليه فإن المدقق الخارجي يعتمد على معايير التدقيق في إبداء رأيه حول القوائم المالية، وهذا ما أكدته قيم "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت على (14.29) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول فرضية الدراسة القائلة بـ " يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية في إبداء رأيه حول القوائم المالية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

خلاصة الفصل:

تعد الدراسة التطبيقية الجانب الجوهري لاستكمال وتعزيز الجانب النظري لأي بحث علمي، وهو ما تم تطبيقه في هذه الدراسة من خلال الاستبيان الذي تم توزيعه على مدققي الحسابات (خبراء محاسبين ومحافظي حسابات وأساتذة الجامعة، ومن ثم جمع البيانات وتحليلها.

انطلاقا من مختلف الاختبارات الإحصائية والنتائج المتحصل عليها من خلال تحليل الاستبانات المتحصل عليها فقد تم التوصل إلى ما يلي:

- ساهمت الإصلاحات المتكررة ساهمت بشكل كبير في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.
- تبني معايير التدقيق الجزائرية يساهم بشكل ايجابي في تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر مواكبة العالم.
- اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية في إبداء رأيه حول القوائم المالية.

خاتمة

خاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع معايير التدقيق الجزائرية ومدى التزام بها من طرف مدققي الحسابات معالجة إشكالية البحث التي تدور حول "هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية" من خلال دراستنا هذه حاولنا ابراز في فصلين، فصل نظري حاولنا من خلاله إعطاء لمحة حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر مع الوقوف على أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر إضافة إلى التطرق للهيئات ولجان المشرفة على تنظيم المهنة، والاطلاع على الاصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية، وكذا عرض بعض معايير التزامات المدقق الخارجي مع اخذ نظرة على معايير التدقيق المتعارف عليها.

ثم قمنا في الفصل التطبيقي بإجراء دراسة على شكل استبيان تضمن اختبار لعينة خبراء محاسبين ومحافظي حسابات واساتذة جامعين وذلك من خلال توزيع مكونة من مجموعة من الأسئلة تمكننا من الإجابة على إشكالية الدراسة وتوصلنا في الأخير إلى النتائج ونقدم بعض الاقتراحات.

أولا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

بالنسبة للفرضية الأولى: والمتمثلة في: "ساهمت الاصلاحات المتكررة في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر"، فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي، وذلك من خلال النتائج التالية:

- عرفت مهنة التدقيق في الجزائر نوع من اللاتنظيم في بداية الأمر ولم تواكب التطور والاهتمام الذي عرفته المهنة في الدول المتطورة لكنها استدركت ذلك مؤخرا بإدخال اصلاحات متكررة على مهنة وإصدار القانون 10-01 وكذا معايير التدقيق الجزائرية.

اما نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها فكانت الإجابة بالموافقة واثبات صحة الفرضية

بالنسبة للفرضية الثانية: والمتمثلة في: "يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية في إبداء رأيه حول القوائم المالية" فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي، وذلك من خلال النتائج التالية:

- إن اعتماد المدقق الخارجي على معايير التدقيق الجزائرية يساعده في الوصول إلى رأي فني محايد حول القوائم المالية.
- اما نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها من خلال الاستبيان فكانت الإجابة بالموافقة وإثبات صحة الفرضية.

بالنسبة إلى فرضية الثالثة: والمتمثلة في: "تبني معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر" فقد تم إثباتها في الجانب النظري والتطبيقي، وذلك من خلال النتائج التالية:

- ان تطبيق معايير التدقيق الجزائرية للتدقيق من شأنه أن يساهم إلى حد كبير تحسينها وارتقائها كما يجب التسريع في إصدار باقي المعايير الجزائرية للتدقيق لي تكون مكملة للمعايير التي تم إصدارها.
- اما النتائج التطبيقية المتحصل عليها من خلال الاستبيان فكانت الإجابة بالموافقة وإثبات صحة الفرضية.

ثانيا: النتائج المتوصل إليها

في ضوء هذا البحث توصلنا لبعض النتائج نذكر منها:

- تعتبر معايير التدقيق الجزائرية المرجع والسند الذي يعتمد عليه المدقق خلال القيام بأعمال التدقيق التي من شأنها تساعد في تخطي الصعوبات المهنية.
- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر وتساهم في تدعيم النصوص القانونية والتشريعية المنظمة للمهنة.
- يعتبر التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية، امر هاما لضمان جودة ومصداقية عملية التدقيق والمعلومات المالية التي يتم فحصها.
- مساهمة مدققي الحسابات في تطوير معايير التدقيق من خلال التعامل معها واكتشف جوانب النقص فيها.
- كما أنه من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى ان مدققي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق الجزائرية خلال تنفيذ مهام التدقيق بالرغم من تواجد بعض الصعوبات التي استطاعوا التعامل معها.

ثالثا: التوصيات والاقتراحات

- ضرورة إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية التي هي مرتبطة بالمعايير التي تم إصدارها
- ضرورة ادخال اصلاحات اخرى على مهنة التدقيق
- الربط والتكامل والتوزان بين الدراسات الجامعية والدراسات التطبيقية العملية بخصوص التخصصات التي لها علاقة بهنة محافظ الحسابات.

- من خلال رحلتنا البحثية عن مصادر متعلقة بواقع مهنة التدقيق في الجزائر وجدنا عدت صعوبات في عدم وجود مراجع تساعد الطالب في بحثه العلمي لذلك يجب وضع منصة الكترونية خاصة بمهنة التدقيق وكل ما هو يتعلق بممارسة المهنة في الجزائر.
- الغاء المجلس الوطني للمحاسبة

رابعا: آفاق الدراسة

من خلال بحثنا هذا نقترح كآفاق للدراسة ما يلي:

- فعالية معايير التدقيق الجزائرية في ضمان النزاهة والشفافية في عمليات التدقيق المالي.
- فعالية إجراءات محافظ الحسابات في الحد من المخاطر المالية والغش في الجزائر.
- جودة وكفاءة عمل محافظ الحسابات في تنفيذ مهمة التدقيق في الجزائر.
- أثر استخدام تقنيات التدقيق الحديثة في تحسين جودة العمليات التدقيقية في الجزائر.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

1. أحمد عمري، وزين العابدين الماضي. (6 11, 2021). تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري700 ونظيره الدولي. مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21/ العـدد: 02.
2. أسيا هيري. (2017-2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (اطروحة دكتوراه). 38-41. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي.
3. الأخضر العياشي، والياس شاهد. (ديسمبر, 2017). أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية. مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد:08.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 2011 المادة 07. (بلا تاريخ).
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (1970). الجريدة الرسمية. المرسوم رقم 70-173، المؤرخ في 16نوفمبر1970، يتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية اوشبه العمومية، عدد97، المادة1.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (29 جوان, 2010). الجريدة الرسمية. القانون 10-01 المتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المادة (14)،(15)، العدد42، 6.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2011). الجريدة الرسمية. المرسوم التنفيذي رقم11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره المادة 04، العدد07.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2011). الجريدة الرسمية. مرسوم التنفيذي رقم11-25، المؤرخ 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، 4.
9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2011). الجريدة الرسمية. المرسوم التنفيذي رقم11-24المؤرخ في 27جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظميه وقواعد سيره المادة 02، العدد07، 5.
10. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2016). المقرر رقم 002. وزارة المالية، المؤرخ في 4 فيفري2016، المتضمن الإصدارات الأول للمعايير التدقيق الجزائرية.

11. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2016). المقرر رقم 150. وزارة المالية، المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن الاصدارات الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية.
12. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2018). المقرر رقم 77. وزارة المالية، المؤرخ في24 سبتمبر 2018 المتضمن الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية.
13. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2011). الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي في 27 جانفي2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره المادة 04، العدد 07.
14. الجهمورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2017). المقرر رقم 23. وزارة المالية، المؤرخ في 15مارس 2017، المتضمن الاصدارات الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية.
15. امين لونيسة محمد. (2016-2017). تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية (أطروحة دكتوراه الطور الثالث). 100-99. (جامعة محمد بوضياف، المحرر) المسيلة، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص بنوك مالية ومحاسبة.
16. براق محمد، وديلمي عمر. (جانفي 2017). العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد:17.
17. بكيحل عبد القادر. (2018). أهمية تبني معايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية. مجلة اقتصادية شمال إفريقيا، المجلد14، العدد18.
18. بلال شيخي. (يومي 11-12 ،2018). قراءة في المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية". الملتقى الوطني حول: واقع التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية (الصفحات 31-32). بومرداس: جامعة أمحمد بوقرة.
19. بن العرية محمد، وولدباحمو سمير. (25 أفريل, 2021). دراسة تحليلية لأثر العناية المهنية لمدقق الحسابات على الوضعية المالية للمؤسسات محل التحقيق المحاسبي. مجلة مجاميع المعرفة، المجلد:07، عدد: 01.
20. بن قطيب علي. (2016-2017). دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية(اطروحة دكتوره). 40-58. المسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة.

21. بوميسة حنان، وتريش نجود. (2023). تقييم مدى كفاية المعيار التدقيق الجزائري570" استمرارية الاستغلال". مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 17/ العـدد: 01.

22. جليلة زهروية، وإلياس صالح. (2015). واقع مهنة التدقيق في الجزائر ومعايير التدقيق الدولية. مجلة الإبتكار والتسويق، العدد:02.

23. حراث نخلة، وبن حمو عصمت محمد. (2022). المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات. مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 11/ العـدد: 02.

24. حكيمة مناعي. (2009). تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر (مذكرة ماجستير غير منشورة). 58. باتنة، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر.

25. خنتيش اسماعيل. (سبتمبر, 2020). مدى استقلالية المراجع الخارجي وأثره على جودة القوائم المالية. مجلة قضايا معرفية، المجلد 02/ العدد رقم 05.

26. زيادي سامي. (2022-2021). مدى مساهمة مقومات مهنة التدقيق في تطوير تنظيم وممارسة التدقيق في الجزائر(اطروحة دكتوراه). 119-116. (جامعة محمد بوضياف، المحرر) المسيلة، الجزائر: العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

27. صلاح ربيعة. (2004). المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق (مذكرة ماجستير). 48. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

28. طبوش سارة، ومشري حسناء. (جوان 2022). مدى الالتزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 دراسة حالة مكاتب التدقيق في سطيف. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 05/ العـدد: 01.

29. عمر شرقي. (2012-2011). التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية(أطروحة دكتوراه). 114. (جامعة سطيف1، المحرر) سطيف، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص علوم اقتصادية.

30. فقير سامية، ولعروم محمد أمين. (2018). دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير الدولية. مقدمة ضمن ملتقى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (صفحة 05). بومرداس: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة.

31. فياش أمال، وبوعبانة فتيحة. (ديسمبر 2017). مدخل مقارنة للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية "دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق". مجلة جدد الاقتصاد، العدد: 12.

32. لصنوني حفيظة. (2022). درجة الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري" السبر في التدقيق530" في الجزائر دراسة حالة عينة من مهني المحاسبة). مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 18/ العدد: 28.

33. لعبيدي حمزة. (ديسمبر 2022). تدقيق التقديرات المحاسبية من قبل محافظ الحسابات وفق معيار التدقيق الجزائري– **NAA540** دراسة تحليلية –. مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية.

34. مروة مويسي، وعجيلة محمد. (30 6, 2018). ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر. مجلة الاقتصاد المال والاعمال، العدد:01.

35. مسعودي عمر. (2018–2019). فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق (اطروحة دكتوراه). 38. أدرار، الجزائر: جامعة أحمد دراية تخصص تسيير محاسبي وتدقيق فرع تدقيق.

36. مفيد عبد اللاوي. (2013). المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 10–01. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد: 02، العدد:06.

37. ميلاد أول وزارة للمالية 1962. (08–09 11, 2022). تاريخ الاسترداد 23 01, 2023، من وزارة المالية: **https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/le-ministere-2/412-2020-11-08-09-55-56** .

38. نوبلي نجلاء، والعمري أصيلة. (20 أكتوبر, 2021). دور أدلة الأثبات في تحسين عملية جودة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية. مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد: 04، العدد: 02.

39. نوح لبوز، وبوعالق مبارك. (2019). تأثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في جودة تقارير محافظ الحسابات –دراسة ميدانية –. مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 03، العدد: 02.

40. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة. (2014–2015). التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية (اطروحة دكتوراه). 60–34. تلمسان، الجزائر: جامعة بوبكر بلقايد، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص: التسيير.

الملاحق

الملحق رقم 01:

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير.

قسم: مالية ومحاسبة.

تخصص: ماستر محاسبة وتدقيق.

استمارة استبيان:

سيدي الفاضل، سيدتي الفاضلة تحية طيبة وبعد:

في إطار إعداد مذكرة تخرج ماستر بعنوان: معايير التدقيق الجزائرية ومدى التزام بها من طرف مدققي الحسابات يشرفنا نحن الطالبتين بديار بسمة وبريك منار أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة ونلتمس من سيادتكم قراءتها بتمعن، وملئها باختيار الموافقة لآرائكم في كل عبارة من عباراته مع الشكر المسبق على اقتطاع جزء من وقتكم وحسن تعاونكم خدمة للبحث العلمي.

من إعداد الطالبتين:

بديار بسمة.

بريك منار.

تحت إشراف الأستاذ:

حميدي أحمد سعيد.

السنة الجامعية: 2022-2023

الإشكالية:

- هل يلتزم مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية؟.

الأسئلة الفرعية:

- إلى أي حد ساهمت الإصلاحات المتكررة في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر؟.
- هل يعتمد المدقق الخارجي على معايير التدقيق في إبداء رأيه حول القوائم المالية؟.
- هل تبني معايير التدقيق الجزائرية يساهم في تحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر.

1. **المؤهل العلمي:**

- ليسانس ☐
- ماجستير ☐
- ماستر ☐
- دكتوراه ☐
- غير ذلك ☐

2. **المهنة:**

- أستاذ جامعي متخصص ☐
- محافظ حسابات ☐
- خبير محاسبي ☐

3. **الخبرة المهنية:**

- أقل من 5 سنوات ☐
- من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐
- من 10 سنوات إلى 15 سنة ☐
- من 15 سنة وما فوق ☐

المحور الأول: مهنة التدقيق في الجزائر في ظل الإصلاحات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- ساهمت الإصلاحات والتعديلات المتكررة في تطوير وتحسين مهنة التدقيق في الجزائر.					
2- الاعتماد على المجلس الوطني للمحاسبة ساعد في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.					
3- من أجل المحافظة على مصداقية وشفافية مهنة التدقيق في الجزائر وضعت لجنات مشرفة عليه.					
المحور الثاني: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تحسسين واقع المهنة	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1- إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسات المهنية في الجزائر					
2- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في زيادة جودة عملية التدقيق.					
3- اعتماد معايير التدقيق الجزائري (NAA) يرفع من كفاءة الأداء المهني					
4- تطبيق المبادئ الدولية مما يتوافق مع البيئة الجزائرية عن طريق إصدار معايير التدقيق الجزائري (NAA).					
5- الهدف من إصدار معايير التدقيق الجزائري (NAA) هو إرشاد وتوجيه المدققين في الجزائر.					
6- تمكن معايير التدقيق الجزائري (NAA) من التخطيط بكفاءة لمهمة التدقيق مما					

يزيد في الحرص على دقة المعلومات.					
7- يساعد استخدام معايير التدقيق الجزائري (NAA) في تحسين جودة القوائم المالية.					
8- يعتمد المدقق على جميع المعايير التدقيق الجزائرية 16 معيارا.					
المحور الثالث: التزامات المدقق الخارجي والشروط الواجب توافرها في الشخص المدقق.	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1- استقلال المدقق الخارجي في التفكير وأثناء القيام بالتدقيق.					
2- تحلي المدقق الخارجي بالكفاءة والخبرة المهنية.					
3- يلتزم المدقق بحفظ الأسرار المهنية.					
4- يجب على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة.					
5- التخطيط الأمثل يسهل على المدقق تنفيذ عملية التدقيق.					
6- قدرة المدقق على جمع أدلة الإثبات الكافية من أجل الوصول إلى رأي فني محايد.					

الملحق رقم 02: مخرجات SPSS

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	30	88.2	88.2	88.2
	انثى	4	11.8	11.8	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	7	20.6	20.6	20.6
	ماجستير	2	5.9	5.9	26.5
	ماستر	11	32.4	32.4	58.8
	دكتوراه	12	35.3	35.3	94.1
	غير ذلك	2	5.9	5.9	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	استاذ جامعي	11	32.4	32.4	32.4
	محافظ حسابات	9	26.5	26.5	58.8
	خبير محاسبي	14	41.2	41.2	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	5	14.7	14.7	14.7
	من 5 الى 10 سنوات	11	32.4	32.4	47.1
	من 10 الى 15 سنة	7	20.6	20.6	67.6
	أكثر من 15 سنة	11	32.4	32.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.875	3

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.880	8

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.830	6

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.841	17

	Kolmogorov-Smirnov[a]		
	Statistic	df	Sig.
محور1	.107	34	.200*
محور2	.109	34	.200*
محور3	.107	34	.200*

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1	34	4.1176	.64030	.10981
س2	34	3.7941	.94643	.16231
س3	34	3.9118	.79268	.13594

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1.	34	4.0588	.69375	.11898
س2.	34	3.9706	.71712	.12298
س3.	34	3.9412	.85071	.14590
س4.	34	3.7059	.93839	.16093
س5.	34	3.9118	.71213	.12213
س6.	34	4.0588	.81431	.13965
س7.	34	3.9706	.93696	.16069
س8.	34	4.0882	.83003	.14235

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
س1..	34	4.3235	.68404	.11731
س2..	34	4.3529	.73371	.12583
س3..	34	4.2353	.92307	.15830
س4..	34	4.3235	.68404	.11731
س5..	34	4.3824	.60376	.10354
س6..	34	3.9706	.90404	.15504

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محور1	34	3.9412	.60006	.10291
محور2	34	3.9632	.57778	.09909
محور3	34	4.2647	.51594	.08848

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
محور1	9.146	33	.000	.94118	.7318	1.1505
محور2	9.721	33	.000	.96324	.7616	1.1648
محور3	14.293	33	.000	1.26471	1.0847	1.4447

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية و المحاسبة

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: بلعسل سلمى المولود(ة) بتاريخ: 05/06/2000 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم 207007780 الصادرة بتاريخ: 2018/03/22 عن: بلدية المسيلة - المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تدقيق ومحاسبة خلال السنة الجامعية: 2022/2023

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان** : معايير التدقيق الجزائرية ومدى التزام بها من طرف مدققي الحسابات (دراسة استبيانية)

.....

.....

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

حرر بتاريخ: 2023/05/03

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: ..... المولود(ة) بتاريخ: 1999/06/27 ب: ..... الكبيلة .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم 208222966 الصادرة بتاريخ: 2017/08/26 عن: ..... بلدية الكبيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: ..... تخصص: ..... خلال السنة الجامعية: 2022/2023

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان*: ..... معايير المهنة في الجزائر ومدى التزام بها من طرف مدققي الحسابات دراسة استبيانية .....

.....

.....

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

حرر بتاريخ: 2023/05/30

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف لمدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية، حيث **اهتمت الدراسة** بجوانب تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وعرض معايير التدقيق الجزائرية **(NAA)**، إضافة إلى بعض معايير التزامات المدقق الخارجي.

ولتعزيز فكرة الدراسة الكشف عن الهدف الرئيسي المذكور سابقا تم الاستعانة بالاستبيان في الدراسة الميدانية والذي تم توزيعه على خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وأساتذة جامعين في ومن خلال مخرجات الدراسة استنتجنا ان هناك التزام على العموم لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف المدققين.

وفي الاخير قدمت الدراسة بعض المقترحات من أجل ضبط مهنة التدقيق في الجزائر وإصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية، مهنة التدقيق في الجزائر، مدققي الحسابات.

The summary:

This study aims to identify the extent to which auditors adhere to the standards of Algerian auditing, as the study concerned aspects of organizing the auditing profession in Algeria and presented the criteria for Algerian auditing (NAA), in addition to some criteria for the obligations of the external auditor.

To enhance the idea of the study, the main objective mentioned above was used in the field study, which was distributed to accountants, account holders, and university professors in specialization. Through the outputs of the study, we concluded that there is an obligation Generally, Algerian auditing standards by auditors.

Finally, the study made some proposals to control the auditing profession in Algeria and to issue the rest of the Algerian auditing standards.

Keywords: Algerian auditing standards, auditing profession in Algeria, auditors.