الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

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

قسم: علوم المالية والمحاسبة | **فرع: علوم المالية والمحاسبة**

رقم: ..... | **تخصص: محاسبة وتدقيق**

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمـــي

إعداد الطالبين: - بوحته علي

- زعيتر خيرالدين

تحت عنوان

مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA)

- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات -

لجنة المناقشة:

غزي محمد العربي	أستاذ محاضر -أ-	جامعة المسيلة	رئيســا
محمودي حسين	أستاذ محاضر -أ-	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
رزيقات بوبكر	أستاذ مساعد -أ-	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

شكر وتقدير

بعد الحمد والشكر والثناء على الله العلي القدير الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل

نتوجه بالشكر والتفدير لأسرتينا الفاضلتين، وبالشكر العميق من قلوبنا للأستاذ المشرف محمودي حسين

على توجيهاته القيمة ونصائحه التي دلتنا وأرشدتنا طيلة مدة بحثنا هذا،

كما لا ننسى السادة محافظي الحسابات الذين مدوا لنا يد العون والمساعدة من خلال تخصيص جزء من جهدهم ووقتهم الثمين للرد على إستبياننا.

نشكر كل طاقم لجنة المناقشة كل واحد باسمه، على تفضلهم وقبولهم مناقشة مذكرتنا هاته

كما لا ننسى أسرة إدارة قسم العلوم المالية والمحاسبة

وكل الأساتذة في القسم الذين ثابروا وسهروا على إرشادنا وتوجيهنا إلى التحصيل العلمي والمعرفي خلال السنتين اللتين قضيناهما معهم.

الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما

وإلى زوجتي رفيقة دربي والى فلذات كبدي **أشواق، مصعب، فاطمة الزهراء**

وإلى كل أفراد العائلة الكريمة وإلى كل الأصدقاء

وعلى رأسهم زميلي **بوحته علي**

وإلى جميع أساتذتي وزملائي في العمل والمهنة

وإلى كل من كان سببا في نجاحي والمضي قدما

خير الدين

الإهداء

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد

إلى القمر الذي أنار دربي، إلى القلب الحنون ومالكة الصدر الرحيم

إلى أمي العزيزة الغالية حفظها الله وأدامها ومدها بالصحة والعافية

إلى الراحلين عن الحياة والساكنين بأضلعنا، هل تسمعون توجعي

رحم الله أبي وجدتي وجميع موتى المسلمين

إلى أجمل هدايا ربي وأغلى ما رزقني

إلى زوجتي وأولادي

عماد الدين، نور الهدى، يسرى، نهى

إلى جميع أفراد العائلة والأصدقاء

وأخص بالذكر زميلي **خيرالدين زعيتر**

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

علي

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الشكر والتقدير	–
الإهداء	–
فهرس المحتويات	**I**
فهرس الجداول والأشكال	**III**
قائمة الملاحق	**IV**
قائمة المختصرات	**V**
المقدمة العامة	أ–ز
الفصل الأول : الإطار القانوني والنظري لمهنة محافظ الحسابات	
تمهيد	**09**
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق	**10**
المطلب الأول: ماهية التدقيق	**10**
المطلب الثاني : أنواع التدقيق وأهدافه	**13**
المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات	**16**
المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات	**16**
المطلب الثاني: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات	**26**
خلاصة الفصل	**31**
الفصل الثاني: معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات	
تمهيد	**33**
المبحث الأول : الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر	**34**
المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	**34**
المطلب الثاني: النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	**38**
المبحث الثاني : ماهية معايير التدقيق الجزائرية وما الحاجة إليها	**40**
المطلب الأول: الحاجة إلى معايير تدقيق جزائرية	**40**
المطلب الثاني: عرض لمعايير التدقيق الجزائرية	**41**

خلاصة الفصل	**78**
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات	
تمهيد	**80**
المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية	**81**
المطلب الأول: مجال الدراسة	**81**
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	**82**
المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات ومعالجتها إحصائيا	**84**
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات	**87**
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة	**87**
المطلب الثاني: إختبار الفرضيات	**103**
خلاصة الفصل	**106**
خاتمة	**108**
قائمة المراجع	**112**
الملاحق	**-**
الملخص	**-**

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	تصنيفات معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)	11
(2-1)	مهام محافظ الحسابات حسب القانون الجزائري	17
(3-1)	قرار الجمعية العامة المتعلق بتعيين محافظ الحسابات	24
(4-1)	حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات	25
(5-1)	المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات	27
(6-1)	المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات	28
(7-1)	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات	29
(1-3)	الدائرة النسبية المتعلقة باستمارة الاستبيان	83
(2-3)	الدائرة النسبية لخاصية العمر	87
(3-3)	الدائرة النسبية لخاصية المؤهل العلمي	88
(4-3)	الدائرة النسبية لخاصية الخبرة في المهنة	89

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	حقوق وواجبات محافظ الحسابات	26
(1-3)	الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان	83
(2-3)	درجات مقياس ليكرت الخماسي	85
(3-3)	التوزيع التكراري لـ "خاصية العمر"	87
(4-3)	التوزيع التكراري لـ "المؤهل العلمي"	88
(5-3)	التوزيع التكراري لـ "الخبرة في المهنة"	89
(6-3)	تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكرت الخماسي	90
(7-3)	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ"معايير فيفري 2016"	91
(8-3)	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ"معايير أكتوبر 2016"	93
(9-3)	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ" مارس 2017"	96

(10-3)	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ" سبتمبر 2018"	98
(11-3)	القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ"صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية"	102-101
(12-3)	اختبار الفرضية الأولى باستعمال T-Test	104
(13-3)	اختبار الفرضية الثانية باستعمال T-Test	105

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	الاستبيان باللغة العربية
02	معامل الارتباط لكل محور من محاور الاستبيان
03	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
04	نتائج اختبار T-TEST

قائمة المختصرات

المصطلح	التفسير
NAA	Normes Algérienne d'Audit
AAA	Amirican Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
ISA	International Standards Auditing
CNC	Conseil National de Comptabilité
SCF	Système Comptable Financière
PCN	Plan Comptable National
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
SPSS	Staristical Package for Social Sciences
IAS	International Accounting Standards
LMD	Licence Master Doctorat
AAS	Algerian Auditing Standards

مقدمـــــة

مقدمة:

كان للثورة الصناعية دورا كبيرا في تطور مهنة التدقيق ، لا سيما بعد التوسع الكبير في التجارة الدولية بين أوروبا الشرقية وأمريكا، مما أدى إلى زيادة حجم الشركات وتوسع أنشطتها، وبالتالي زيادة الطلب على رؤوس الأموال، هذا من جهة ومن جهة أخرى، شهدت هاته الحقبة اكتشافات علمية كثيرة مما ساهم في تغيير وتطوير وسائل وطرق الإنتاج وكذا طرق وأنماط التسيير الأمر الذي أدى إلى ظهور مبدأ انفصال الملكية على الإدارة، ونظرا لتعارض المصالح بين المالكين أو المساهمين (مستخدمي المعلومات) والمسيرين (مصدر المعلومات)، كان لزاما الاستعانة بطرف خارجي (مدقق خارجي) يتمتع بالخبرة والمهارة والاستقلالية لإعطائهم صورة صادقة ومعبرة عن الوضعية المالية لمؤسساتهم، بهدف اتخاذ قراراتهم كل فيما يخصه، ويبقى مدى ملائمة القرارات المتخذة من عدمها مرتبطا ارتباطا وثيقا بمدى صدق وعدالة ما توصل إليه هذا المدقق من معلومات (رأي المدقق)، هذا الرأي حتى يكون في مستوى عال من المصداقية والعدالة، لا بد من الاحتكام والالتزام لقواعد وأسس بسيطة وواضحة وسهلة يسترشد بها هؤلاء المدققين، لغرض إعداد آرائهم بشكل ملائم وكافي يخدم جميع الأطراف.

ومن هذا المنطلق بدأ التفكير في إيجاد معايير تضبط مهنة التدقيق، فكانت الثمرة الأولى لذلك أن أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) سنة 1954 مجموعة من المعايير تعتبر اللبنة الأولى والإطار العام لممارسة مهنة التدقيق، وذلك تحت اسم معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS).

لكن الأزمات المالية التي شهدها العالم، والتي أرجعها المحللون إلى عدم مصداقية المعلومات المالية المعدة من طرف مكاتب محافظي الحسابات، ومن أمثلة ذلك فضيحة تورط وتواطؤ مكتب التدقيق العالمي آرثر أندرسون (ARTHUR ANDRSON) مع شركة إنرون (ENRON) للطاقة والتي كانت تتلاعب في إعداد قوائمها المالية، حتى تكسب مكانة في بورصة وال ستريت الأمريكية «WALL STREET» والتي ألحقت خسائر مالية معتبرة خاصة بالمساهمين.

كل هذا دفع بالهيئات الدولية للسعي إلى التقليل من الفروقات والحد من التناقضات القائمة في مجال المحاسبة وتسهيل القيام بالمقارنات المالية الدولية بين ممارسي مهنة التدقيق بين بلدان العالم، في مقدمتهم الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي قام بإصدار معايير التدقيق الدولية (ISA) هدفها تطوير المهنة وإضفاء مصداقية وشفافية للقوائم المالية، وكذا تسهيل دراسة تقارير التدقيق المنتجة في البلاد الأخرى.

ونظرا للتحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر المتمثلة في التوجه نحو سياسة اقتصاد السوق وتأثر هذه الأخيرة بالبيئة الخارجية العالمية المحيطة بها، أضحى من الضروري إدخال تعديلات جديدة على مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومعايير التدقيق الدولية من جهة أخرى، وتجلت هذه التعديلات في صدور النظام المحاسبي المالي SCF سنة 2007، والقانون 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية الثلاثة، وتبعته مراسيم تنفيذية أخرى متعلقة بتحديد الهيئات المشرفة على سير مهنة المحاسبة وتنظيمها وكيفية ممارستها ، وصولا إلى اصدر المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في فيفري 2016 من طرف المجلس الوطني للمحاسبة(CNC)، ثم بعد ذلك صدرت معايير تدقيق أخرى، و هذا قصد رفع الأداء المهني لممارسي المهنة الجزائريين لمواكبة المستوى الدولي.

وبالرغم من تأخر الجزائر في إصدار هذه المعايير بالنظر إلى البلدان العربية الأخرى على غرار مصر والأردن والسعودية ...، لمواكبة الأداء العالمي في ممارسة مهنة التدقيق ولا سيما التدقيق الخارجي، إلا أن الأمر الذي بات يشكل تساؤلا واستفهاما كبيرين هو مدى تطبيق محافظي الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لغاية اليوم.

الإشكالية الرئيسية:

ومما سبق وبهدف معالجة هذا الموضوع طرحنا الإشكالية الآتية:

ما مدى التزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على أرض الواقع؟

وتتفرع منها الأسئلة الفرعية الآتية:

1 -**هل يستعين محافظ الحسابات في أداء مهامه بمعايير التدقيق الجزائرية؟**
2 -**ما هي الصعوبات التي تعيق محافظ الحسابات لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟**

الفرضيات: للإجابة على أسئلتنا الفرعية نصوغ الفرضيتين الآتيتين:

1 -**يستعين محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر وغير إقراري.**
2 -**هناك صعوبات على أرض الواقع تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية.**

أولا: أهمية البحث

تعد معايير التدقيق بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة الضوابط والقواعد والأسس التي تحدد وترسم معالم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، لذا تتطلب إهتماما بالغا من طرف محافظي الحسابات وتستوجب منهم إلتفاتة خاصة بهدف الفهم الجيد والتشريح المعمق لها وذلك بغية الارتقاء بمهنة التدقيق إلى مستوى تطلعات البيئة المحيطة والمتعاملة مع هذه المهنة سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين (المساهمين، المقرضين، المسيرين،....)، أو معنويين (مؤسسات، هيئات حكومية، بنوك،....)، من هنا تبرز أهمية بحثنا في توجيه وتركيز نظر محافظ الحسابات إلى أهمية الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية والاطلاع عليها بهدف تقييم مدى ملائمتها للبيئة الاقتصادية الجزائرية .

ثانيا: أهداف البحث

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو الوقوف على مدى تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية، خاصة وأن هذه المعايير حديثة الإصدار وما زالت في طريق ها للإكتمال (في إنتظار صدور معايير أخرى)، للارتقاء إلى مستوى معايير التدقيق الدولية (ISA) بالإضافة إلى محاولة التعرف على الصعوبات التي يواجهها محافظي الحسابات عند تطبيق هاته المعايير.

ثالثا: أسباب اختيار موضوع الدراسة:

من بين أهم دوافع اختيارنا لهذا الموضوع:

- أهمية الموضوع وضرورة لفت نظر محافظ الحسابات إلى التقيد بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- حداثة الموضوع بالنظر إلى الدراسات التي تناولته والكيفية التي عولج بها، وهذا في حدود ما اطلعنا عليه.
- محاولة إثراء الموضوع وجعله أرضية يعتمد عليها في دراسات مستقبلية.
- موضوع البحث في صلب تخصصنا ويخدمه.

رابعا: منهج الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والإستدلالي، والذي يعد منهجا يحاول الوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر المشكلة ، أو الظاهرة القائمة للوصول إلى فهم أفضل وأدق، أو وضع الأساسيات

والإجراءات المستقبلية الخاصة بها، مما يدعوا لمعرفة تفاصيل أكثر حول الموضوع أو الظاهرة ، ويهدف هذا المنهج كذلك إلى توفير البيانات والحقائق عن مشكلة موضوع البحث والوقوف على دلالتها.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة والإلمام بجميع جوانبها، لبناء الإطار النظري تم الاعتماد على الكتب، الأطروحات والقوانين السارية المفعول، ومراجعة الدراسات السابقة ، المقالات العلمية، وبعض مواقع الأنترنيت.

أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية فقد تم جمع المعلومات المتعلقة بها عن طريق تصميم استبيان، حيث تم استخدام الأسلوب المسحي الذي يمكن من جمع البيانات بشكل منظم من عينة الدراسة، كما تم الاعتماد على الأدوات الإحصائية من خلال توظيف بعض القياسات والاختبارات الإحصائية، وذلك بالاستعانة بالبرنامجين الإحصائيين برنامج المجدول (EXEL **2007**) في عرض خصائص عينة الدراسة، وبرنامج تحليل الحزمة الإحصائية (**SPSS V 22**)، ثم استخدام الاختبارات المناسبة لمعالجة فرضيات الدراسة.

خامسا: مجال الدراسة

1-المجال المكاني

شملت عينة الدراسة منطقتين أساسيتين وهما:

مدينة المسيلة، مدينة برج بوعريريج، وهذا حسب الإجابات المتحصل عليها.

2-المجال الزماني

شملت الدراسة الفترة الممتدة من15 أفريل إلى 30 ماي 2019.

3-المجال الموضوعي

اهتمت هذه الدراسة بمعايير التدقيق الجزائرية، الصادرة في سنة 2016، 2017 و2018.

سادسا: هيكل الدراسة

من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية وتحقيقا لأغراض البحث تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول وفقا لما يلي:

بعد استعراض إشكالية البحث من خلال المقدمة وصياغة الفرضيات التي سيتم اختبارها.

يأتي الفصل الأول من الجزء النظري الذي نتطرق من خلاله إلى الإطار النظري والقانوني لمحافظ الحسابات معرجين على عموميات حول التدقيق ثم عموميات حول محافظ الحسابات، أما الفصل الثاني فمن خلاله سنتطرق إلى معايير التدقيق الجزائرية، مستعرضين بذلك الإطار القانوني لمهنة التدقيق والنصوص القانونية المنظمة لها في الجزائر، ليأتي الفصل الثالث والمتعلق بالجزء التطبيقي، حيث نتطرق من خلاله إلى إجراءات الدراسة الميدانية ثم عرض وتحليل لنتائج الدراسة.

ونختم بعرض لأهم النتائج المتوصل إليها وتقديم بعض المقترحات وآفاق الدراسة.

سابعا: الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة من أهم الركائز العلمية التي يعتمد عليها الباحث بعد تحديده لمشكلة الدراسة، تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية من أجل بناء دراستنا الحالية، وإعطاء لمحة حول موضوع الدراسة، بالإضافة إلى التمكن من تحديد الأدوات المستخدمة في الدراسة، ونظرا لقلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، باعتبار المعايير الجزائرية للتدقيق حديثة النشأة، اعتمدنا على الدراسات التي تشابهها أو القريبة منها ونذكر منها:

1) محمد أمين لونيسة " تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية " أطروحة دكتوراه علوم تجارية تخصص بنوك مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017.
هدف الباحث إلى دراسة أسس وقواعد تدقيق المعلومات المالية وسبل التحسين من جودتها، وكذا قياس مدى تأثير تطور مهنة المدقق على المعلومة المالية.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن التدقيق هو علم قائم بذاته يكتسي أهمية عند مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر، بالإضافة إلى أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ترتكز على قواعد تدقيقية لا تختلف كثيرا عن نظيرتها الدولية.

2) عميرش إيمان " مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي" هدفت الباحثة من خلال الدراسة إلى التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها أثناء تنفيذ مهمته، وكذا الوقوف على مدى تطبيق المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق الخارجي.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو تنوع أساليب الإجراءات التحليلية من أساليب تقليدية متمثلة في المقارنة مع سنوات سابقة، واستخدام النسب المالية، إلى أساليب إحصائية حديثة لغرض التنبؤ بما ستكون عليها الأرصدة المستقبلية.

3) زوهري جليلة " أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر "، مجلة الباحث الإقتصادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعباس، العدد04/ ديسمبر 2015.

حاولت الباحثة من خلال هذه الورقة العلمية إلى تحديد مفهوم التدقيق المالي في إطاره الدولي، وكذا توضيح أهم الإنجازات المتعلقة بالمجال المحاسبي والمالي والتدقيقي من خلال النموذج الدولي المتمثل في مختلف المعايير.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هي نسبية الإفصاح المالي وتعلقها بدرجة منفعة المعلومة المالية المجسدة في القوائم المالية بالنسبة لمتخذي القرار، وكذلك فإن حرص المؤسسات على تطبيق معايير التدقيق المبنية على منهجية علمية تمكنها من تجنب إختلالات من شأنها أن تؤدي إلى إعداد قوائم مالية مشكوك فيها.

4) بوحفص رواني " مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية 2017-2018.

تحتوي هذه المطبوعة على مجموعة من الدروس النظرية موجهة لطلبة العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، تتمحور حول ماهية التدقيق والمعايير العامة للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية، ثم تطرقت إلى منهجية التدقيق المالي والمحاسبي، وكذا التدقيق المالي والمحاسبي في التشريع الجزائري.

5) عمورة جمال " ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA) "، ورقة بحثية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة.

هدف الباحث من خلال هذه الورقة البحثية إلى محاولة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو وجود كم هائل من القوانين والمراسيم الجزائرية التي تسعى إلى الرقي بمهنة التدقيق إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية والإفصاح، إلا أنها بقيت حبرا على ورق ولم تنزل للواقع لتطبيقها.

مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية:

- **أوجه التشابه:**

تتلاقى معظم الدراسات السابقة مع دراستنا الحالية خاصة في جانبها النظري، مما ساعدنا على الاستفادة منها سواء فيما يتعلق بالمنهجية، ووضع الخطة وترتيب عناصرها أو الاستئناس بها للوصل إلى المصادر الأصلية للمادة العلمية.

كما تتفق بعض الدراسات السابقة مع دراستنا هاته ومنها:

- دراسة عميرش إيمان من حيث تناولها لموضوع الإجراءات التحليلية الذي بات يعد معيارا من معايير التدقيق الجزائرية (المعيار رقم 510 " الإجراءات التحليلية ") والصادر بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.

- **أوجه الاختلاف:**

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتناولها لجميع معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى غاية وقتنا الحالي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى بتركيزها على مدى إلتزام وتطبيق هاته المعايير على أرض الواقع، من طرف محافظي الحسابات والصعوبات التي يواجهونها في ذلك.

الفصل الأول

الإطار القانوني والنظري لمحافظ الحسابات

تمهيد

مما لا شك فيه أن بروز مهنة التدقيق في صورته الحديثة كان نتيجة لتطور الشركات والمؤسسات من حيث اتساع حجم نشاطها وتعدد أشكالها، مما تطلب الأمر الاهتمام أكثر بالمهنة لترقى إلى مستوى تطلعات محتاجيها، ويضطلع بهذه المهنة في الجزائر مهنيون مستقلون يتمتعون بالخبرة في مجال المحاسبة يسمون بمحافظي الحسابات.

من خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على مهنة التدقيق وقواعدها العامة وأنواعها والهدف منها، ثم نعرج على مهنة محافظ الحسابات لتسليط الضوء على مفهوم محافظ الحسابات وحقوقه وواجباته، ومهامه وكيفية تعيينه، وكذا كيفية تحديد أتعابه والمسؤوليات التي يخضع لها أثناء تأدية مهامه، وآليات حمايته.

وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات في الجزائر

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

إن عملية التدقيق في سلامة وانتظام حسابات الشركة بات أمرا حتميا وملزما خاصة على بعض الأنواع من الشركات كشركات المساهمة، وستقوم خلال مبحثنا هذا إلى إعطاء مفهوم التدقيق، وأنواعه، وأهدافه.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

أولا: مفهوم التدقيق

وردت تعاريف عدة للتدقيق لا تختلف كثيرا في مضمونها بالرغم من اختلاف الجهات الصادرة عنها حيث:

أ) عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق على أنه " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بمزاعم عن أحداث وأنشطة اقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه المزاعم وبين المعايير المقررة وتوصيل نتائج هذه المراجعة إلى الأطراف المعنية". [1]

ب) كما عرف التدقيق بأنه " فحص انتقادي موجه للتأكد من أن حسابات المؤسسة تعكس صورة صادقة عن نشاطها، وكذا مدى الالتزام بتطبيق المبادئ والقوانين المتعارف عليها ". [2]

ج) ويعرف التدقيق أيضا بأنه " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات ". [3]

د) جاء في تعريف Bonnault & Germond للتدقيق عل أنه " اختبار تقني صارم وبناء أسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج المؤسسة "[4]

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة علي حسن، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2007، ص 17.

[2] KhalassiRedha , Précis d'audit fiscal de l'entreprise , Berti Edition , Alger , 2013 , P 47

[3] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 16.

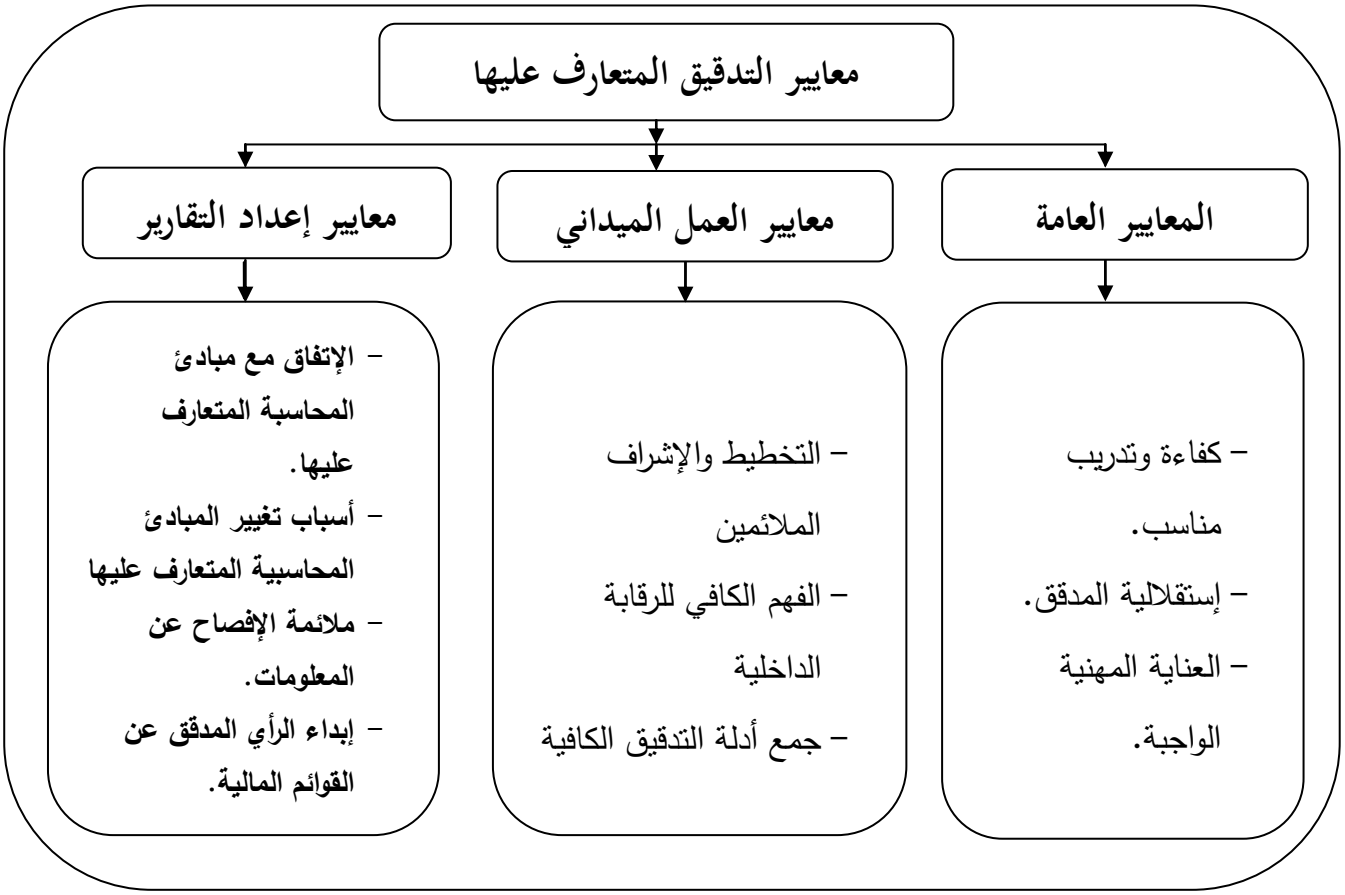
[4] Bernard Germond; Audit Financiere; Guide pour l'Audit de l'InformationFinanciere des enterprises; 1ere edition; Paris; 1991; P 28.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريفا للتدقيق بقولنا هو عبارة عن نظام مدخلاته المعلومات الداخلية (المقدمة من طرف الكيان)، والمعلومات الخارجية (التي يتحصل عليها المدقق من الغير)، هاته المعلومات تخضع للمعالجة (الفحص والتحقق من مدى صحتها) يقوم بها شخص محايد ومستقل عن الكيان بهدف الخروج برأي فني محايد يعبر عنه بتقرير مكتوب يعتبر كمخرجات لهذا النظام.

ثانيا: قواعد التدقيق (معايير التدقيق)

لقد وضع المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) عشرة (10) قواعد وتوصيات وإرشادات يقتدي بها المدقق في ممارسة مهنته، تعتبر اللبنة الأولى والإطار العام لممارسة مهنة التدقيق وأصدرت تحت إسم معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)، ونوجزها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-1) تصنيفات معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، نقلا عن: بهلولي نور الهدى: أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017، ص: 16.

بالتمعن في الشكل (1-1) أعلاه يتبين لنا أن معايير التدقيق المتفق عليها عموما (GAAS) تتضمن ثلاثة تصنيفات وهي:

أ) المعايير العامة:

تتعلق القواعد العامة بمؤهلات المدقق ونوعية العمل الذي يقدمه وتتمثل فيما يأتي:

1) يجب أن يكون المدقق من الأشخاص المدربين وذو كفاءة عالية.

2) أن يكون محتفظا بشخصيته وتفكيره المستقل بعيدا عن أية مؤثرات قد تؤثر في نوعية عمله.

3) يجب أن يبذل كل جهده والعناية الكافية في قيامه بعملية التدقيق وأن يكون حذرا عند ممارسته للمهنة.

تجدر الإشارة هنا أن القانون الجزائري تطرق إلى المؤهلات العلمية المطلوبة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وذلك بموجب المرسوم رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، حيث نصت المادة 02 منه على أنه: " يجب على المترشحين للتكوين الحصول على شهادة خبير محاسب ومحافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أن يكونوا حائزين على شهادات جامعية أو أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين "[1]

إن بعض أنواع المعارف التي تخص التدقيق، كالصعوبات والتعقيدات المحاسبية والمعارف القطاعية، وثقافة الأعمال تكتسب عن طريق الخبرة[2]

ب) **قواعد العمل الميداني:** تتمثل في الآتي :[3]

1) وضع خطة لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين الذين يستعين بهم المدقق على نحو ملائم وذلك:

- ✓ وفق حكمة وفطنة المدقق في تقسيمات الأفراد وتشكيل فرق التدقيق.
- ✓ معرفته للقدرات المهنية لمساعديه.

2) أن يقوم المدقق بدراسة وافية وشاملة لنظام الضبط الداخلي في المؤسسة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه.

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011، **يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب**، المادة 2، العدد 11، ص 5.

[2] شريقي عمر، **التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، العدد 2016/01، ص 8.

[3] أمين السرايا أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، الدار الجامعية،الإسكندرية- مصر، 2009،ص ص 188-189 بتصرف.

3) يجب على المدقق أن يتحصل على أدلة إثبات جديرة بالثقة وكافية وذلك عن طريق الفحص، الاستفسار، الملاحظة، التحقق، الاحتساب والمقارنة، حتى يتوصل إلى أساس مناسب لبناء رأي في القوائم المالية المدققة.

ج) قواعد إعداد التقرير:

وتتمثل في مجموعة من النقاط التي على المدقق أن يبينها في تقريره:

1) أن الحسابات قد تم إعدادها على أساس مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها وأنها مقيدة بشكل منسجم من سنة لأخرى وأن وجد تباينا يوضحه المدقق في تقريره.

2) أن الإفصاح في الحسابات والمعلومات قد تم بالشكل الصحيح والإفصاح الكافي عن أية بيانات جوهرية التي يرى المدقق ضرورة إظهارها في الحسابات الختامية أو في تقريره.

3) تضمن التقرير نطاق وطبيعة عملية التدقيق التي قام بها.

4) أن يبين رأيه حول الحسابات الختامية ويظهر ملاحظات حولها.

5) أن يكون تقريره بتحفظات أو بدونها، وإذا امتنع المدقق عن إبداء الرأي يجب أن يوضح سبب ذلك في تقريره.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق وأهدافه

أولا: أنواع التدقيق

تعددت أصناف التدقيق بحسب الزوايا التي ينظر منها فهناك من يأخذ بالحسبان التصنيف من زاوية الإلزام القانوني فيقسم التدقيق إلى إجباري واختياري، وهناك من ينظر إلى التدقيق من حيث الهدف منه فيصنفه إلى تدقيق مالي وآخر عملياتي، وهناك من يأخذ بمعيار ميدان تطبيق التدقيق فيقسم التدقيق إلى تدقيق اجتماعي، وبيئي، وجبائي...، وباعتبار موضوع بحثنا يتطرق إلى مهنة محافظ الحسابات ارتأينا أن نستعرض التقسيم الآخر الذي يصنف التدقيق من حيث الجهة القائمة به فيقسم التدقيق إلى:

أ) **التدقيق الداخلي:** هو وظيفة تقويم للأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، تشمل وظائفه الأشياء الأخرى كالفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية وملائمة الرقابة الداخلية[1]

يقوم به شخص من داخل المؤسسة وينتمي إليها، ووظيفته مدرجة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ويعمل تحت سلطة الإدارة العليا.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001، ص 162.

ب) **التدقيق الخارجي:**

✓ هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب وهيئات أخرى)[1].

✓ هو (مهمة فحص ميداني للنظر في مصداقية وعدالة الحسابات، يتم من طرف مهني مستقل عن المؤسسة...)[2].

وينقسم إلى:

1) **تدقيق قانوني:** يفرضه القانون كحال القانون الجزائري الذي يفرض على شركات المساهمة تعيين مندوب حسابات في قانونها التأسيسي مهمته تدقيق الحسابات، وهذا طبقا للمادة 609 من القانون التجاري الجزائري.

2) **تدقيق تعاقدي:** يعتبر التدقيق تعاقدي، إذا كان بطلب من المؤسسة لمدقق بأن يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق لحساب المؤسسة نفسها أو أحد فروعها أو مؤسسة أخرى تنوي حيازتها، كما يمكن أن يكون بطلب من أحد الأطراف ذوي الصلة بالمؤسسة كالزبائن، المردون، البنوك...إلخ. [3]

3) **الخبرة القضائية:** تكون بطلب من المحكمة للاستعانة بها لحل بعض النزاعات العالقة بين المؤسسة ومتعالميها، ويقوم بها شخص مهني محترف وخارجي.

ثانيا: أهداف التدقيق:

لقد ركز المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 في تحديده للأهداف على نقطتان أساسيتان:[4]

✓ إن هدف تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا للأطر المحددة.

✓ تأكيد استمرارية المنشأة في كفاءة تسير أمور المنشأة.

---

[1] صديقي مسعود، براق محمد، **إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول **"الأداء المتميز للمنظمات والحكومات"** ، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 08 و09 مارس 2005، ص 25.

[2] A. Hamini ; l'Audit Comptable & Financier ; Berti Edition ; 1er Ed ; Alger ; 2001 / 2002 ; P 8 .

[3] Boccon – Gibod Sylvain ; Vilmint Eric;La boite à outils de l'auditeur Financièrs ; 2eme édition ; DUNOD; France ; 2017 ; P 12.

[4] IFAC ; IAASB ; Handbook ; Auditing ; USA ; Objective and General Principales Governing an audit of financial statement ; IAASB ; NEW YORK ; USA ; http//Iaasb.org.

ويمكن تقسيم أهداف التدقيق كما يلي:

أ) الأهداف التقليدية:

1) الأهداف الرئيسية:

- ✓ التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات.
- ✓ معاونة القائمين على إدارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أكبر كفاية إنتاجية.
- ✓ الحصول على رأي فني محايد مستند الى أدلة إثبات قوية.

2) الأهداف الثانوية:

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو غش أو تزوير في الدفاتر والسجلات
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش والتزوير

ب) الأهداف الحديثة:

- ✓ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش ووضع الضوابط والإجراءات التي تحول دون ذلك أي التأكد من صحة القيود المحاسبية.
- ✓ الحصول على أدلة إثبات وتقييمها بشأن تأكيدات الإدارة[1]
- ✓ اعتماد الأداة على التقارير في رسم السياسات الإدارية واتخاذ قرارات الحاضر والمستقبل
- ✓ تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة.
- ✓ تحقيق أقصى كفاية انتاجية.
- ✓ التحقق من العرض والإفصاح للقوائم المالية[2]

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير التدقيق، الجزء 2، تخطيط وأداء عملية التدقيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 36.

[2] محمد التهامي، طواهر مسعود صديقي، **التدقيق وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 18.

المبحث الثاني: عموميات حول محافظ الحسابات في الجزائر

سنحاول من خلال هذا المبحث إلى الإجابة على الأسئلة التالية: ما مفهوم محافظ الحسابات؟ وما كيفية تعيينه وإنهاء مهامه؟ وما حقوقه وواجباته وفي حالة ارتكابه لأخطاء في تنفيذ مهامه، ما هي المسؤوليات التي يخضع لها؟ ومن المسؤول على إقحامها؟ وما هي العقوبات المقررة قانونا والتي يمكن أن يتعرض لها؟.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

أولا: مفهوم محافظ الحسابات

لقد نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه:

" يعد مندوب حسابات كل شخص يعين من طرف الجمعية العامة للشركة للتحقق في الدفاتر والوثائق والأوراق المحاسبية وفي مراقبة وصحة المعلومات والوضعية المالية للشركة وحساباتها والمصادقة على عملية انتظام الجرد. .... "[1]

نشير هنا إلى أن مندوب الحسابات يعني محافظ الحسابات .

كما أن القانون 10-01 أعطى تعريفا لمحافظ الحسابات بقوله " يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[2]

من التعريفين السابقين يمكن استنباط تعريف آخر لمحافظ الحسابات ويتمثل في الآتي: يعتبر محافظ حسابات كل شخص مؤهل علميا وعمليا ومسؤولا مسؤولية شخصية لإبداء رأي فني محايد بكل استقلالية وموضوعية حول صحة حسابات الشركة وانتظامها.

ثانيا:مهام محافظ الحسابات وأتعابه.

أ) مهام محافظ الحسابات:

يمكن إيجاز مهام محافظ الحسابات في الشكل التالي:

[1] الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم، ص 188

[2] المادة 18 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، ص 6.

الشكل (1-2) مهام محافظ الحسابات حسب القانون الجزائري

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على المواد 23، 24 و25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، ص 7.

ب) أتعاب محافظ الحسابات:

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

1) **أتعابا:** مقابل المهمة التي يقوم بها وتكون محددة مسبقا من طرف الجمعية العامة أو هيئة المداولات.

2) **تعويضات:** المصاريف التي يتفقها محافظ الحسابات في إطار تأدية مهمته.

"على العميل أن يرد للمحافظ أية مصاريف يدفعها هذا الأخير أو يتحملها أثناء تأدية عمله والخاصة بأعمال الشركة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب"[1]

ملاحظات:

- ✓ لا يمكن في أي حال من الأحوال احتساب أتعاب محافظ الحسابات على أساس النتائج التي حققها الكيان المعني.
- ✓ تجدر الإشارة هنا إلى النظام القديم حسب القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يعتمد في تحديد الأتعاب على السعر المحدد من السلطات العمومية المختصة بالتنسيق مع المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ثالثا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وحالات التنافي والموانع.

أ) شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

أشارت كل من المادة 08 والمواد من 46 إلى 56 من القانون 10-01 إلى مجموعة من الشروط التي يجب أن تتوفر في الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين سيمارسون مهنة المحاسبة، هذه الشروط منها ما يتعلق بالمؤهلات العلمية ، ومنها ما يتعلق بالحفاظ على شرف وسمعة المهنة، وهذا حرصا من المشرع للارتقاء بهذه المهنة النبيلة والحساسة إلى درجات يمنع فيها المتطفلين والأشخاص غير المؤهلين إلى الاقتراب منها وتتمثل هاته الشروط فيما يلي:

1) الشروط المتعلقة بالشخص الطبيعي : تتمثل فيما يلي:[2]

- ✓ الجنسية الجزائرية
- ✓ أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معادلة لهما.

الاعتماد والتسجيل في الجدول: أن يعتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات.

- ✓ أداء اليمين القانونية.
- ✓ أن لا يكون محكوما عليه بجنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية –** دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000/1999، الطبعة الأولى، ص ص 159-160.

[2] القانون 10-01 مرجع سبق ذكره، بتصرف.

- ✓ التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية (أن لا يكون مثلا ممنوعا عليه تقلد الوظائف في الدولة، أو الانضمام إلى حزب سياسي)

2) الشروط المتعلقة بالأشخاص المعنويين:

- ✓ أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.
- ✓ أن يكونوا مسجلين بصفة فردية في جدول الغرفة.
- ✓ أن يشكل الأعضاء في (شركة المساهمة والشركة ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات) ثلثي الشركاء على الأقل وأن يمتلكوا ثلثي رأس المال في الشركة
- ✓ أن يكون الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل من جنسية جزائرية حاملا لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.
- ✓ إذا اتخذت الشركة شكل شركة مدنية يجب أن يكون ثلاثة أرباع الشركاء مسجلين في الجدول والربع المتبقي من الشركاء غير المسجلين وغير المعتمدين يكونون من حاملي الشهادات العليا ومن جنسية جزائرية.
- ✓ أن تعين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات من بين المهنيين المسجلين في الجدول فقط.
- ✓ أن لا تعين هذه الأجهزة المسيرة في أكثر من تجمع أو شركة.

ولحصول هاته الشركات على الاعتماد يجب:

- ✓ أن تهدف إلى ممارسة محافظة الحسابات.
- ✓ أن يسيرها ويديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- ✓ أن يرتبط انخراط أي شريك جديد بالموافقة المسبقة إما للجهاز الاجتماعي أو لحاملي الحصص الاجتماعية.
- ✓ أن لا تكون تابعة لأي شخص أو تجمع مصلحة بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ أن لا تمتلك هذه الشركات مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية، أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا أرتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير أو محافظ الحسابات يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

ب) حالات التنافي والموانع التي يخضع لها محافظ الحسابات:

1) حالات التنافي:

يقصد بحالات التنافي لممارسة مهنة المحاسبة الحالات التي تحول دون ممارسة محافظ الحسابات لهذه الوظيفة.

ويجب على محافظ الحسابات أن يتأكد قبل قبول المهمة من عدم وقوعه في حالات الموانع أو التنافي المنصوص عليها [1]، واستنادا إلى المادة 64 من القانون 10-01 يمكن إيجاز هذه الحالات في النقاط الآتية:

- ✓ كل نشاط تجاري (سواء بالوساطة أو الوكالة).
- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من القانون 10-01.
- ✓ كل عهدة برلمانية.
- ✓ كل عهدة انتخابية في المجالس البلدية والولائية.

ملاحظات:

- يجب على المهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة إبلاغ التنظيم الذي ينتمون إليه خلال شهر واحد من بداية العهدة لإستخلافهم.
- يسمح لمحافظ الحسابات ممارسة مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية

2) حالات الموانع:

بالرجوع إلى المادة 65 من القانون 10-01 والمادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري يمكن إيجاز هذه الحالات في الآتي:

- ✓ لا يجوز تعيين مندوب حسابات الشخص القائم مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ لا يجوز تعيين من يقوم بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.
- ✓ لا يجوز تعيين من يقوم بممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

[1] علي معطي الله، حسينة شريخ ، **عن المهن الحرة، مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** ، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية، ط 01، دار هومة، الجزائر، 2006، ص 108.

- ✓ لا يجوز الجمع بين ممارسة وظيفة خبير محاسب ومحافظ حسابات في نفس المؤسسة
- ✓ يمنع لمندوب حسابات شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.
- ✓ لا يجوز تعيين مندوبو حسابات الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- ✓ لا يجوز تعيين مندوبو الحسابات من بين القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس المال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس المال هذه المؤسسات

رابعا: إجراءات تعيين وإنهاء مهام محافظ الحسابات:

أ) كيفية تعيين محافظ الحسابات:

استنادا إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات والمادتين 600 و609 من القانون التجاري الجزائري نستخلص أنه:

1) يعين محافظو الحسابات الأوائل من طرف الجمعية العامة التأسيسية عند تأسيس الشركة في القانون الأساسي وهذا طبقا للمادتين 600 و 609 من القانون التجاري الجزائري بمعنى آخر لا تسري إجراءات التعيين التي يأتي ذكرها لاحقا في تعيين محافظي الحسابات عند التأسيس الأولي للشركة.

2) عدا الحالة الأولى فإن محافظ الحسابات يتعين على أساس الاستشارة، ويجب أن يكون عدد محافظي الحسابات الذين تتم استشارتهم يعادل على الأقل ثلاث (03) مرات العدد المزمع تعيينه، وتتمثل الإجراءات القانونية المتبعة في تعيين محافظ الحسابات فيما يلي:[1]

1 2 إعداد دفتر الشروط من طرف مجلس الإدارةأو الهيئة المسيرة:

يقوم مجلس الإدارة أو الهيئة المسيرة في أجل أقصاه شهرا واحدا بعد إقفال أخر دورة لعهدة محافظ الحسابات بإعداد دفتر شروط[2] يتضمن ما يلي:

- ✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها داخل الوطن وخارجها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، بتصرف.

[2] دفتر الشروط يجب أن يتضمن كل المعايير وبوضوح التي تسمح بتنقيط العرض التقني والمالي لإختيار محافظ حسابات على أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي التنفيط الإجمالي.

- ✓ ملخص عن المعاينات والملاحظات والتحفظات التي أبداها محافظو الحسابات عن حسابات الدورات السابقة.
- ✓ العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- ✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- ✓ نموذج من رسالة الترشح.
- ✓ نموذج من التصريح الشرفي عن الاستقلالية تجاه الكيان.
- ✓ نموذج من التصريح الشرفي عن عدم وجود مانع لممارسة المهنة.
- ✓ المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

بالإضافة إلى الوثائق الواجب الإشارة إليها في دفتر الشروط يجب كذلك الإشارة صراحة إلى النقاط الآتية:

- تحديد إمكانية ترشح محافظي الحسابات كأشخاص طبيعيين أو معنويين.
- توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية.
- يجب أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة.
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل المعايير المتعلقة بتقييم العرض التقني والمالي ويجب أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي سلم التنقيط الإجمالي.

2 2 تقديم العروض التقنية والمالية من طرف المتعهدون المهنيون:

- ✓ **العرض التقني:**

ويتضمن ما يلي:

- كل الوثائق الإدارية الواجب تقديمها(شهادة ميلاد، الجنسية الجزائرية، شهادة السوابق القضائية رقم 2، ...).
- رسالة الترشح.
- تصريح شرفي يبين الوضعية الاستقلالية للمتعهد المعني.
- تصريح شرفي بعدم وجود مانع قانوني يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والفنية.

✓ **العرض المالي:**

ويتضمن ما يلي:

- الأتعاب المناسبة للمهمة خلال العهدة (03) سنوات والتي يجب أن تتوافق مع الآجال والوسائل التي يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة.

ولتمكين م حافظ الحسابات المترشح من تقييم مهتمة ماليا يجب أن يحصل على ترخيص مكتوب من الكيان يسمح له بالاطلاع على:

– تنظيم الكيان وفروعه.

– تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة.

– أية معلومات أخرى ضرورية لتقييم المهمة.

ملاحظات هامة:

- في إطار تقييم محافظ الحسابات يطلع هذ ا الأخير على الوثائق في عين المكان دون نسخ أو نقل أية وثيقة وذلك في أجل يحدده دفتر الشروط مع الالتزام بالسر المهني.

- يجب أن يوضح محافظ الحسابات في العرض الذي يقدمه النقاط الآتية:

- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- برنامج عمل مفصل.
- التقارير التمهيدية والختامية الواجب تقديمها.
- آجال إيداع التقارير.

2 3 تشكيل لجنة تقييم العروض:

تشكل الهيئات الملزمة لتعيين محافظ حسابا لجنة تسمى لجنة تقييم العروض مهمتها:

✓ دراسة وتقييم العروض المقدمة.

✓ ترتيبها ترتيبا تنازليا.

✓ تقديم نتائج التقييم للجمعية العامة للفصل في تعيين محافظ الحسابات.

2 4 الفصل في تعيين محافظ الحسابات بقرار الجمعية العامة:

تستلم الجمعية العامة نتائج تقييم العروض للبت فيها وفي كل الأحوال فإن قرار الجمعية العامة لا يعدو أن يتعدى إحدى الحالتين الآتيتين:

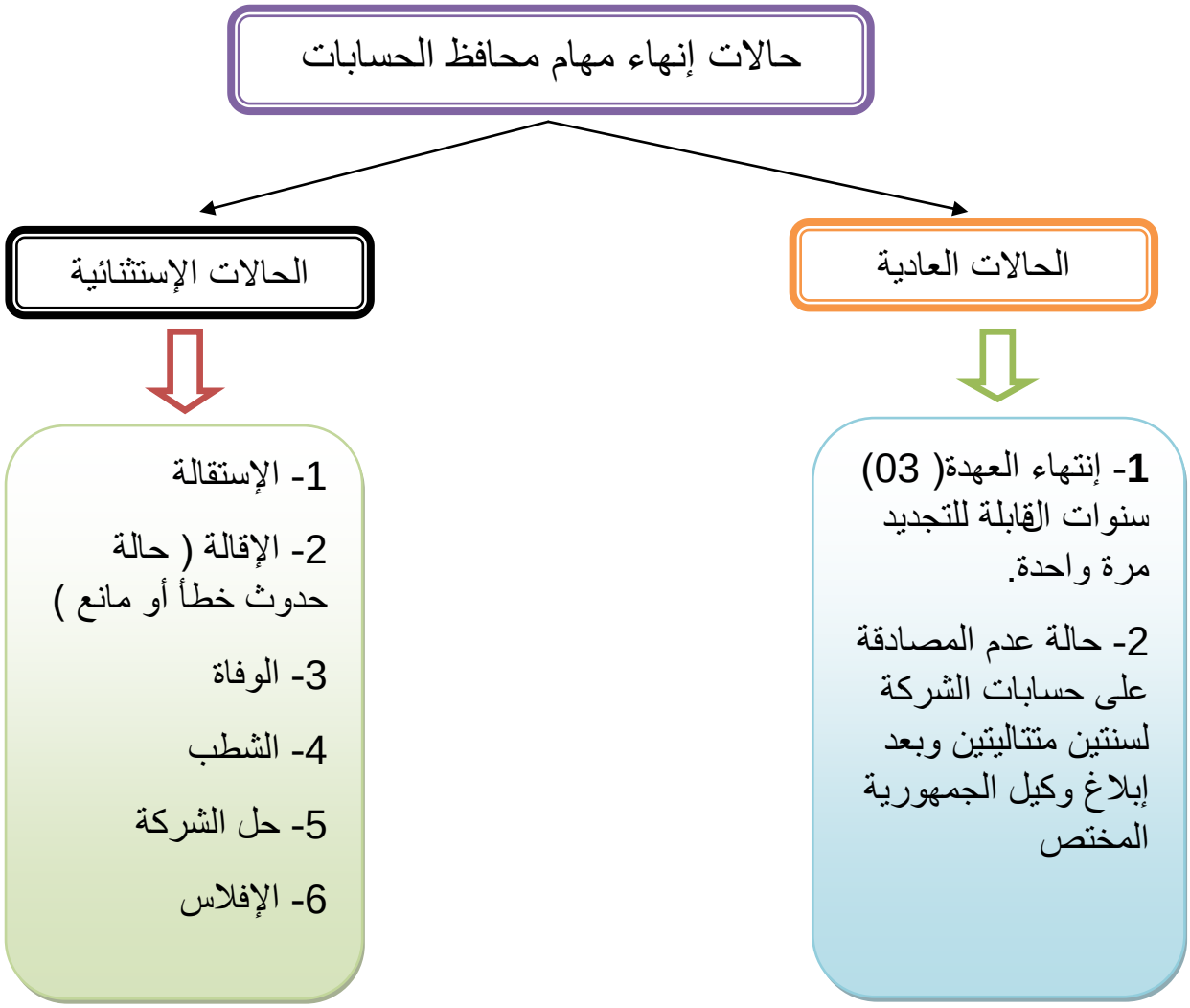
الشكل (1-3): قرار الجمعية العامة المتعلق بتعيين محافظ الحسابات

المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على المواد 14 و15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات

ب) كيفية إنهاء مهام محافظ الحسابات.

بصفة عامة تنهى مهام محافظ الحسابات من طرف نفس الجهة التي قامت بتعيينه ولكن السؤال الذي يطرح هنا ما هي حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات وللإجابة على هذا السؤال إرتأينا تقديم الشكل الآتي الذي يوضح حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات:

الشكل رقم (1-4): حالات إنهاء مهام محافظ الحسابات



المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على القانون 10-01 والمرسوم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات

بالنسبة لحالة انتهاء العهدة للمرة الثانية فإن محافظ الحسابات لا يستطيع الترشح لعهدة أخرى إلا بعد انقضاء مدة ثلاثة سنوات.

وبالنسبة لحالة الاستقالة " يجب عليه الالتزام بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة "[1]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، المادة 38 من القانون 10-01 مرجع سبق ذكره، ص 8.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات:

أولا: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

يمكن إيجاز حقوق وواجبات محافظ الحسابات في الجدول الآتي:

الجدول (1-1): حقوق وواجبات محافظ الحسابات

الحقوق	الواجبات
- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات والوثائق المحاسبية والكتابات التابعة للكيان. - طلب توضيحات ومعلومات (خاصة بالكيان أو المؤسسات المرتبطة به)، والقيام بالتفتيشات اللازمة. - حق حضور اجتماعات مجلس الإدارة المجتمع لإقفال حسابات السنة المالية المنتهية. - حضور الجمعية العامة المستدعية للتداول على أساس تقريره وحق التدخل. - حق استدعاء الجمعية العامة غير العادية في حالة الاستعجال. - الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشرة (10) سنوات إبتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة. - حق الاستقالة دون التخلص من الالتزامات القانونية شريطة إشعار الكيان مسبقا بمدة ثلاثة (03) أشهر، مع تقديم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة. - حق مناقشة قرار العزل.	- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشرة (15) يوما. - بذل العناية اللازمة. - احترام القواعد والإجراءات المنصوص عليها القانون الأساسي للشركة. - عدم التدخل في التسيير. - المحافظة على السر المهني. - إعلام هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري. - إبلاغ مجلس الإدارة أو الجمعية العامة بالمخالفات المعاينة. - إطلاع السيد وكيل الجمهورية بالمخالفات المعاينة، والتي تشكل جنحا. - تقديم الضمان والتأمين.

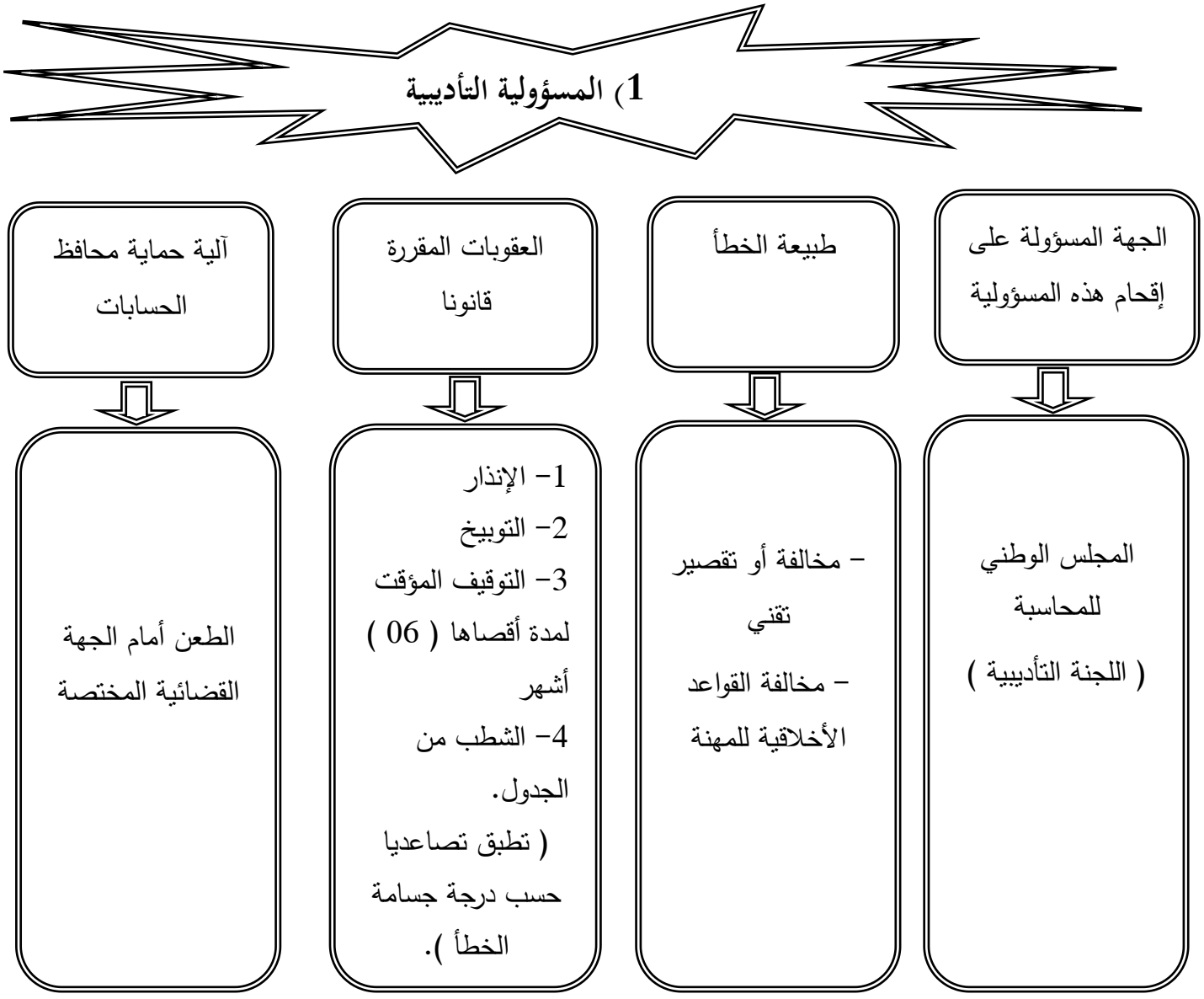
المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على القانون التجاري الجزائري والقانون 10-01.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات.

أثناء ممارسة محافظي الحسابات لمهامهم قد يصدر منهم خطأ بقصد أو عن غير قصد وبالتالي يترتب عن مثل هذه الحالات مسؤوليات عدة، السؤال الذي يطرح هنا هو: ما هي هاته المسؤوليات ومتى تقحم ومن الجهة المسؤولة عن إقحام هذه المسؤوليات، وما هي العقوبات المطبقة على كل نوع من أنواع المسؤوليات.

وللإجابة على هذه التساؤلات نورد الأشكال الآتية الذي تبين لنا أنواع المسؤوليات والعقوبات المقابلة لها والسلطة المخولة قانونا لتسليط العقوبة.

الشكل رقم (1-5): المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات



المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على المادة 63 من القانون 10-01 سبق ذكره.

ملاحظة: الجدير بالذكر هنا هو:

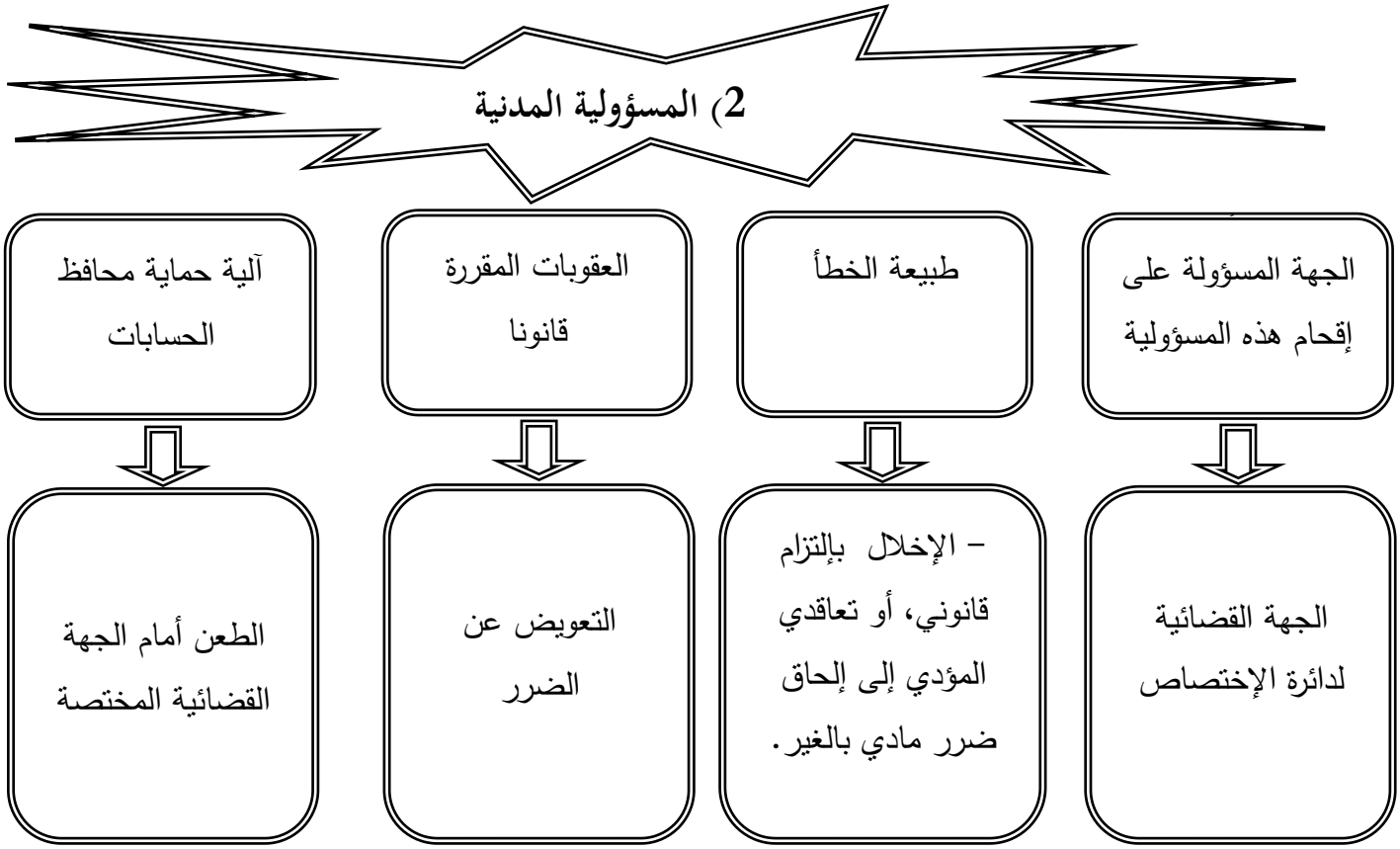
✓ أن القانون 10-01 قد حدد العقوبات التأديبية المتخذة ضد محافظ الحسابات وقسمها إلى درجات ولم يقسم الأخطاء حسب الدرجات، بل أرجع ذلك إلى التنظيم.

✓ أن المشرع الجزائري لم يحدد بالضبط مفهوم الخطأ التأديبي، وبالتالي يمكن اعتبار أي خطأ يصدر من محافظ الحسابات يمكن تصنيفه على أنه خطأ تأديبيا، نذكر على سبيل المثال:

- عدم إعلام التنظيم الذي ينتمي إليه عن كل تغير يطرأ على وضعيته المهنية.

- القيام بتصرفات تسيئ إلى شرف المهنة وسمعتها حتى خارج ممارساته للمهنة.
- عدم دفع الاشتراكات.

الشكل رقم (1-6): المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات



المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على المادة 61 من القانون 10-01.

تنعقد المسؤولية المدنية بصفة عامة عند توفر ثلاثة شروط وهي:

- ✓ وجود خطأ.
- ✓ ينتج عنه ضرر.
- ✓ وجود علاقة سببية بين الخطأ والضرر، " ويجب أن تكون هذه العلاقة السببية أكيدة ومباشرة "[1]

بمعنى أن يكون الخطأ هو المنتج للضرر، وبالتالي وجب على الطرف المتضرر إثبات الضرر، وعلى محافظ الحسابات إثبات نفي مسؤوليته عن الضرر.

ويعتبر محافظ الحسابات مسؤولا:

- مسؤولية شخصية أمام الكيان المراقب.

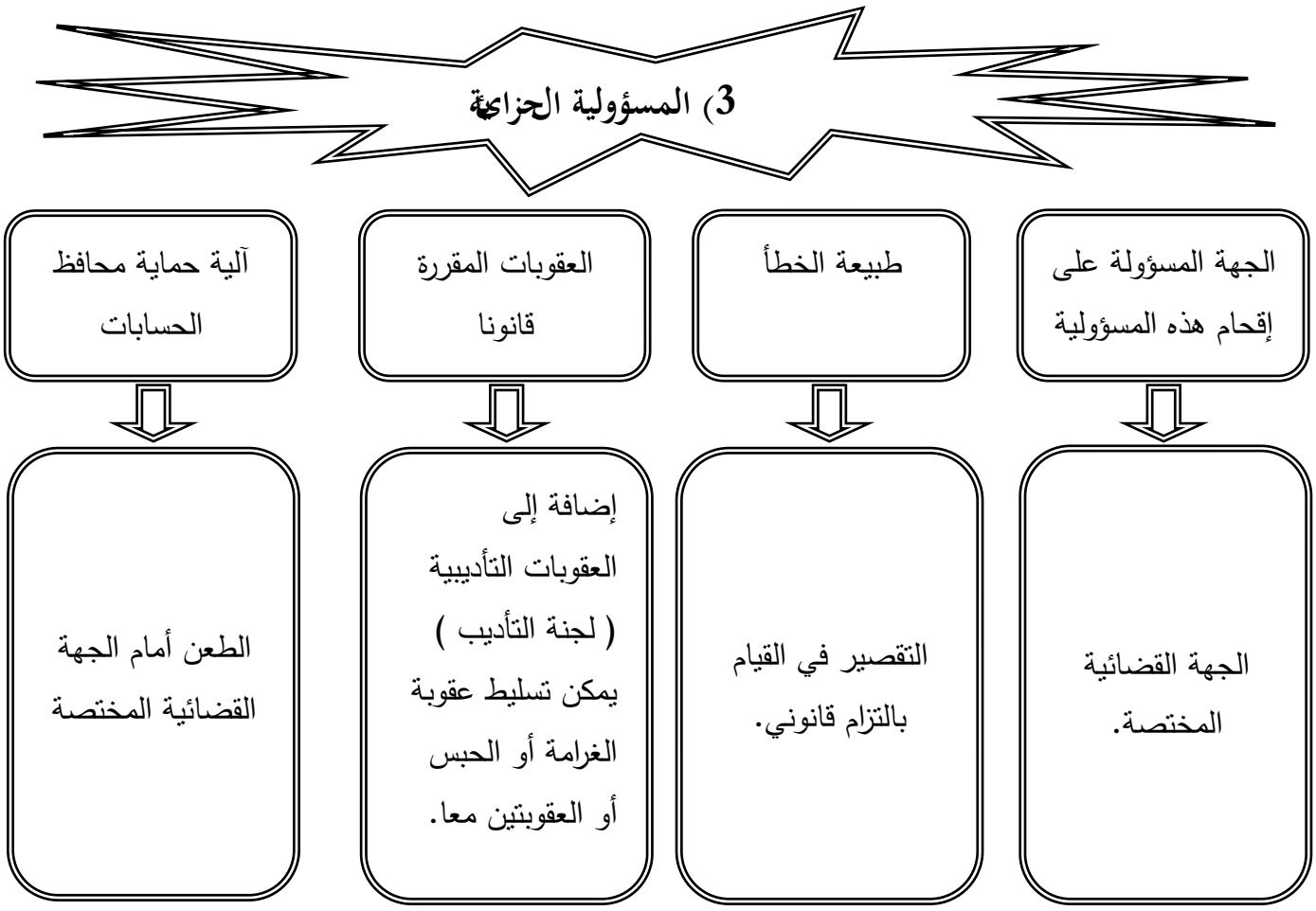
[1]Alain Mikol; **les audits Financiers**; comprendre les mécanismes du contrôle légale; edition d'organisation; Paris; 1999 page 179 .

- مسؤولية تضامنية مع الكيان (م 61 من ق 10-01)

ومن صور الأخطاء التي تنجر عنها المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات نذكر ما يلي:

- ✓ عدم أداء مهامهم في الآجال المحددة في العقد.
- ✓ الاكتفاء بالمراقبة السطحية وعدم بذل العناية اللازمة لتنفيذ مهامهم.

الشكل رقم (1-7): المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات



المصدر: إعداد الطالبين اعتمادا على المادة 62 من القانون 10-01.

إن المسؤولية الجزائية يمكن تعريفها بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي، أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها.

كما وتخضع المسؤولية الجزائية إلى مبدأ مهم ألا وهو " لا عقوبة ولا تدابير أمن إلا بنص قانوني " المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري، ومن صور المخالفات التي يترتب عنها المساءلة الجزائية هي:

- الممارسة غير القانونية للمهنة.

- انتحال صفة.
- التعمد في إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها حول وضع الشركة.
- إفشاء السر المهني.

ملاحظة: تجنبا للوقوع في الأخطاء والمخالفات.

"يجب على محافظ الحسابات مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرا وما ينجر عن ذلك من عواقب"[1]

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 37.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل أن مهنة التدقيق هي عملية فحص لحسابات المؤسسة ولقوائمها المالية، وذلك استنادا إلى معايير تدقيق منها ما هي شخصية تتعلق بشخص محافظ الحسابات وأخرى تتعلق بمهنة التدقيق في حد ذاتها، حيث تعتبر الإطار العام والدليل الذي يسترشد بها محافظ الحسابات في أداء مهامه، حتى يتمكن من تفادي الوقوع في الأخطاء والمساءلات، ويضمن حقوقه، ويؤدي واجباته على أتم وجه.

بالإضافة إلى ذلك فإن مهنة التدقيق مهنة حساسة وهامة، لذا يجب إيلائها أهمية خاصة سواء تعلق الأمر بممارسيها (محافظي الحسابات) أو البيئة والمحيط الذي تمارس فيها وبالأخص المؤسسات، الأطراف المستفيدة منها.

الفصل الثاني

معايير التدقيق الجزائرية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

تمهيد

في الأمس القريب وفي عصر جزائر الإصلاحات، فإن محافظ الحسابات كان يواجه نوعا من الإبحار في فضاء دون معالم واضحة ولا ضوابط محددة يسترشد بها في آداء مهامه التدقيقية على أتم وجه وبكل استقلالية، ومسايرة للتطور الحاصل على المستوى الدولي لا سيما في جانبه الإقتصادي والسياسي قامت الدولة الجزائرية بتبني معايير التدقيق الدولية وإصدارها لمعايير تدقيق جزائرية (NAA)، في فيفري سنة 2016 لتكون بمثابة خارطة الطريق التي يحتكم ويستند إليها محافظ الحسابات في إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة القوائم المالية للكيان المراقب، وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى هاته المعايير معتمدين الخطة الآتية:

المبحث الأول: الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر

المحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الجزائرية وما الحاجة إليها

المبحث الأول: الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر.

نستعرض من خلال هذا المبحث الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر وأهم النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة لها

المطلب الأول: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر.

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة.

أ) مفهوم ونشأة المجلس الوطني للمحاسبة:

هو عبارة عن جهاز مهني أو هيئة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية وقد تم إنشاؤه بموجب المادة 04 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمنشور بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، ثم تلت بعد ذلك مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلته وقواعد سيره، ووضع تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية، الذي يتولى رئاسته أو يعين ممثلا عنه.

ب)مهام المجلس الوطني المحاسبي:

يستشف من استقراء المادة 04 من القانون 10-01 السالف الذكر أن المهام المسندة إلى المجلس الوطني للمحاسبة تتمثل فيما يلي: [1]

- ✓ مهام الاعتماد.
- ✓ مهام التقييس المحاسبي.
- ✓ مهام التنظيم والمتابعة للمهن المحاسبية.
- ✓ مهام الإشراف والتسيير للتنظيمات المهنية.

[1] القانون 10-01، المادة 04، مرجع سبق ذكره.

ج) تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

أشارت كل من المادة 04 من القانون 10-01 والمادتين 02 و03 من المرسوم التنفيذي 11-24 المتضمن تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد سيره على أنه يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من:

- ✓ ممثل عن الوزارات التالية والذين يجب أن تتوفر فيهم شرط رتبة مدير مركزي بالإدارة على الأقل ولهم كفاءات في المجال المحاسبي والمالي (الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة).
- ✓ رئيس المفتشية العامة للمالية.
- ✓ المدير العام للضرائب.
- ✓ المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن لجنة مراقبة عمليات البورصة.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبون من المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبون من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبون من المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ✓ ثلاثة أشخاص يعينهم الوزير المكلف بالمالية لكفاءتهم في مجال المحاسبة.

ملاحظات:

- ✓ يعين الأعضاء المذكورين أعلاه بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة 06 سنوات بعد اقتراحهم من الوزراء ورؤساء الهيئات المعنية.
- ✓ تتجدد تشكيلة المجلس في حدود الثلث كل سنين.
- ✓ استخلاف العضو المنقطع خلال عهدته إلى غاية انتهاء العهدة بنفس الكيفية.
- ✓ للمجلس الحق في الاستعانة بأي شخص له دراية واهتمام بالمجال المحاسبي والمالي.

د) **اللجان المكونة للمجلس:**

عند استقرائنا للمادة 05 من القانون 10-01 والمادة 17 من المرسوم التنفيذي 11-24 يتبن لنا أن المجلس الوطني للمحاسبة يضم اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

1) لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:

ومن بين المهام المسندة إليها إعداد مشاريع الآراء بخصوص تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، ودراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة مع إبداء الرأي وتقديم توصيات حولها، وكذا اقتراح كل الإجراءات الهادفة إلى التقييس المحاسبي.

2) لجنة الاعتماد:

تتولى مهام إعداد طرق وكيفية معالجة ملفات الاعتماد، وتحضير ودراسة طلبات الاعتماد المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

3) لجنة التكوين:

من بين المهام التي تقوم بها تعد طرق العمل المتعلقة بالتربصات، ودراسة ملفات المشاركة في التربصات وضمان متابعتها، وتسليم شهادات التربص.

4) لجنة الانضباط:

مهمتها إعداد سبل العمل في مجال التحكيم والانضباط والصلح، ودراسة الحالات التأديبية المتعلقة بالمهنيين المخالفين لقواعد المهنة وأخلاقياتها.

5) لجنة الرقابة والنوعية:

من أهم الأعمال المسندة لهذه اللجنة إعداد معايير العمل بخصوص نوعية الخدمات التي يجب أن تقدمها المكاتب المهنية المحاسبية، وكذا التدابير التي تسمح بمراقبتها.

ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أ) مفهوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هي " عبارة عن تنظيم أو جهاز مهني يتميز بالشخصية المعنوية، أنشأت بموجب المادة 14 من القانون 10-01 السالف الذكر، تضم أشخاص طبيعيين ومعنويين مؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات، تسير من طرف مجلس وطني ينتخب من طرف نظرائهم المهنيين، وتعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين ممثلا عن هذا التنظيم لهذا الغرض، مقرها الجزائر العاصمة ويمكن نقله إلى أي إقليم داخل التراب الوطني بقرار من وزير المالية "[1]

مهامها:

استنادا إلى المادة 15 من القانون 10-01 المذكور آنفا تتضح لنا مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في النقاط الآتية:

1) تسهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.
2) تحفظ وتصون كرامة أعضائها وتضمن استقلاليتهم.
3) تسهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
4) تقوم بإعداد النظام الداخلي للغرفة.
5) تقوم بإعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
6) تبدي رأيها في المسائل المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

ج) تشكيلة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء ينتخبون بالاقتراع السري، من طرف الجمعية العامة من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والذين يتحصلون على أكبر عدد من الأصوات، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يؤخذ بعين الاعتبار معيار الأقدمية في ممارسة المهنة، ويمارس الأعضاء المنتخبون مهامهم بالمجلس لمدة ثلاثة

[1] القانون 10-01 ، المادة 14، مرجع سبق ذكره.

سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبعا عن طريق الانتخاب، وفي حالة شغور منصب بالمجلس يتم تعويضه من قائمة الفائزين في الانتخاب.

المطلب الثاني: النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

فرضت الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية على الجزائر المستقلة حديثا الإبقاء على العمل بالقوانين الفرنسية إلا بما يتنافى والسيادة الوطنية، لكن هذه الوضعية ما فتئت أن تدوم طويلا لتصدر القوانين الجزائرية لجزائر البناء والتشييد، خاصة في المجال الاقتصادي، حيث صدر المرسوم رقم 63-127 المؤرخ في 1963/04/19 المتضمن تنظيم وزارة المالية والتخطيط، بهدف وضع حد للاستغلال والجشع، ثم بعد ذلك صدر المرسوم رقم 64-57 المؤرخ في 1964/02/10 المتعلق بتعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، ليضل الحال هكذا حتى سنة 1968، وكحتمية اقتصادية للنظام الاشتراكي المنتهج من طرف الجزائر ظهرت الحاجة إلى التدقيق في المؤسسات الاقتصادية العمومية التي أنشأت آنذاك، حيث تم تعيين محافظ حسابات بموجب الأمر رقم 69-107 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 لتولي هذه المهمة (مهمة التدقيق)، تم جاء بعد ذلك المرسوم رقم 70-173 المتضمن واجبات ومهام المحافظ، وأسند مهمة محافظة الحسابات إلى " موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من طرف وزير المالية من بين المراقبين العامين للمالية، مراقبي المالية، مفتشي المالية وموظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية "[1]

ثم توالت بعد ذلك القوانين التي تنظم مهنة التدقيق ومن أهمها:

- ✓ الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي.
- ✓ الأمررقم 75-25 المؤرخ في1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN).
- ✓ الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.
- ✓ القانون رقم 80-05 المؤرخ في أول مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وذلك بعد تأسيسه القانوني بمقتضى المادة 190 من دستور 1976.

[1] مرسوم رقم 173/70 مؤرخ في 1970/11/16 **يتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية وشبه العمومية** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97، سنة 1970.

تم وضع مجلس المحاسبة في هذا القانون تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية ، وأوليت له صلاحيات وإختصاصات رقابية واسعة، حيث نصت المادة 05 منه على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين يتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها "[1]

✓ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

اعتبر هذا القانون بمثابة المنعرج الحاسم في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث أنشأ بموجب المادة 05 منه ثلاثة تنظيما ت مهنية محاسبية في هيئة واحدة مستقلة سميت"بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"[2]، وحرر مهنة محافظة الحسابات، وأضفى عليها استقلالية أكثر مما كانت عليه سابقا.

✓ المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، وهذا بعد إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي شرع في العمل به بداية سنة 2010[3]

✓ قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

نظرا للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر إثر تعديلها لنظامها المحاسبي المالي بما يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية، وإرساءا لمبدأ الاستقلالية على مهنة التدقيق المحاسبي، قامت الجزائر بإلغاء القانون 91-08 وتعويضه بالقانون 10-01 حيث نصت صراحة في المادة 03 منه على " ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل استقلالية ونزاهة " [4]، كما

---

[1] القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 10، سنة 1980.

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

[3] زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة المحاسبة في الجزائر** ، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 4 ديسمبر 2015، ص 65.

[4] القانون رقم 10-01 مرجع سبق ذكره.

أنشأت لكل مهنة من المهن الثلاثة هيئة مستقلة بموجب المادة 14 التي نصت على أنه " ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، ...."[1].

ثم توالت بعد ذلك المراسيم المنظمة للهيئات المشرفة على المهن المحاسبية وكذا الممارسين المهنيين سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين معنويين ومن جملة هذه المراسيم نذكر:

المراسيم التنفيذية رقم 24/11-25-26-27-28-29-30-31-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011.

المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الجزائرية والحاجة إليها

نتطرق في هذا المبحث إلى مجموعة المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة إلى غاية يومنا هذا وإلى الضرورة الملحة لإصدارها من جهة، ومن جهة أخرى ضرورة توفير الجو الملائم لتطبيقها.

المطلب الأول: الحاجة إلى معايير تدقيق جزائرية

أولا: ضرورة إصدار معايير تدقيق جزائرية.

إن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في الأمس القريب كانت مختلفة عن الممارسات الدولية كونها تخضع لممارسات ميدانية لا تستند إلى معايير واضحة ومضبوطة قانونا، هذا من جهة، ومن جهة أخرى باعتبار الاقتصاد الجزائري لا يمكن أن ينمو بمعزل عن اقتصاديات الدول العالمية الأخرى، وبالتالي فهو يؤثر ويتأثر بالبيئة العالمية المحيطة به، ونظرا للظروف الجيوسياسية المفروضة على الجزائر على غرار مفاوضات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، ومسايرة التطورات الاقتصادية العالمية واستكمالا لسلسلة الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر خاصة بعد صدور النظام المحاسبي المالي الجديد والذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (ISA)، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، أضحى لزاما على السلطات الجزائرية التفكير في إصدار معايير تدقيق جزائرية تتماشى ومعايير التدقيق الدولية وتخدم مهنة التدقيق في الجزائر، وكانت بداية ورشة العمل سنة 2011 لتصدر أول مجموعة من المعايير في فيفري 2016، من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، تلتها بعد ذلك مجموعات أخرى من المعايير.

[1] القانون رقم 10-01 ،المادة 14، مرجع سبق ذكره.

ثانيا: ضرورة توفير بيئة ملائمة لتطبيق معايير التدقيق

حتى يستطيع محافظ الحسابات تطبيق معايير التدقيق لا بد من توافر عوامل تساعده على ذلك ومن أهمها:

أ) وجود قوانين ضريبية واضحة تتسم بالعدالة والشفافية ، وتضمن قدراً كافياً من الإفصاح عن البيانات المالية يراعي متطلبات اقتصاد السوق، كما تتسم بالفاعلية والدقة.

ب) وجود نظام قضائي مستقل وفعال ، وقادر على سرعة البت في القضايا المختلفة بكفاءة وعدالة بعيداً عن أي مؤثرات.

ج) وجود نظام محاسبة شفاف يسمح بالحصول على بيانات مالية يعتمد عليها تستند إلى معايير المحاسبة والتدقيق الدولي.

د) رفع كفاءة الإدارات والأجهزة الحكومية ، والحد من الإجراءات البيروقراطية فيها عن طريق تفعيل التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الإدارات والأجهزة ، وتقييم أدائها بانتظام طبقاً لمعايير واضحة ومحددة.

هـ) وجود آليات للمشاركة ، عن طريق إنشاء جمعيات وهيئات مهنية لكلّ قطاع من القطاعات منظمة بقوانين تضمن فاعليتها، وتساهم تلك الجمعيات والهيئات المهنية مساهمة فاعلة في عملية وضع مختلف السياسات الحكوميّة، والعمليات التشريعيّة والرقابيّة.

و) تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية عن طريق توفير معلومات تفصيلية حقيقية تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة ، وضمان سلامة البيانات المالية المدققة ، وقوة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، ومعرفة مواطن الضعف بما يسمح بمعالجتها.

المطلب الثاني: عرض لمعايير التدقيق الجزائرية (NAA).

بادرت وزارة المالية (المجلس الوطني للمحاسبة) إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية والتي بلغ عددها إلى غاية يومنا هذا ستة عشرة (16) معيارا موزعة على أربعة مجموعات، تضم كل مجموعة أربعة (04) معايير، لتحذو بذلك الجزائر حذو الدول الأخرى في تبني معايير التدقيق الدولية، وللإشارة إلى أن هاته المعايير صدرت بموجب مقررات عن الوزير المكلف بالمالية، وجميعها نصت في مادتها الأولى على عبارة " يهدف هذا القرار إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق "، مما يدع شكا

بأن المعايير الصادرة تعتبر ملزمة التطبيق من طرف المعنيين بها، وسنحاول من خلال هذا المطلب تسليط الضوء وشرح محتوى كل معيار على حدى:

أولا: المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية.

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

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

1) أهداف المعيار ومجال تطبيقه:

في منظور هذا المعيار فإن المدقق يمكن أن يكون إما محافظ حسابات أو مدققا متعاقدا، وقد جاء ليعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الكيان حول أحكام التدقيق التي تخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذا المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

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

2) الشرط المسبقة للتدقيق:

ـ يجب على المدقق قبل بداية مهمة التدقيق أن يضمن توفر الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة لا سيما:[1]

- ✓ المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف كشوفه المالية.
- ✓ أن تعترف الإدارة وتدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.
- ✓ أن تعتبر الإدارة أنه من الضروري وضع نظام رقابة داخلي فعال.
- ✓ لا تضع الإدارة أية قيود على الفحوص والمراقبات الضرورية للقيام بالمهمة.

ـ وإذا ما توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بسبب عدم توفر الشروط المسبقة، يناقش الأمر مع القائمين على التسيير وإذا لم يعالج الأمر يرفض المهمة بشرط أن لا يكون القانون يمنع ذلك.

[1] المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزير المالية.

3) محتوى رسالة المهمة:

3 ـ 1 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة:

يجب أن تتضمن رسالة مهمة التدقيق ما يلي:

- ✓ هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية.
- ✓ مسؤوليات محافظ الحسابات والكيان.
- ✓ المرجع المحاسبي المطبق.
- ✓ الإشارة إلى شكل ومضمون التقرير الذي يعده المدقق.
- ✓ رزنامة فوترة الأتعاب وكيفية دفعها.
- ✓ مخطط التدقيق وكيفية تنفيذه.
- ✓ تقديم الإدارة كل المعلومات الضرورية بما فيها الكشوف المالية في الوقت المناسب.
- ✓ تقديم التصريحات الكتابية لتبرير العناصر المقيدة في الكشوف المالية.
- ✓ إعلام محافظ الحسابات بكل الأفعال التي تصل إلى علمها والتي قد تؤثر على الكشوف المالية في الفترة الممتدة بين تاريخ التقرير وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

3 ـ 2 الأحكام الخاصة لرسالة المهمة:

يجب أن تتضمن رسالة المهمة:

- ✓ أحكاما متعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء، أو إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي الكيان.
- ✓ أحكاما متعلقة بالتعامل مع المدقق السابق عند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.

4) التدقيقات المتكررة:

- ✓ يحدد المدقق أثناء قيامه بمهام التدقيق ما إذا كان من الضروري تذكير الكيان ببنود رسالة المهمة أو إعادة صياغتها وخاصة في الحالات التالية: [1]
- ✓ إذا ظهرت مؤشرات تبين سوء تقدير الكيان لطبيعة ونطاق التدخل.
- ✓ إذا واجه المدقق مشاكل خاصة عند قيامه بمهامه.
- ✓ إذا حدث تغيير في المساهمين أو القائمين بالتسيير في الكيان.
- ✓ إذا وقع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من المدقق.

[1] المقرر رقم 002 مرجع سبق ذكره، ص 6.

✓ في حالة مراجعة بعض بنود في رسالة المهمة يتم إعداد رسالة مهمة جديدة تحتوي على العناصر المعدلة، أو يتم إدراج هذه العناصر في رسالة مهمة تكميلية للأولى.

5) تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية:

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

✓ إذا قبل المدقق تعديل أحكام مهمة التدقيق في مهمة محددة أو خدمة مرتبطة بها فيجب على المدقق وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو أي شكل يكون مناسبا للاتفاق الكتابي.

✓ وإذا تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق، ولم يرخص له الكيان بتنفيذ مهامه الأولية فيجب عليه:

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا كان القانون يسمح بذلك.
- أن يحدد أي نوع من الإلتزام الموجود (تعاقدي أو أي شكل آخر) وإبلاغ الأطراف المعنية (المساهمون، المسيرون، سلطات المراقبة) بآثار ذلك.

6) أحكام خاصة أخرى:[1]

✓ يتم إعداد رسائل مهمة مشتركة أو رسائل فردية في حالة التدقيقات المشتركة.

✓ في حالة الرسالة المشتركة تحدد بدقة توزيع مهام وأتعاب كل مدقق على حدى.

✓ في حالة إعداد المدقق لحسابات مجمعة أو مدمجة للكيان وفي نفس الوقت يكون مدققا لكيان آخر أو عدة كيانات تابعة لنفس المجموعة يقدر ما إذا كان ينبغي إعداد رسالة مهمة مشتركة.

✓ وفي حالة اختيار المدقق إعداد رسالة مهمة مشتركة يطلب من الكيان الأم التأكيد خطيا بأن جميع الكيانات موافقة على محتوى الرسالة كل فيما يخصه.

ب) المعيار الجزائري للتدقيق" 505 " التأكيدات الخارجية

1) **الهدف من المعيار ومجال تطبيقه:**

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

[1] المقرر رقم 002 مرجع سبق ذكره، ص 7.

2) التعريف بالمعيار:

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

وحسب هذا المعيار فإن التأكيد الخارجي يمكن أن يكون:

✓ تأكيدا مستعجلا: ويسمى بالتأكيد الإيجابي، حيث يقوم الغير من خلاله بتأكيد أو رفض معلومات واردة في طلب التأكيد، أو يقدم معلومات مطلوبة منه.

✓ تأكيدا ضمنيا: ويسمى بالتأكيد السلبي وفي هذه الحالة يكون الغير مطالبا فقط بالرد في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

3) إجراءات التأكيدات الخارجية ونتائجها:

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

✓ التحديد الدقيق للمعلومات موضوع التأكيد، رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات والعقود

✓ اختيار " الغير " المؤهل للتأكيد مما يتطلب على المدقق توجيه التأكيد إلى جهة مسؤولة وعلى دراية بالمعلومات محل التأكيد.

✓ متابعة طلبات التأكيد.

✓ أخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها أخطار الغش

بعد استنفاذ إجراءات التأكيد الخارجي يكون المدقق أمام الحالات التالية:

- **حالة تلقي الردود:**

يجب على المدقق التأكد من مصداقية طلبات التأكيد بحيث:

[1] المقرر رقم 002 مرجع سبق ذكره، ص2، بتصرف.

إذا تبين لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد، (كأن يتلقى الردود عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني وصعب عليه التأكد من مصدر الوثيقة، أو يتلقى ردودا شفاهية غير مكتوبة) فإنه يتوجب على هذا الأخير الحصول على أدلة أخرى مثبتة مكملة لإزالة هذه الشكوك.

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

- **حالة عدم تلقي الردود:**

ويقصد بها غياب الرد، أو تلقي رد جزئي من طرف الغير، أو إعادة إرسال طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يتم تسليمه إلى المرسل إليه. [1]

وفي هذه الحالة وجب على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

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

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

- **حالة رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد:**

- إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد يجب عليه أن[2]:
  - التحري والبحث حول أسباب الرفض وهل هي مقنعة أو منطقية أم لا.
  - كما يجب على المدقق أن يقيم آثار رفض الإدارة على أخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش وعلى طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى.
  - وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات أكثر مصداقية.

[1] مقرر رقم 002 مرجع سبق ذكره، ص 4.

[2] نفس المرجع، ص 3.

- وإذا اتضح للمدقق من خلال التحري أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد غير معقول أو عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، يقوم بإعلام الأشخاص القائمين على التسيير في المؤسسة كما يجب عليه أيضا فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك.

4) تقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها

يجب على المدقق:

- ✓ تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة.
- ✓ التأكد من احتوائها أو خلوها من الفوارق، (الفارق هو وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب المدقق تأكيدها أو المحتواة في الوثائق المحاسبية للكيان).
- ✓ إن البحث عن وجود فوارق يكون:
- ✓ بهدف تحديد إذا ماكانت تشير إلى وجود انحرافات أولا، وإذا ما تم الكشف عن انحراف فعلى المدقق تقييم ما إذ اكان هذا يشير إلى وجود حالة غش.
- ✓ إن وجود فوارق قد يدل أيضا إلى وجود نقص أو عدة نقائص في المراقبة الداخلية للمعلومة المالية

وعموما يمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية: [1]

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

ج) المعيار الجزائري للتدقيق " 560 " الأحداث اللاحقة

1) **التعريف بالمعيار:** يقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث التي تقع:

[1] مفرر رقم 002، مرجع سبق ذكره، ص ص 5، 6.

- ✓ بين تاريخ إعداد الكشوف المالية [1] وتاريخ إعداد تقرير المدقق.
- ✓ بعد تاريخ إعداد التقرير[2] إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية[3]

وقد عرفها أيضا أبو زيد الشحنة على أنها:[4]

كل الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وكذا الحقائق التي تكشف بعد هذا التاريخ.

ويجب أن يشير تقرير المدقق إلى أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

- ✓ تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.

تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

2) الهدف من المعيار:

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى:[5]

- ✓ الحصول على عناصر إثبات كافية وملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إعداد التقرير، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.
- ✓ المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

---

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

[2] تاريخ تقرير المدقق هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية.

[3] يعتبر تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف هيئة المداولة.

[4] أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية – ط 1، دار وائل، عمان، ص 90، 2015.

[5] مقرر رقم 002، ص 2/6، مرجع سبق ذكره.

3) واجبات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة:

3-1 الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:[1]

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

✓ الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ إصدار التقرير تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية.

إن المدقق غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي حول العناصر التي سبق وأن خضعت إلى إجراءات حققت نتائج مرضية.

✓ يجب على المدقق إجراء عمليات التدقيق المطلوبة في الأحداث التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه، آخذا بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المتضمنة:

- معرفة كافة الإجراءات الموضوعة من طرف الكيان بهدف التأكد من تحديد الأحداث اللاحقة.
- طلبات للحصول على معلومات من الكيان، لمعرفة ما إذا كان للأحداث اللاحقة، عند إقفال الحسابات، تأثير على الكشوف المالية الواقعة.
- قراءة محاضر اجتماعات الشركاء، في حالة وجودها، والتي انعقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، كذلك طلبات الاستعلام المتعلقة بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الاجتماعات والتي لم تحرر محاضرها بعد.
- العلم بآخر الكشوف المالية المرحلية بعد الإقفال، الملزمة أو غير الملزمة قانونا، في حالة وجودها
- إذا لم يتم إعداد الكشوف المالية المرحلية لدواعي داخلية أو خارجية، أو في حالة عدم وجود محاضر القائمين على التسيير في المؤسسة، فإن إجراءات التدقيق يمكن أن تشمل مراجعة الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة.

✓ يجب على المدقق أن يطالب القائمين على التسيير في المؤسسة، بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، قد تمت معالجتها.

[1] مقرر رقم 002، مرجع سبق ذكره، ص ص 3/6،4/6، بتصرف.

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

- ✓ لايلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره،

لكن، إذا أعلمت الإدارة المدقق بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير، بعد إصداره لهذا الأخير وقبل المصادقة على الكشوف المالية فعليه:

- مناقشة هذه المسألة مع الكيان.
- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، وإذا كان الأمر كذلك، الاستفسار لدى الكيان عن الكيفية التي تنوي بها القيام بذلك.

3_3 حقائق علم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية:

لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها[1]

د) المعيار الجزائري للتدقيق " 580 " التصريحات الكتابية

1) نطاق تطبيق المعيار:

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

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

2) التعريف بالمعيار:

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

[1] مقرر رقم 002، ص 5/6، مرجع سبق ذكره.

[2] نفس الرجع.

3) الهدف من المعيار:

إن هدف المدقق من وراء تطبيق هذا المعيار هو:

أ) تأكيده بأن الكيان قام بمسؤولياته على أكمل وجه.

ب) تعزيزه للعناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية.

ج) تأكيده بأن الكيان قام بالرد بشكل ملائم أو عدم الرد على التصريحات الكتابية المطلوبة منه.

4)واجب المدقق تجاه التصريحات الكتابية:

4-1 التصريحات المشكوك في مصداقيتها:

✓ إذا شكك المدقق في كفاءة ونزاهة الكيان، عليه أن يحدد مدى تأثير شكوكه حول مصداقية تلك التصريحات كتابية كانت أو شفهية، وكذلك على العناصر المقنعة على العموم.

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

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

4-2 تصريحات كتابية مطلوبة وغير متحصل عليها

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

- مناقشة الإدارة حول هذه المسألة.

- إعادة تقييم نزاهة الكيان وأثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهية أو على العناصر المقنعة على العموم.

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

[1] مقرر رقم 002، ص 4، مرجع سبق ذكره.

5) خصائص التصريحات الكتابية: حتى تكون التصريحات الكتابية عالية المصداقية يجب أن تكون :[1]

- ✓ صادرة من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعينة.
- ✓ تاريخها قريبا قدر الإمكان من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية، ولا يكون بعدها.
- ✓ أن تشير إلى كل الكشوف المالية، التي تغطيها فترة تقرير المدقق.

6)شكل التصريحات الكتابية:

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

ثانيا: المجموعة الثانية لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

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

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

يتم قراءة المعيار الجزائري للتدقيق 300 على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق 200 (الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق)[2]

1) **التعريف بالمعيار:**

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

2) مجال ونطاق تطبيق المعيار:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق "تخطيط وتدقيق الكشوف المالية" التزامات المدقق في إطار تدقيق الكشوف المالية وبالأخص التدقيقات المتكررة.

[1] مقرر رقم 002، ص ص،3،2، مرجع سبق ذكره، بتصرف.

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

3) الهدف من المعيار:

يهدف المعيار الجزائري للتدقيق " تخطيط وتدقيق الكشوف المالية " إلى:

- ✓ التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق.
- ✓ تشخيص المشاكل المحتملة، وحلها في الوقت المناسب.
- ✓ تنظيم عملية التدقيق وإدارتها بالشكل المناسب من أجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفؤ.
- ✓ تقسيم العمل بين أعضاء فريق العملية، وتسهيل توجيههم، والإشراف عليهم ومراجعة عملهم.

4) واجبات المدقق في إطار تطبيق المعيار:

يعتبر المدقق مسؤولا عن الاستراتيجية العامة للتدقيق وبالتالي فهو ملزم بـــ:

4-1 بخصوص الأنشطة الأولية للتخطيط لمهمة التدقيق: يجب على المدقق:[1]

- ✓ وضع إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة.
- ✓ التواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق.
- ✓ تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الاستقلالية.
- ✓ التحقق من معرفة بنود المهمة، وفقا لمعيار التدقيق " 210 ".

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

- ✓ إعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان وحجم الأعمال المطلوب إنجازها
- ✓ تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسبما هو ضروري أثناء سير عملية التدقيق.

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

- ✓ توثيق إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملة، بما في ذلك أية تغيرات جوهرية تتم أثناء عملية التدقيق.

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

4-3 بالنسبة للكيانات الصغيرة: تختلف الأمور في الكيانات الصغيرة كما عليها في الكيانات الكبرى حيث أنه:[1]

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

✓ إعداد مذكرة وجيزة لتوثيق إستراتيجية التدقيق تنضممن القرارات المهمة المتعلقة بسيرورة عملية التدقيق.

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

4-4 التوثيق:

يجب على المدقق إدراج في وثائق التدقيق: [2]

✓ الاستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل، كل التسعيرا ت التي أضافها للاستراتيجية العامة للتدقيق، أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق، وكذلك أسباب تلك التغيرات.

ب)المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة "

1) **التعريف بالمعيار:** حسب هذا المعيار فإنه يعتبر من قبيل العناصر المقنعة:[3]

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

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

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

[1] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[2] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[3] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 3، بتصرف.

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

2) نطاق وهدف تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق بخصوص تصوره ووضعه حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق بغرض الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة ليستند عليها في إبداء رأيه.

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

3) خصائص العناصر المقنعة: حتى يستطيع المدقق الإستناد إلى العناصر المقتعة في إبداء رأيه لا بد من أن تتوفر هذه الأخيرة على خصائص معينة وهي:[1]

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

✓ الملائمة: إن الملائمة هي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى موثوقيتها.

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

✓ المصداقية: إن مصداقية العناصر المجمعة مرتبط بالمصدر والطبيعة والظروف التي جمعت فيها، حيث أنه:

- تعتبر العناصر المجمعة من مصادر خارجية أكثر مصداقية من نظيراتها المجمعة من المصادر الداخلية
- العناصر التي يتحصل عليها المدقق بالطريقة المباشرة (الملاحظة العينية) أكثر مصداقية من التي يتحصل عليها عن طريق طلب معلومات.
- تعتبر الدعائم المكتوبة مهما كان نوعها (ورقية، إلكترونية) أكثر من التأويلات اللفظية المستخلصة من المسائل التي يتم مناقشتها.
- تعتبر الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من نسخها.

[1] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 4، بتصرف.

✓ الدلالة: " تقوم على الهدف المنشود من إجراء التدقيق وعلى التأكيد المتعلق به "[1]

4) واجبات المدقق:

✓ **عند استخدام المعلومات كمصدر لعناصر مقنعة:**

- يجب أن يكون المدقق يقظا وفي أتم الوعي عند تقديره لمصداقية العناصر المجمعة وإذا إرتابه شك فعليه أن يلجأ إلى إجراءات تدقيق تكميلية لرفع هذا الشك.
- لغرض تأسيس المدقق لرأيه يمكنه أن يقوم:

- بالفحص الشامل لكل العناصر المجمعة.
- باختيار عينة (عناصر محددة).
- بالسبر وذلك بالاعتماد على عناصر أكثر إقناعا.

مستحضرا في ذلك ضميره وحكمه المهني الخاص وروح النقد.

- إذا كانت المعلومات التي تستخدم كعناصر مقنعة ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة
- فإنه يتوجب على المدقق في حدود الإمكان: [2]

- تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية هذا الخبير والاطلاع على أعماله.
- تقدير ملائمة أعمال الخبير التي تستعمل كعناصر مقنعة للتأكيد المعني.

- يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار العلاقة (تكلفة – امتيازات) فيما يتعلق بالعناصر المقنعة وبفائدة المعلومات المنبثقة عنها.

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

1)نطاق ومجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية [3] في حالة كون الكشوفات المالية تدقق لأول مرة، أو تكون دققت من طرف مدقق آخر.

[1] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 4.

[2] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[3] الأرصدة الإفتتاحية هي أرصدة حسابات السنة n-1 لجميع حسابات قائمة المركز المالي من أصول وإلتزامات وحقوق ملكية.

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

2) الهدف من المعيار:

يهدف المعيار إلى حصول المدقق على العناصر المقنعة الكافية والملائمة، التي تثبت بأن: [1]

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

3) واجبات المدقق:

✓ فحص الكشوف المالية السابقة وكذا تقرير المدقق السابق حولها بهدف التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية.

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

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

✓ إذا خلص بأن الأرصدة الافتتاحية تتضمن إختلالات جوهرية تؤثر على الكشوف المالية للفترة الجارية وجب عليه وضع إجراءات تدقيق تكميلية لتحديد هذا الأثر، وإعلام الكيان بذلك.

4) النتائج وتقرير المدقق:

✓ إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب أن يقدم رأيا بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية.

[1] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 3، بتصرف.

✓ يبدي المدقق رأيا بتحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي –حسب الحالة –إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل هام على الكشوف المالية للفترة الحالية، وأنه لم يتم معالجة تأثير هذا الاختلال بشكل سليم وعرضه والإفصاح عنه بصورة كافية.

5) الأرصدة الافتتاحية المتعلقة بوحدات القطاع العام:

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

✓ الطرق المحاسبية المطبقة من طرف الكيان.

✓ أهمية الأرصدة الافتتاحية على الكشوفات المالية الحالية.

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

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

1) مجال ونطاق تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق عند إبداء رأيه حول الكشوف المالية، وأيضا يعالج شكل ومضمون التقرير عندما يكون المدقق بصدد صياغة رأي غير المعدل[2]

2) الهدف من المعيار:

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

3) واجبات المدقق:

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

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

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

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

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

4)ما يجب أن يتضمنه تقرير المدقق:

تطرق المعيار الجزائري إلى شكل التقرير الذي يعده المدقق حيث أشار إلى وجوب تحرير التقرير كتابيا ووجوب تضمنه المعلومات الآتية: [1]

✓ عنوان يشير بوضوح بأن التقرير لمدقق مستقل.

✓ المرسل إليه.

✓ فقرة تمهيدية تذكر:

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

[1] مقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 4.

ثالثا: المجموعة الثالثة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدرت بموجب المقرر رقم 23 المؤرخ في15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات الخاصة بها.

أ) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 " الإجراءات التحليلية "

1) التعريف بالمعيار:

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

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

✓ تعتبر الإجراءات التحليلية آلية هامة لتحديد المجالات والعناصر التي تحتوي على مخاطر مرتفعة التي تستحق المزيد من الفحص والعناية[2]

2) مجال تطبيق المعيار:

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

3) الهدف من المعيار:

يهدف المعيار إلى:

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

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

---

[1] CNCC. IRE. CSOEC ; Normes International (ISA_{520}): Procédure Analytiques ; Juin 2012 ; Disponible sur le Site: http: // WWW. cncc. Fr / …./ isa_{520}/$isa_{520.}$ juin 2012. pdf ; Consultée le (10/06/2019).

[2] عميرش إيمان، **مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي** ، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ص 26.

4) واجبات المدقق:

✓ يجب على المدقق الأخذ بالحسبان مستوى دقة وموثوقية النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية، التي تسمح بتحديد اختلال ما، بحيث إذا أضيف للاختلالات الأخرى أدت إلى إختلالات معتبرة في الكشوف المالية.

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

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

ب) المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 " استمرارية الاستغلال "

1) التعريف بالمعيار:

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

" عند تأكيد تطبيق فرضية استمرارية الاستغلال ، يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون له القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته "[1]

2) مجال ونطاق تطبيق المعيار:

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

3) الهدف من المعيار:

يهدف المدقق من تطبيق هذا المعيار إلى: [2]

✓ الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

[1] مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، الصادر عن وزارة المالية، 2017، ص 3.

[2] نفس المرجع ، ص 4، بتصرف.

✓ استنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الكيان على الاستمرار في الاستغلال.

✓ تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

4) على من تقع مسؤولية تقييم قدرة الكيان على استمرارية الاستغلال؟

✓ **مسؤولية الكيان:** إن مسؤولية الكيان في تقييم قدرته على إستمرارية الإستغلال مرتبطة بما يلي :[1]

- المرجع المحاسبي المطبق يفرض على الإدارة القيام بتقييم قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال.
- يشمل قيام الإدارة بتقييم قدرة الكيان على الاستمرار إصدار حكم في مرحلة معينة من الوقت، حول النتائج المستقبلية المشكوك فيها المتأصلة للأحداث أو الظروف، وتعتبر العوامل التالية ذات علاقة بالتقدير :

–تزداد درجة الشك المرافقة لنتائج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو الناتج أبعد في المستقبل.

–حجم ومدى تعقيد الكيان وطبيعة وظروف أعماله ودرجة تأثره بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بناتج الأحداث أو الظروف.

–أي تقدير حول المستقبل يستند إلى المعلومات المتوفرة في وقت إصدار التقدير ، ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير منسجمة مع التقديرات التي كانت معقولة في وقت إصدارها.

✓ **مسؤوليات المدقق:**

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

[1] مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص 3.

ملاحظات: [1]

✓ تقع على الإدارة مسؤولية تقييم الشركة على الاستمرارية حتى ولو كان إطار تقديم التقارير المالية لا يتضمن مسؤولية صريحة للقيام بذلك.

✓ إن مسؤولية المدقق هي النظر في مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة في إعداد البيانات المالية، والنظر ما إذا كانت هناك شكوك مادية تحتاج للإفصاح عنها حول قدرة الشركة على الاستمرارية.

5) متطلبات المعيار:

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

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

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

✓ يعبر المدقق عن رأي بالرفض بأن الكشوف المالية تقدم أو لا تقدم معلومة حول عدم ملائمة تطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال، إذا رأى ذلك من منطلق حكمه الشخصي، وفي هذه الحالة فإنه على الإدارة إعداد الكشوف المالية حسب طريقة أخرى (على أساس قيم التصفية مثلا)[2]

[1] أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد المتقدم، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 387.

[2] مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص 7، بتصرف.

6)حالة الكيانات الصغيرة:

إن الكيانات الصغيرة قد تتأثر بـتوقف الممولين عن دعم المنشأة خاصة من طرف المالكين إذا كانت حصصهم تمثل جزءا معتبرا من التمويل، إذن فمن المهم عدم التوقف عن ذلك حتى يستطيع المدقق تقييم قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال، ويجب أن يأخذ في ذلك نفس الفترة المحددة من طرف الإدارة، إلا إذا كانت أقل من إثنى عشرة شهرا، هنا وجب عليه أن يطلب من الإدارة تمديدها إلى إثنى عشرة شهرا على الأقل.

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

1) نطاق هذا المعيار[1]

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

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

2) الهدف من المعيار:

في حالة وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الكيان وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها في إطار احتياجات التدقيق فإن هدف المدقق هو: [2]

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

✓ وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق.

3)متطلبات المعيار:

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

[1] مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص 3.

[2] نفس المرجع.

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

- متابعة المراقبة الداخلية.
- فحص المعلومة المالية العملياتية.
- إعادة النظر في الأنشطة العملياتية.
- فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية.
- إدارة المخاطر.
- الحوكمة.

4) التوثيق:

في حالة استغلال المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي، يجب عليه إدراج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة التي تتعلق بتقييم ملائمة هذه الأعمال، واجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها[1]

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

1) مجال تطبيق المعيار ومسؤولية المدقق:

1-1 مجال التطبيق:

✓ يتناول هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة عند إستعانه بخبير[2] من اختياره لإنجاز مراقبة تتطلب خبرة خارج مجال المحاسبة والتدقيق، كما يعالج أيضا كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

✓ لا يتناول هذا المعيار الأمور التالية:

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

[1] مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[2] الخبير المعين من طرف المدقق يمكن أن يكون شخصا طبيعيا، أو هيئة ذوي خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق.

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

✓ يتحمل المدقق كامل مسؤوليته في الرأي الذي يبديه، بما في ذلك الاستعانة بأعمال الخبير الذي عينه.

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

2) الهدف من المعيار:

يهدف تطبيق هذا المعيار إلى تحديد:

✓ الحالات التي يقدر فيها المدقق ضرورة الاستعانة بخبير يعينه.

✓ ما إذا كانت أعمال الخبير المستعان به ملائمة لاحتياجات التدقيق.

3) متطلبات المعيار:

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

✓ يأخذ المدقق في الحسبان لاتخاذ قرار كهذا:

- إذا إستعان الكيان بخبير لإعداد كشوفه المالية.
- طبيعة وأهمية وتشعب الموضوع محل التدقيق ومخاطر الإختلالات المعتبرة المتعلقة به.
- الطبيعة المنتظرة للإجراءات قصد الرد على المخاطر المحددة.
- وفرة مصادر أخرى للعناصر المقنعة.

رابعا: المجموعة الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية NAA

صدر المجموعة الرابعة من المعايير الجزائرية للتدقيق بموجب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات المتعلقة بها.

[1] مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص 3.

أ) المعيار الجزائري للتدقيق رقم230" وثائق التدقيق "

1) التعريف بالمعيار:

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

1 ـ1 طبيعة وثائق التدقيق:

تتشكل وثائق التدقيق من كل الوثائق التي تخص:

- ✓ إجراءات التدقيق المنجزة.
- ✓ العناصر المقنعة المجمعة.
- ✓ نتائج التدقيق المتوصل إليها.

وقد تكون على شكل ورق أو أشرطة أو تقارير إلكترونية أو أية دعامة أخرى، وتشمل ما يلي:

- برامج التدقيق.
- التحليل المالي واستخراج النسب المحاسبية.
- مذكرات وملخصات خاصة بموضوعات هامة.
- رسائل للتأكيد والتوكيد.
- استبيانات المراقبة.
- المراسلات (بما في ذلك البريد الإلكتروني) الخاصة بالموضوعات الهامة، ومن الممكن إضافة صوراً وملخصات من سجلات المنشأة كجزء من أوراق عمل المراجعة ، إذا كان مناسباً، ومثال ذلك، العقود والاتفاقيات الهامة بالشركة، ولا يعد هذا الإجراء بديلاً للسجلات المحاسبية.

1 –2 خصائص وثائق التدقيق:

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

– الوضوح. – القابلية للقراءة.

[1] [1]مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادر عن وزارة المالية، ص 3، بتصرف.

1 3 أهمية وثائق التدقيق

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

- ✓ دعم استنتاجات المدقق بالنظر إلى الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية التدقيق.
- ✓ تؤكد وثائق التدقيق بأن المدقق خطط لعملية التدقيق وأداها وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والتشريعات والقوانين المطبقة.
- ✓ مساعدة فريق المهمة في التدقيق وأدائهم لمسؤولياتهم وتمكينهم من تقديم تقرير عن أعمالهم.
- ✓ الاحتفاظ في ملف التدقيق بالنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية.

2) مجال ونطاق تطبيق المعيار:

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

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

3) الهدف من المعيار:

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

- ✓ إعداد ملف تدقيق كافي ومناسب وكامل لتدعيم تقريره.
- ✓ تأكيد المدقق بأنه تم التخطيط والتنفيذ للتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الجزائرية و لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية ذات الصلة.
- ✓ الاحتفاظ بملف دائم للبيانات ذات الأهمية لأغراض مهام التدقيق المستقبلية.
- ✓ تمكين المدقق من إجراء رقابة النوعية على أداء عملية التدقيق وفقاً لـ" م. ج. م. ن "[2]

4) متطلبات المعيار:

تطرق المعيار 230 وثائق التدقيق إلى واجبات المدقق تجاه وثائق التدقيق ونذكر منها ما يلي:

---

[1] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص 3.

[2] المعيار الجزائري لمراقبة النوعية للمكاتب التي تؤدي مهام التدقيق أو فحص الكشوف المالية وكذلك مهام أخرى في التأمينات والخدمات المرتبطة.

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

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات ال تدقيق التي تمت وفقاً لمعايير ال تدقيق الجزائرية، ووفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة.

- نتائج إجراءات التدقيق التي تم التوصل إليها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

- الموضوعات الهامة التي أثيرت أثناء عملية التدقيق والنتائج التي تم التوصل إليها بشأنها.

- يعتمد شكل ومحتوى ومدى وثائق التدقيق على العديد من العوامل منها على سبيل المثال:

- حجم وتعقيد الكيان.

- طبيعة إجراءات التدقيق الواجب وضعها حيز التنفيذ.

- مخاطر الاختلالات المعتبرة المحددة.

- ملائمة أدلة التدقيقالتي تم الحصول عليها.

- طبيعة وعمق الانحرافات التي تم تحديدها.

الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة استناداً إلى أوراق العمل الذي تم أداؤه والأدلة التي تم الحصول عليها.

- منهج عملية التدقيق والأدوات المستخدمة.

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

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

5) تشكيل ملف التدقيق النهائي : يجب على المدقق أن يقوم بـ :[1]

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

ب)معيار التدقيق الجزائري رقم501 " العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة – "

1)مجال تطبيق المعيار:

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

2)الهدف من المعيار:

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

✓ وجود المخزونات وحالتها.

✓ اكتمالإحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.

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

3)متطلبات المعيار:

3-1 بالنسبة للمخزونات:

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

- حضور الجرد المادي بغرض:

[1] مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، ص ص 6،7.

[2] مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، مرجع سبق ذكره، ص 3.

-معاينة تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف الكيان لمراقبة نتائج الجرد وتقييمها.

-فحص المجرودات.

-اختبار التعداد عن طريق السبر.

- تحديد ما إذا كانت الحسابات النهائية لمخزونات الكيان تعكس بدقة النتائج الحقيقية لتعداد المخزون.

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

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

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

- عن طريق طلب تأكيد خارجي من الغير وفقا للمعيار رقم " 505 ".
- عن طريق إجراء تفتيش أو أي إجراء تدقيق آخر يراه ملائما، وذلك في حالة الشك في موضوعية ومصداقية الرد على طال التأكيد الخارجي من طرف الغير.

3 2 بالنسبة للقضايا والمنازعات:

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

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

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

[1] مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، مرجع سبق ذكره، ص 4.

✓ عندما يتبين للم دقق وجود دعاوي قضائية أو عند اعتقاد الم دقق بإمكانية وجودها، عليه السعي للاتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للكيان، وإذا منع المدقق من ذلك لأسباب قانونية أو تنظيمية فعلى المدقق وضع إجراءات تدقيق بديلة.

✓ يعبر المدقق برأي م عدل وفقا للمعيار " 705 " السالف الذكر، في حالة توفر الشروط التالية:

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

3-3 المعلومات القطاعية:

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

ج) المعيار الجزائري للتدقيق " 530 " السبر في التدقيق

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

1) مجال التطبيق

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

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

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

2) الهدف من المعيار

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

3)مصطلحات واردة في المعيار: نقوم بشرح مختصر لبعض المصطلحات الواردة في المعيار وهي :[1]

3-1 السبر:

هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

3-2 خطر أخذ العينات:

هو ذلك الخطر الذي نتعرض له عندما نعبر عن رأي خاطئ في التدقيق أو عن رأي غير ملائم.

3 3 السبر الإحصائي:

يمكن أن يعد السبر إحصائيا إذا توفرت فيه خاصيتان اثنتان:

- ✓ اختيار العينات يكون عشوائيا.
- ✓ استخداماالاحتمالات في تقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر المعاينة.

3 4 التطابق:

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

3 5 الاختلال المقبول:

هو القيمة النقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا للحصول على مستوى الضمان الملائم.

3 6 الانحراف:

هو الاختلال الذي لا يمثل المجتمع الإحصائي.

4)متطلبات المعيار

4-1 اختيار طريقة أخذ العينة:

- ✓ يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان عند اختياره العينة أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي الذي يجب أن يكون كاملا.

[1] مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، مرجع سبق ذكره، ص 3، بتصرف.

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

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

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

4 3 وضع إجراءات التدقيق:

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

✓ عندما يتعذر على المدقق إنجاز إجراءات التدقيق على عنصر تم اختيارهأو إنجاز اجراءات بديلةومكيفة، عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه انحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حال ة اختبارات الإجراءات، أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل. [2]

4-4 طبيعة وسبب الانحرافات والإختلالات:

✓ يجب على المدقق أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة وتقيم أثرها المحتمل على الهدف المنشود.

✓ في حالات نادرة جدا حيث يعتبر المدقق اختلالات أو انحرافا حدد في السبر كخطأ عرضي، عليه أن يحصل على مستو عال من اليقين أنه لا يمثل العينة ، وعليه أن يضع إجراءات تدقيق إضافية لجمع الأدلة الكافية التي تثبت بأن هذا الاختلال لا يمثل المجتمع الإحصائي.

4-5 استقراء الاختلالات:

✓ في حال المراجعات في التفصيل يجب على المدقق أن يستقرأ الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي.

✓ في بعض الحالات قد يكون الاستقراء غير كافي لتحديد مبلغ التعديل الواجب تسجيله.

4-6 تقييم نتائج السبر:

[1] مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، مرجع سبق ذكره، ص 4.

[2] مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، مرجع سبق ذكره، ص 3.

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

- يطلب من الإدارة القيام بالتحريات حول الاختلالات التي تم اكتشافها وحول إمكانية وجود اختلالات أخرى مع القيام بالتعديلات الضرورية، أو يؤقلم طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الإضافية الواجب وضعها للوصول إلى الضمانات المنشودة.

د) المعيار الجزائري للتدقيق " 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها

1) التعريف بالمعيار:

✓ التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه.

✓ إندرجة عدم التأكد في التقديرات المحاسبية، وإمكانية تحيز الإدارة المتعمد أو غير المتعمد فيها يؤثران في مخاطر الاختلالات المعتبرة.

✓ يختلف الهدف من تقييم بعض التقديرات المحاسبية بحسب المرجع المحاسبي المطبق.[1]

✓ إن وجود اختلاف بين المبلغ المحقق لتقدير محاسبي وبين ذلك المسجل مبدئيا، أو الوارد في الكشوف المالية لا يعكس بالضرورة خللا في هذه الأخيرة.

2) الهدف من المعيار:

يهدف المدقق من خلال تطبيق هذا المعيار إلى:

جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن:

✓ التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها معقولة.
وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

[1] مقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، مرجع سبق ذكره، ص 3

3) مجال التطبيق

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

4) طبيعة التقديرات المحاسبية

– لا يمكن قياس بعض بنود القوائم المالية بدقة، وإنما يمكن فقط تقديرها. ولأغراض هذا المعيار، يشار إلى بنود القوائم المالية تلك بالتقديرات المحاسبية. وتختلف على نطاق واسع طبيعة المعلومات المتاحة للإدارة وإمكانية الاعتماد عليها، بهدف دعم القيام بتقدير محاسبي، ويؤثر هذا بالتالي على درجة عدم تأكد التقدير المصاحب للتقديرات المحاسبية. وتؤثر درجة عدم تأكد التقدير بدورها على مخاطر التحريف الجوهري للتقديرات المحاسبية، بما في ذلك قابليتها لتحيز الإدارة المتعمد أو غير المتعمد.

– يمكن أن يختلف هدف قياس التقديرات المحاسبية اعتمادا على إطار التقرير المالي المنطبق والبند المالي الذي يتم التقرير عنه.

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

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

5) الواجبات المطلوبة

1-5 إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة

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

✓ أحكام المرجع المحاسبي المطبق

✓ الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات او الظروف التي يمكن ان تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها او الإشارة إليها كمراجع ملحقة في الكشوف المالية.

✓ كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية

✓ يجب على المدقق مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة، أو إذا اقتضى الأمر مراجعتها لاحقا ضمن احتياجات الفترة الحالية.

خلاصة الفصل الثاني

بعد عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية وما جاءت به، وللنصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر نستخلص بأن معايير التدقيق الجزائرية قريبة جدا من معايير التدقيق الدولية، وأنها ذات أهمية قصوى في تنظيم وتسهيل عمل محافظي الحسابات وأن هذه الأهمية هي التي عجلت بالسلطات المعنية إلى إصدارها بالرغم من تأخرها في ذلك.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد أن تم التعرض نظريا لأهم المتغيرات التي يعتقد أن يكون لها دور ومساهمة للسعي نحو البحث عن إجابة لإشكالية الدراسة وتساؤلاتها ، وهذا لا يأتي إلا من خلال التحقق من الفرضيات التي تمت صياغتها لأغراض هذا العمل البحثي.

لهذا يأتي هذا الفصل ليسقط ميدانيا ما جاء في الفصول النظرية ، والذي قسم إلى مبحثين سيتم التعرض من خلالها إلى الإجراءات المنهجية التي تم اعتمادها، وقد تكون أهمها تلك المتعلقة بعينة الدراسة المكونة من ثلاثون (30) محافظ حسابات، والتي مثلت منطلقا للبيانات التي تم الحصول عليها وتحليلها إحصائيا بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار رقم 22 (V 22)، نتائج التحليل الاحصائي ستسمح بوصف عينة الدراسة وقياس مدى استجابة أفرادها.

ومنه فإن مباحث الفصل تتمثل في:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث إلى تحديد مختلف الجوانب المنهجية المرتبطة بطبيعة الدراسة وأهدافها، والذي سيسمح بمعالجة إشكالية الدراسة من خلال الاعتماد على منهجية واضحة وملائمة ، ويتضمن الإجراءات المنهجية التي تمت الاستعانة بها، والتي سيتم تناولها في المطالب التالية.

المطلب الأول: مجال الدراسة

عند القيام بإجراء الدراسة الميدانية يجب على الباحث تحديد الإطار العام الذي تمت فيه الدراسة، وذلك من خلال توضيح مكان وزمان جمع البيانات من عينة الدراسة، سيتم من خلال هذا المطلب توضيح المجال الزماني والمكاني للدراسة، بالإضافة إلى توضيح الأساليب المستخدمة من أجل تحليل الإجابات المتحصل عليها من عينة الدراسة، والاختبارات الإحصائية المستخدمة وذلك من أجل إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

أولا: المجال المكاني:

يمثل الإطار المكاني تحديد المنطقة الجغرافية التي شملتها الدراسة الميدانية، تم جمع البيانات الميدانية من عينة الدراسة الخاصة حيث شملت منطقتين أساسيتين وهما:

مدينة المسيلة ومدينة برج بوعريريج، وهذا حسب الإجابات المتحصل عليها.

ثانيا: المجال الزماني

يمثل الإطار الزماني تحديد الفترة الزمنية التي تمت فيها الدراسة الميدانية، تم الاتصال بعينة الدراسة من أجل توزيع الاستبيان عليهم وانتظار الردود عليه خاصة أن معظم أفراد عينة الدراسة في المدينتين قد تم الاتصال بهم عن طريق البريد الالكتروني (مدينة برج بوعريريج)، والتسليم المباشر (مدينة المسيلة)، حيث شملت الدراسة الفترة الممتدة من 16 أفريل إلى 30 ماي 2019.

ثالثا: المجال الموضوعي

اهتمت هذه الدراسة بمعايير التدقيق الجزائرية، الصادرة في سنة 2016، 2017 و2018.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا:مجتمع الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع الدراسة الإطار أو المرجع الذي يستند إليه الباحث من أجل الحصول على البيانات الميدانية، لكن لاستحالة دراسة جميع أفراد المجتمع لظرف من الظروف، يمكن للباحث اللجوء إلى استخدام أسلوب العينة، على أن تكون هذه العينة ممثلة للمجتمع الأصلي لغرض إمكانية تعميم نتائج الدراسة على المجتمع ككل.

في دراستنا هذه فإن مجتمع الدراسة يشمل فئة محافظي الحسابات المزاولين لمهة التدقيق في الجزائر

ثانيا: عينة الدراسة

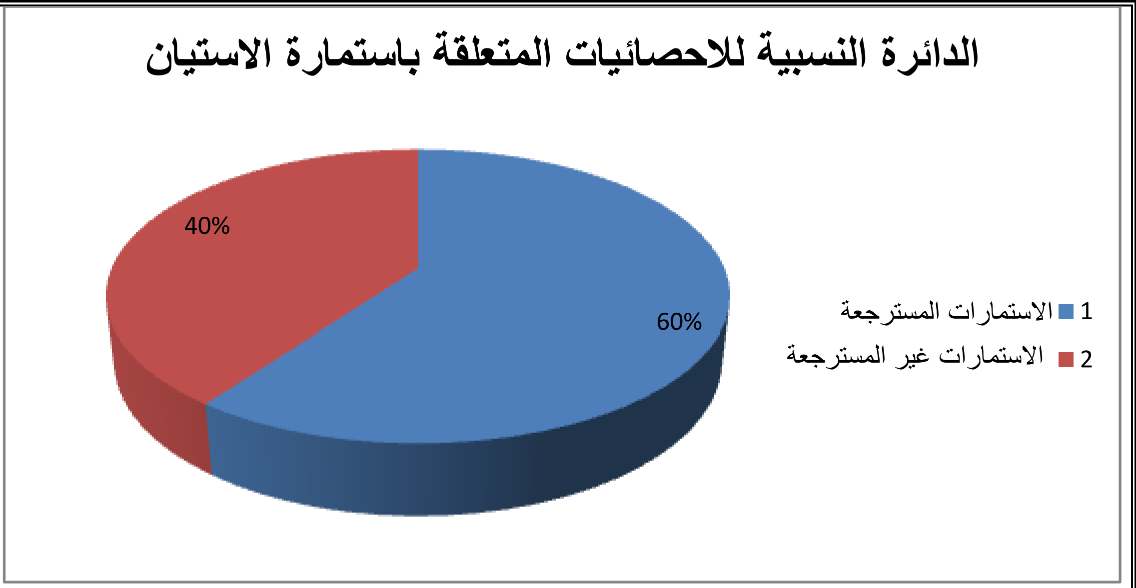
تتكون عينة الدراسة من ثلاثون فرد ا، والمكونة أساسا من فئة محافظي الحسابات، من مدينتي المسيلة وبرج بوعريريج، والتي بإمكانها إدراك موضوع الدراسة باعتباره يخص هذه الفئة، ونظرا للخصائص التي تتميز بها عينة الدراسة والمتمثلة في أنها تعبر عن المجتم ع الأصلي ككل من حيث أن محافظي الحسابات لهم نفس الخصائص والمميزات على مستوى القطر الجزائري، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن استحالة إمكانية شمول الدراسة للمجتمع الأصلي، لهذه الأسباب تم اختيار أسلوب العينة.

وللإشارة هنا إلى أن أفراد عينة الدراسة تشمل جنسي الإناث والذكور معا ولكن بنسب متفاوتة، ولكن هذا المتغير ليس له تأثير على دراستنا، لأن محافظ الحسابات يؤدي مهامه بصفة عادية وكما يتطلبه القانون بغض النظر عن طبيعة جنسه، وبالتالي سنستبعد هذا المتغير في دراستنا.

وقد تم توزيع خمسون (50) استمارة، واسترجا ع ثلاثون (30) منها فقط، والجدول التالي يوضح الإحصائيات المتعلقة بتوزيع استمارة الاستبيان.

الجدول (3-1): الإحصائيات المتعلقة باستمارة الاستبيان.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	50	%100
عدد الاستمارات المسترجعة	30	%60
عدد الاستمارات غير المسترجعة	20	%40



الشكل رقم (3-1) يمثل الدائرة النسبية المتعلقة باستمارة الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج الاستبيان وبرنامج Excel.

من خلال تحليلنا لنتائج الجول (3-1) نلاحظ أن عدد الاستمارات الموزعة تقدر بـ (30) استبيان أي ما نسبته 100%، استرجعت منها (30) استمارة ما يمثل نسبة 60%، أما عدد الاستمارات غير المسترجعة فتقدر بـ (20) استبيان ويمثل 40% من العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة.

القراءة التحليلية لهذه النتائج تدل على أن هناك أسباب جعلت أفراد عينة البحث محل الدراسة، منها ما نجهلها ومنها ما نعلمها والمتمثلة حسب تصريحات السادة محافظي الحسابات في كثرة الالتزامات وعدم توفر الوقت للرد على هذه الاستمارات.

إن هذا إن دل على شيء إنما يدل على عدم العناية بالبحث العلمي من طرف بعض أفراد عينة الدراسة، وبالتالي عدم المساهمة في الارتقاء بالمهنة إلى مستوى الآفاق المنشودة من التطور.

المطلب الثالث: أدوات جمع البيانات ومعالجتها إحصائيا

سيوضح هذا المطلب أداة الدراسة الأساسية والمتمثلة في الاستبيان حيث يعرف الاستبيان على أنه"مجموعة من الأسئلة المتنوعة والتي ترتبط ببعضها البعض بشكل يحقق الهدف الذي يسعى إليه الباحث من خلال المشكلة التي يطرحها بحثه . ويرسل الاستبيان بالبريد الإلكتروني أو البريد العادي أو بأي طريقة أخرى إلى مجموعة من الأفراد أو المؤسسات التي اختارها الباحث لبحثه لكي يتم تعبئتها ثم إعادتها للباحث، ويكون عدد الأسئلة التي يحتوي عليها الاستبيان كافية ووافية لتحقيق هدف البحث بصرف النظر عن عددها.

كما سنتناول في هذا المطلب الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها لمعالجة بيانات الدراسة.

أولا: بناء أداة الدراسة

بعد الاطلاع على أدبيات الدراسة ومختلف الدراسات التي تناولت بعض متغيراتها ، تم إعداد الاستبيان بشكله النهائي ليحتوي على الأجزاء التالية.

أ) مقدمة تمهيدية

في المقدمة التمهيدية تم توضيح مختلف حيثيات موضوع الدراسة لأفراد عينة الدراسة ، مع إعلامهم بأن البيانات التي سوف يقدمونها هي معلومات سرية مخصصة للأغراض العلمية البحثية لا غير.

ب) الجزء الأول للاستبيان:

تم إدراج في الجزء الأول من الاستبيان البيانات الشخصية لعينة الدراسة (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

ج) الجزء الثاني للإستبيان:

ينقسم إلى محورين:

1) المحور الأول:

ويتضمن ستة عشرة (16) عبارة مقسمة على أربعة جداول كل منها يحوي أربعة (04) فقرات، كل فقرة تترجم معيار من معايير التدقيق الجزائرية.

الهدف من هذا المحور هو الإجابة على السؤال الفرعي الأول (هل يستعين محافظ الحسابات في آداء مهامه بمعايير التدقيق الجزائرية؟)، ومنه اختبار الفرضية الأولى اعتمادا على النتائج المتوصل إليها.

2) المحور الثاني:

يتضمن أربعة عشرة (14) فقرة، تمثل الصعوبات محل الدراسة.

الهدف من هذا المحور هو الإجابة على السؤال الفرعي الثاني (هل توجد هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية؟)، ومنه اختبار الفرضية الثانية اعتمادا على النتائج المتوصل إليها.

أما تحديد درجة الموافقة على هذه الفقرات فهو ممثل في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2) درجات مقياس ليكرت الخماسي

بدائل الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	(01)	(02)	(03)	(04)	(05)

ثانيا: أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة

يعرف الإحصاء الوصفي بأنه الإحصاء الذي يهتم بجمع البيانات وتبويبها وعرضها ثم إجراء التحليل اللازم من خلال استخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، إن أهم أساليب الإحصاء الوصفي والاختبارات الإحصائية التي تم الاستعانة بها في تحليل الإجابات المتحصل عليها هي:

-**التكرارات:** تم استخدام التكرارات من أجل تحليل خصائص عينة الدراسة.

-**النسب المئوية** : هي تحويل التكرارات من قيمة عددية إلى قيمة نسبية وقد تم الاستعانة بها للمساعدة في عملية تحديد خصائص عينة الدراسة.

-**المتوسط الحسابي** :هو أحد مقاييس النزعة المركزية الأكثر استخداما، يستخدم من أجل معرفة متوسط الإجابات المتحصل عليها.

-**الانحراف المعياري** :هو من أهم مقاييس التشتت وأكثرها شيوعا واستخداما نظرا لدقته، يعرف بأنه الجذر التربيعي الموجب لمتوسط مربع انحرافات القيم عن وسطها الحسابي 1، تم الاستعانة به من أجل معرفة مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي وتباينها.

-**أساليب اختبار الفرضيات:** بعد تحليلنا لبيانات تم استخدام (T-TEST)، لاختبار مدى صدق الفرضيات المصاغة من عدمها.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

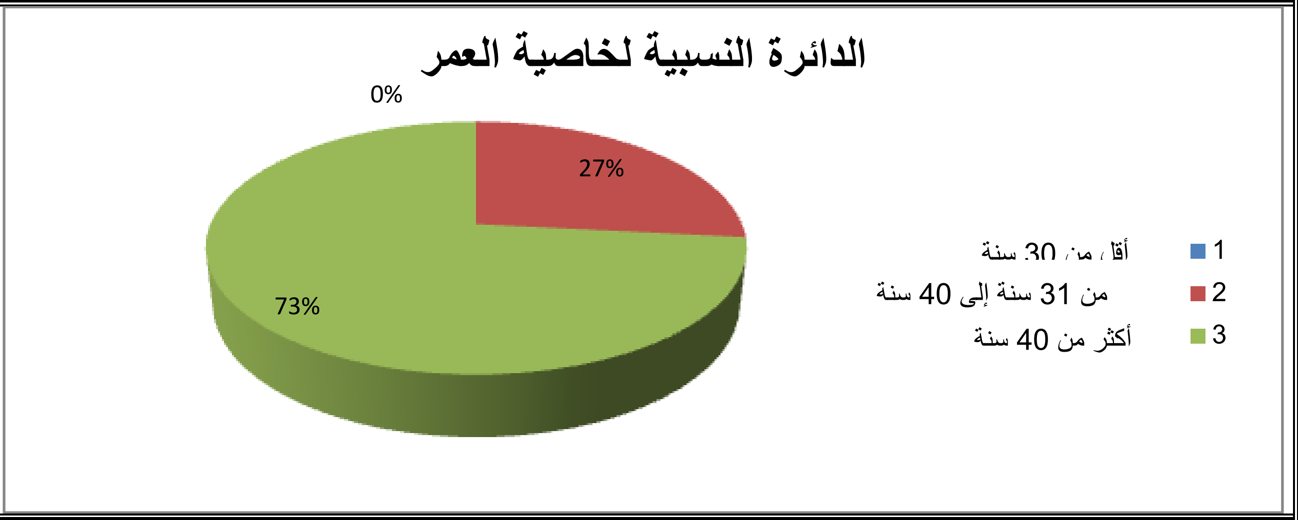
سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض بيانات الدراسة وتحليلها وإختبار الفرضيات، حيث نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، نتطرق في المطلب الأول إلى عرض وتحليل بيانات النتائج، أما في المطلب الثاني فنقوم من خلاله باختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

أولا: تحليل البيانات الشخصية

الجدول رقم (3-3) التوزيع التكراري لـ "خاصية العمر"

العمر	العمر: أقل من 30 سنة	التكرار	0
		النسبة المئوية%	0
	من 31 إلى 40 سنة	التكرار	8
		النسبة المئوية%	26.7
	أكثر من 40 سنة	التكرار	22
		النسبة المئوية%	73.3
المجموع	التكرار		30
	النسبة المئوية%		100



الشكل رقم (3-2): يمثل الدائرة النسبية لخاصية العمر

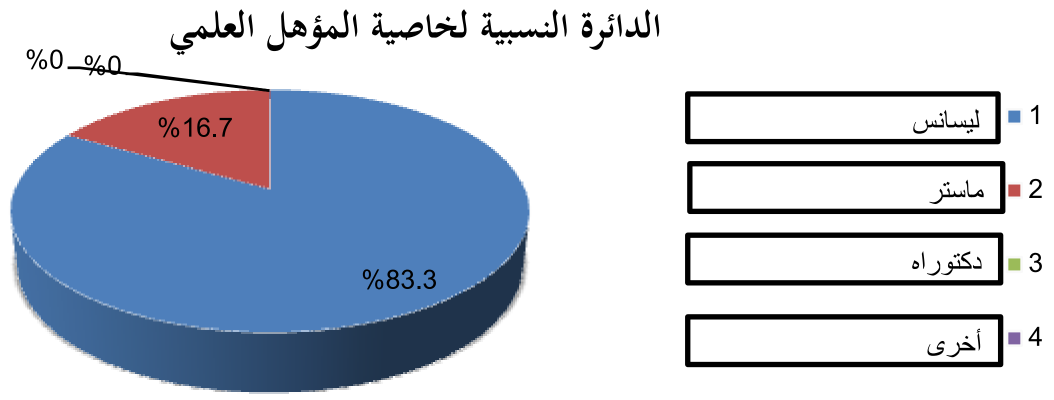
المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

نلاحظ من الجدول (3-3) أن الفئة العمرية (أكثر من 40 سنة) تحصلت على أعلى نسبة بواقع (73.3 %) يلي ذلك الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة بنسبة (26.7 %) من أفراد عينة

الدراسة، وهي نتيجة منطقية نظرا للتأخر في منح الإعتماد، الناتج هن تأخر دراسة الملفات وتراكمها، إثر الإنتقال من التنظيم القديم (المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) إلى التنظيم الجديد (المجلس الوطني للمحاسبة) ، حيث أصبح منح الإعتماد من صلاحيات هذا الأخير هذا من جهة.

الجدول رقم (3-4) التوزيع التكراري لـ "المؤهل العلمي"

المؤهّل العلمي	ليسانس	التكرار	25
		النسبة المئوية%	83.3
	ماستر	التكرار	5
		النسبة المئوية%	16.7
	دكتوراه	التكرار	0
		النسبة المئوية%	0
	أخرى	النسبة المئوية%	0
		التكرار	0
المجموع	التكرار		30
	النسبة المئوية%		100



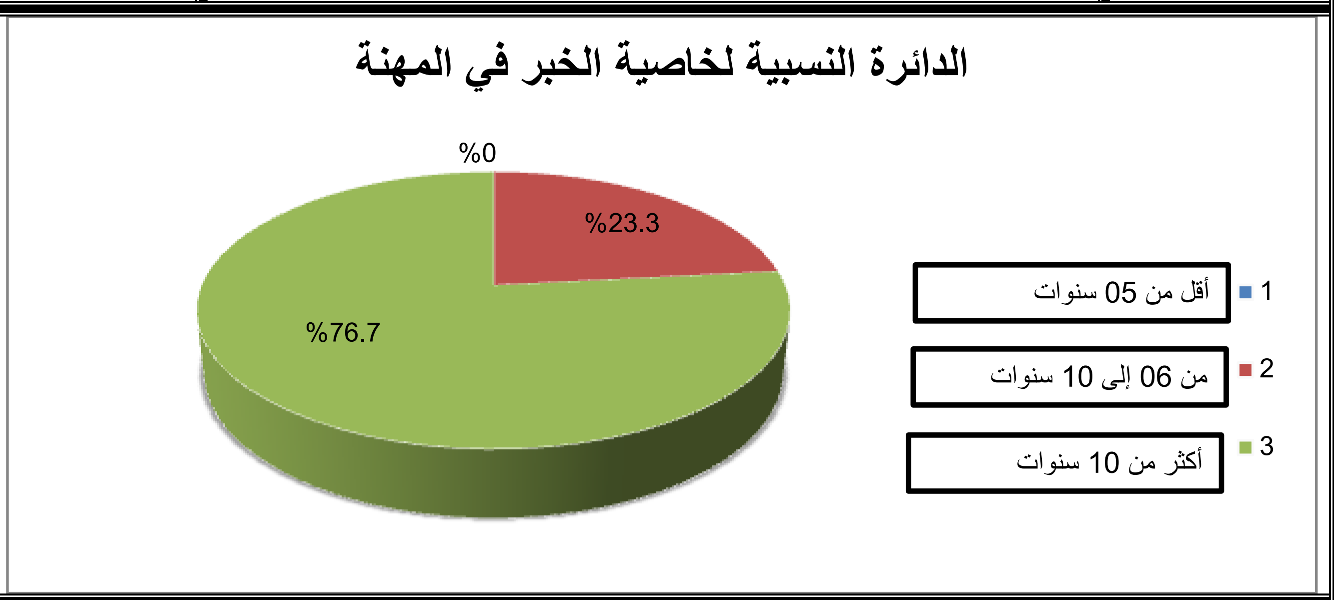
الشكل رقم (3-3): يمثل الدائرة النسبية لخاصية المؤهل العلمي

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

من الجدول (3-4) نلاحظ أن الفئة التي تمثل أصحاب حاملي شهادة الليسانس حازت على أكبر نسبة والمقدرة بـ (83.3%) وبنسبة تكرار 25 من أصل 30 فردا من عينة الدراسة ثم تليها فئة حاملي شهادة الماستر بنسبة (16.7 %) وبنسبة تكرار قدرها 5 من أصل 30 فردا من عينة الدراسة، ويعود ذلك إلى أن نظام LMD ظهر مؤخرا.

الجدول رقم (3-5) التوزيع التكراري لـ "الخبرة في المهنة"

الخبرة في المهنة	أقل من 05 سنوات	التكرار	0
		النسبة المئوية%	0
	من 06 إلى 10 سنوات	التكرار	7
		النسبة المئوية%	23.3
	أكثر من 10 سنوات	التكرار	23
		النسبة المئوية%	76.7
المجموع	التكرار		30
	النسبة المئوية%		100



الشكل رقم (3-4): يمثل الدائرة النسبية لخاصية الخبرة في المهنة

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

من خلال الجدول رقم (3-5) نلاحظ أن الفئة العمرية لأفراد العينة اكثر من 10 سنوات تمثل أعلى نسبة والمقدرة بـــ (76.7 %) وبنسبة تكرار مقدرة بـ 23 من أصل 30 فردا من العينة محل الدراسة، تليها فئة من 6 إلى 10 سنوات بنسبة تكرار اقدر بـ 7 من أصل 30 فردا من عينة الدراسة، وأما الفئة العمرية أقل من 5 سنوات لا تمثل أية نسبة، إن التفاوت في هذه النسب منطقي جدا نظرا لما ذكر سابقا من تأخر في منح الاعتماد والتغيرات التي حصلت في طرق وكيفيات منحه، وهذا المؤشر (الخبرة المهنية) له علاقة وطيدة بمؤشر الفئة العمرية.

ثانيا: عرض وتحليل تفسير اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو محاور الدراسة

الجدول رقم (3-6) تصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكرت الخماسي

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
[1.00 - 1.80]	منخفضة جدا
[1.81 – 2.60]	منخفضة
[2.61 – 3.40]	متوسطة
[3.41 – 4.20]	مرتفعة
[4.21 – 5.00]	مرتفعة جدا

الجدول رقم (3-7) القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ"معايير فيفري 2016"

رقم العبارة	العبارة	مستويات الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
01	تدون أحكام التدقيق في " رسالة المهمة " التي تمضي من طرف المدقق والكيان.	00	25	03	01	01	3.86	0.50	4	متوسطة
02	يرسل محافظ الحسابات طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية من أجل مصداقية أكثر للمعلومات المقدمة له.	00	30	00	00	00	4	00	3	مرتفعة
03	يقوم الكيان بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك.	00	30	00	00	00	4	00	2	مرتفعة
04	تقديم الكيان تصريحات كتابية للمدقق تأكيد لقيام هذا الأخير بمسؤولياته على أكمل وجه.	00	30	00	00	00	4	00	1	مرتفعة
المجموعة الأولى من المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016							3.96	0.125	مرتفعة	

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

التحليل الكلي:

من خلال الجدول (3-7) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمجموعة الأولى من المعايير الصادرة في فيفري 2016 والمتعلقة (بمدى إستعانة محافظ الحسابات بهاته المعايير في أداء مهام التدقيق) يقدر بـ 3.96 بانحراف معياري مقدر بـ 0.125 وبالنظر إلى الجدول (3-6) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال [3.14 – 4.20]، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص بأن هذه المجموعة من المعايير مطبقة من طرف محافظي الحسابات.

التحليل الجزئي:

من خلال نفس الجدول نلاحظ أن الفقرات رقم 02، 03 و04 والتي تترجم على الترتيب مدى تطبيق محافظ الحسابات لكل من المعيار الجزائري للتدقيق رقم (505) " التأكيدات الخارجية " والمعيار رقم (560) " الأحداث اللاحقة " والمعيار رقم (580) " التصريحات الكتابية "، لها نفس المتوسط الحسابي والمقدر بـ 4 ونفس الانحراف المعياري يقدر بـ 0، مما يفسر تطبيق هاته المعايير من طرف محافظي الحسابات.

أما بخصوص الفقرة الأولى والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات للمعيار الجزائري للتدقيق رقم (210) " إنفاق حول أحكام التدقيق " تحوز على متوسط حسابي يقدر بـ 3.86 وانحراف معياري يقدر بـ 0.5، بدرجة موافقة متوسطة، مما يفسر تباين في تطبيق هذا المعيار من محافظ حسابات إلى آخر من مجموع محافظي الحسابات الذين يشكلون عينة الدراسة، وهذا يعود إلى قاعدة أسبقية الواقع على القانون بمعنى أن محافظ الحسابات بقي متمسكا بتحرير وثيقة تسمى بـ " قبول الوكالة "دون الالتزام بتحرير" رسالة المهمة " كما نص عليها هذا المعيار .

الجدول رقم (3-8) القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ"معايير أكتوبر 2016"

رقم العبارة	العبارة	مستويات الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
01	وضع المدقق لخطة ملائمة في بداية عملية التدقيق ضروري للوصول إلى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته.	07	23	00	00	00	4.23	0.43	1	مرتفعة جدا
02	يعتمد المدقق في إبداء رأيه على العناصر المقنعة المجمعة	00	30	00	00	00	4.00	00	2	مرتفعة
03	يجمع المدقق كل العناصر المقنعة بخصوص التأكد من صحة وسلامة نقل الأرصدة الافتتاحية وأنها لا تحتوي على اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية للسنة الجارية	00	19	11	00	00	3.56	0.56	4	مرتفعة
04	يبدي المدقق رأيه حول الكشوف المالية المعدة على أساس تقييم النتائج المستخرجة من العناصر المقنعة.	03	20	5	02	00	3.80	0.71	3	مرتفعة
المجموعة الثانية: المعايير الصادرة في 11 أكتوبر 2016							3.89	0.42		مرتفعة

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

التحليل الكلي:

من خلال الجدول (3-8) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمجموعة الثانية من المعايير الصادرة في أكتوبر 2016 والمتعلقة (بمدى استعانة محافظ الحسابات بهاته المعايير في أداء مهام التدقيق) يقدر بـ 3.89 بانحراف معياري مقدر بـ 0.42 وبالنظر إلى الجدول (3-6) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال [3.14 – 4.20]، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص بأن هذه المجموعة من المعايير مطبقة من طرف محافظي الحسابات.

التحليل الجزئي:

من خلال الجدول (3-8) نلاحظ أن:

-الفقرة رقم 01 والتي تترجم مدى تطبيق محافظ الحسابات للمعيار الجزائري للتدقيق رقم (300) " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.23 وانحراف معياري يقدر بـ 0.43، وبدرجة موافقة مرتفعة جدا، مما يفسر التقيد الصارم لمحافظي الحسابات بمهام التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

- ثم تليها الفقرة رقم 02 والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات بالمعيار رقم (500) " العناصر المقنعة " بمتوسط حسابي مقداره 4 وانحراف معياري يقدر بـ 00، وبدرجة موافقة مرتفعة، وهذا يدل على أن محافظي الحسابات يستندون في إبداء آرائهم على العناصر المقنعة، مما يفسر تطبيق هذا المعيار على أرض الواقع.

-لتأتي في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 4 والتي تترجم مدى تطبيق المعيار رقم (700) " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية " بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.80 وانحراف معياري يقدر بـ 0.71، وبدرجة موافقة مرتفعة، دليل على أن محافظي الحسابات يقومون بتقييم النتائج التي يخلصون إليها من العناصر المقنعة التي يجمعونها لإبداء آرائهم حول الكشوف المالية للكيانات التي يتولون مهام التدقيق فيها، مما يعني التقيد أيضا بتطبيق هذا المعيار في الميدان الواقعي والعملي.

-وأخيرا الفقرة رقم 3 في المرتبة الرابعة والتي تترجم المعيار رقم (510) " الأرصدة الافتتاحية "، بمتوسط حسابي يقدر بـ 3.56 وانحراف معياري يقدر بـ 0.56، وبدرجة موافقة مرتفعة، وبصورة عامة فإن محافظي الحسابات قبل البدء في مهام التدقيق يتأكدون من صحة وسلامة الأرصدة المرحلة من

السنة (n-1) إلى السنة (n)، وأنها لا تتضمن اختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية للسنة (n) تطبيق هاته المعايير من طرف محافظي الحسابات، ولكن بالنظر إلى درجة تكرار المستجوبين نلاحظ أن 19 فردا من أصل 30 من عينة الدراسة أجابوا بالموافقة، وأن 11 فردا الباقية محايدين، مما يعكس تحفظ بعض محافظي الحسابات على جزيئات وردت في هذا المعيار وخاصة منها المتعلقة بإجراء التعديلات على الأرصدة الافتتاحية إن كانت تحتوي على اختلالات قد تؤثر على الكشوف المالية للسنة الجارية، وهذا ما صرحوه لنا بعض محافظي الحسابات أثناء مقابلتهم لتسليمهم الاستبيانات .

الجدول رقم (3-9) القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ" مارس 2017"

رقم العبارة	العبارة	مستويات الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
		موافق بشدة	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**				
01	يضع المدقق إجراءات تحليلية قريبة من نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية.	**00**	**14**	**13**	**3**	**00**	**3.36**	**0.66**	**3**	**متوسطة**
02	عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق حول عدم اليقينلاستمراريةالاستغلال لا يعتبر كضمان لقدرةالكيان على الاستمرارية	**00**	**07**	**15**	**08**	**00**	**2.96**	**0.71**	**4**	**متوسطة**
03	يدرج المدقق الخارجي في وثائق التدقيق النتائج المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي في حالة استغلالها	**00**	**17**	**09**	**04**	**00**	**3.43**	**0.72**	**2**	**مرتفعة**
04	يتحمل المدقق كاملمسؤولياته عند الاستعانة بخبير عينه في مجال آخر غير المحاسبة سواء أشار إليه في تقريره أم لا	**00**	**29**	**1**	**00**	**00**	**3.96**	**0.18**	**1**	**مرتفعة**
المجموعة الثالثة: المعايير الصادرة في 15 مارس 2017							**3.42**	**0.56**	**مرتفعة**	

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

التحليل الكلي:

من خلال الجدول (3-9) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمجموعة الثالثة من المعايير الصادرة في 15 مارس 2017 والمتعلقة (بمدى استعانة محافظ الحسابات بهاته المعايير في أداء مهام التدقيق) يقدر بـ 3.42 بانحراف معياري مقدر بـ 0.56 وبالنظر إلى الجدول (3-6) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال [3.14 – 4.20]، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص بأن هذه المجموعة من المعايير مطبقة من طرف محافظي الحسابات.

التحليل الجزئي:

من خلال الجدول (3-9) نلاحظ أن:

-الفقرة رقم 01 والتي تترجم مدى تطبيق محافظ الحسابات للمعيار الجزائري للتدقيق رقم (300) " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.23 وانحراف معياري يقدر بـ 0.43، وبدرجة موافقة مرتفعة جدا، مما يفسر التقيد الصارم لمحافظي الحسابات بمهام التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

– ثم تليها الفقرة رقم 02 والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات بالمعيار رقم (500) " العناصر المقنعة " بمتوسط حسابي مقداره 4 وانحراف معياري يقدر بـ 00، وبدرجة موافقة مرتفعة، وهذا يدل على أن محافظي الحسابات يستندون في إبداء آرائهم على العناصر المقنعة، مما يفسر تطبيق هذا المعيار على أرض الواقع.

-ثم تليها الفقرة رقم 01 والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات بالمعيار رقم (510) " الإجراءات التحليلية " بمتوسط حسابي مقداره 3.36 وانحراف معياري يقدر بـ 0.66، وبدرجة موافقة متوسطة، مما يدل على وجود تباين في تطبيق هذا المعيار من محافظ حسابات إلى آخر، وبصفة عامة فإن هذا المعيار مطبق على أرض الواقع.

– ثم تليها الفقرة رقم 02 والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات بالمعيار رقم (570) " استمرارية الاستغلال "بمتوسط حسابي مقداره 2.96 وانحراف معياري يقدر بـ 0.71، وبدرجة موافقة متوسطة، مما يدل على وجود تباين في تطبيق هذا المعيار من محافظ حسابات إلى آخر، وبصفة عامة فإن هذا المعيار مطبق على أرض الواقع.

الجدول رقم (3-10) القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ" سبتمبر 2018"

رقم العبارة	العبارة	مستويات الموافقة: موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
01	يتشكل ملف التدقيق من الوثائق الكافية والملائمة للعناصر المقنعة لدعم تقرير المدقق.	01	29	00	00	00	4.03	0.18	2	مرتفعة
02	يجب على محافظالحسابات التدقيق في المحزونات،لقضاياوالنزاعات التي تلزم الكيان، لاعتباراتها الخاصة.	11	18	01	00	00	4.33	0.54	1	مرتفعة جدا
03	يمكن للمدقق الاستعانة في التدقيق بالسبر الإحصائي وغير الإحصائي	00	18	04	08	00	3.33	0.88	3	متوسطة
04	يجب التدقيق في التقديرات المحاسبية للمؤسسة لتميزها بعدم اليقين	00	16	02	12	00	3.13	0.97	4	متوسطة
المجموعة الرابعة: المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018							**3.71**	**0.64**	**مرتفعة**	

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

التحليل الكلي:

من خلال الجدول (3-10) نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمجموعة الرابعة من المعايير الصادرة في 24 سبتمر 2018 والمتعلقة (بمدى استعانة محافظ الحسابات بهاته المعايير في أداء مهام التدقيق) يقدر بـ 3.71 بانحراف معياري مقدر بـ 0.64 وبالنظر إلى الجدول (3-6) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال [3.14 – 4.20]، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وعليه نستخلص بأن هذه المجموعة من المعايير مطبقة من طرف محافظي الحسابات.

التحليل الجزئي:

من خلال الجدول (3-10) نلاحظ أن:

-الفقرة رقم 02 والتي تترجم مدى تطبيق محافظ الحسابات للمعيار الجزائري للتدقيق رقم (501) " العناصر المقنعة –اعتبارات " احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.33 وانحراف معياري يقدر بـ 0.54، وبدرجة موافقة مرتفعة، مما يفسر أن محافظي الحسابات يولون اهتمامات خاصة بالمخزونات والقضايا والمنازعات في المؤسسات التي يتولون مهام التدقيق فيها نظرا لتأثير هذه الأخيرة على الكشوف المالية وبالتالي على رأي المحافظ.

- ثم تليها الفقرة رقم 01 والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات بالمعيار رقم (230) " وثائق التدقيق " بمتوسط حسابي مقداره 4.03 وانحراف معياري يقدر بـ 0.18، وبدرجة موافقة مرتفعة، وهذا يدل على أن محافظي الحسابات يوثقون كل عمليات وإجراءات التدقيق لما لهذه العملية من تنظيم للعمل وحفظ لمصالح (المحافظ، المؤسسة والأطراف المتعاملة معها)، وحماية كذلك لحقوقهم وتأكيدا على قيامهم بواجباتهم كل فيما يخصه، ومنه فإن محافظي الحسابات يطبقون هذا المعيار على أرض الواقع.

-ثم تليها الفقرة رقم 03 والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات بالمعيار رقم (530) " السبر في التدقيق"بمتوسط حسابي مقداره 3.33 وانحراف معياري يقدر بـ 0.88، وبدرجة موافقة متوسطة، وللتفصيل أكثر نلاحظ أن عدد تكرارا ت المستجوبين بدرجة موافق بلغت 18، وبلغ تكرار المحايدين 4 بينما عدد تكرارات بدرجة غير موافق بلغت 8، مما يفسر تباين في تطبيق هذا المعيار من محافظ حسابات إلى آخر من مجموع محافظي الحسابات الذين يشكلون عينة الدراسة، وهذا يعود إلى أسلوب وطريقة عمل كل محافظ حسابات فمنهم من يأخذ بأسلوب العينات ومنهم من يأخذ بأسلوب السبر وهذا طبعا حسب

خصوصية كل جانب من جوانب موضوع التدقيق، وبصفة عامة فإن هذا المعيار مطبق أيضا على أرض الواقع.

-ثم تليها الفقرة رقم 04 والتي تترجم مدى تطبيق محافظي الحسابات بالمعيار رقم (540) " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها " بمتوسط حسابي مقداره 3.13 وانحراف معياري يقدر بـ 0.97، وبدرجة موافقة متوسطة، وللتفصيل أكثر نلاحظ أن عدد تكرارات المستجوبين بدرجة موافق بلغت 16، وبلغ تكرار المحايدين 02 بينما عدد تكرارات بدرجة غير موافق بلغت 12، مما يفسر تباين في تطبيق هذا المعيار من محافظ حسابات إلى آخر من مجموع محافظي الحسابات الذين يشكلون عينة الدراسة، وهذا يعود إلى حجم وطبيعة المؤسسة التي يتولى محافظ الحسابات التدقيق فيها، حيث ومن خلال عملية توزيعنا للاستمارات أكد لنا السادة محافظي الحسابات أن هذا المعيار يطبق أكثر المؤسسات الاقتصادية العمومية مقارنة بالمؤسسات الخاصة، وبصفة عامة فإن هذا المعيار مطبق أيضا على أرض الواقع.

الجدول رقم (3-11) القياس الإحصائي لاستجابات أفراد العينة لـ"صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية "

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
		مستويات الموافقة								
01	هناك قلة أو انعدامتنظيم ملتقيات وندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة	05	24	00	01	00	4.10	0.54	5	مرتفعة
02	قلة أو انعدام المشاركة في حالة تنظيم ملتقيات وندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر بصفة عامة	03	24	00	03	00	3.90	0.71	10	مرتفعة
03	غياب تنظيم دوارات تكوينية لمحافظي الحسابات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية	05	25	00	00	00	4.10	0.37	4	مرتفعة
04	عدم تفعيل آلية الرقابة القانونية على أعمال محافظ الحسابات	08	22	00	00	00	4.42	0.44	2	مرتفعة جدا
05	غياب ثقافة تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات الخاصة	13	17	00	00	00	4.43	0.50	1	مرتفعة جدا

06	عدم تفعيل آلية الرقابة على المؤسسات بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات	11	19	00	00	00	4.36	0.49	3	مرتفعة جدا
07	هناك ممارسين غير قانونيين لمهنة محافظ الحسابات	06	18	06	00	00	4	0.75	9	مرتفعة
08	قلة أو غياب النصوص التنظيمية التي تفسر القانون	00	13	10	01	06	3.80	0.80	12	مرتفعة
09	غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات	05	16	06	00	00	3.86	0.68	11	مرتفعة
10	نقص نوعية التكوين على مستوى الجامعات وبالأخص الجانب التطبيقي	05	22	03	00	00	4.06	0.52	7	مرتفعة
11	البطء في إصدار معايير التدقيق الجزائرية	05	22	00	00	03	04	0.45	8	مرتفعة
12	عدم استقلالية الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات	03	00	00	22	05	2.13	1.04	14	منخفضة
13	عدم تحديد سلم لأتعاب محافظي الحسابات	05	24	00	01	00	4.1	0.54	6	مرتفعة
14	مركزية التسيير والإشراف على مهنة محافظ الحسابات	03	04	23	00	00	3.33	0.66	13	متوسطة
المحور الثاني صعوبات تطبيق معايير التدقيق الجزائية							3.89	0.52	**مرتفعة**	

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (3−11) أن المتوسط الحسابي العام لـ (ال صعوبات التي تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية) يقدر بـ 3.89 بانحراف معياري مقدر بـ 0.52 وبالنظر إلى الجدول (3−6) المتعلق بتصنيف المتوسطات الحسابية حسب سلم ليكارت الخماسي فإن هذا المقدار يقع في المجال [3.14 − 4.20]، مما يعني أن درجة الموافقة مرتفعة، وبالتمعن في الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية فقراته نالت درجة موافقة مرتفعة ومرتفعة جدا باستثناء الفقرة رقم 12 فإن درجة موافقة المستجوبين فيها منخفضة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 2.13 وانحراف معياري يقدر بـ 1.04 مما يدل على عدم موافقة أغلب المستجوبين على هذه الفقرة والمتمثلة في أنه من بين الصعوبات التي تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات يعود إلى عدم استقلالية الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات.

إذا ما يمكن استخلاصه هنا هو إجماع المستجوبين حول الصعوبات المقترحة والتي تحول دون تطبيق معايير التدقيق الجزائرية

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

عندما نقبل الفرضية المبدئية فإننا نقبلها بنسبة دقة 95% وتسمى مستويات الثقة Significance Levels(Sig) أي يوجد نسبة خطأ معين في قبولنا للفرضية المبدئية بمعنى أننا نقبل صحة الفرضية المبدئية وهي خاطئة وهذا الخطأ هو الخطأ α ويسمى مستوى المعنوية، أي إذا كان مستوى الثقة 95% ($1-\alpha$) فان مستوى المعنوية α تساوي 5% وهي عبارة عن مساحة منطقة تحت منحنى التوزيع تمثل منطقة الرفض وتكون إما على صورة ذيل واحد جهة اليمين أو اليسار أو ذيلين متساويين في المساحة واحد جهة اليمين والثاني جهة اليسار.

إذن عندما يكون مستوى الدلالة α أقل من 0.05 يعني أن العبارة دالة إحصائيا ومنه صحة قبول الفرضية.

أما إذا كان مستوى الدلالة α أكثر أو يساوي 0.05 يعني أن العبارة غير دالة إحصائيا ومنه نرفض قبول الفرضية.

أولا: اختبار الفرضية الأولى

الجدول رقم (3-12): اختبار الفرضية الأولى باستعمال T-Test

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	احراف المعياري	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig
يستعين محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر وغير إقراري	3.74	0.406	9.12	29	0.01

المصدر:إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

نلاحظ من الجدول رقم (3-12) أن مستوى الدلالة α عند مستوى 0.01.

وحسب اختبار t-test للعينة الأحادية حول " استعانة محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر وغير إقراري "، نلاحظ أن مستوى دلالة العبارة يقل عن 0,05، هذا يعني أن الاختبار دال إحصائيا وأن كل أفراد العينة متفقون في الإجابة على أسئلة الفرضية مما يؤكد لنا صحة قبول الفرضية.

ومنه نصل إلى صحة وقبول فرضيتنا الأولى والتي مفادها أنه :

يستعين محافظ الحسابات بشكل غير مباشر وغير إقراري بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA).

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم (3-13): اختبار الفرضية الثانية باستعمال T-Test

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig
هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية	**3.89**	**0.52**	**9.40**	**29**	**0.00**

المصدر:إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل "SPSS"

نلاحظ من الجدول رقم (3-13) أن مستوى الدلالة α عند مستوى 0.00.

وحسب اختبار t-test للعينة الأحادية حول " هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية "، نلاحظ أن مستوى دلالة العبارة يقل من 0,05، هذا يعني أن الاختبار دال إحصائيا وأن كل أفراد العينة متفقون في الإجابة على أسئلة الفرضية مما يؤكد لنا صحة قبول الفرضية.

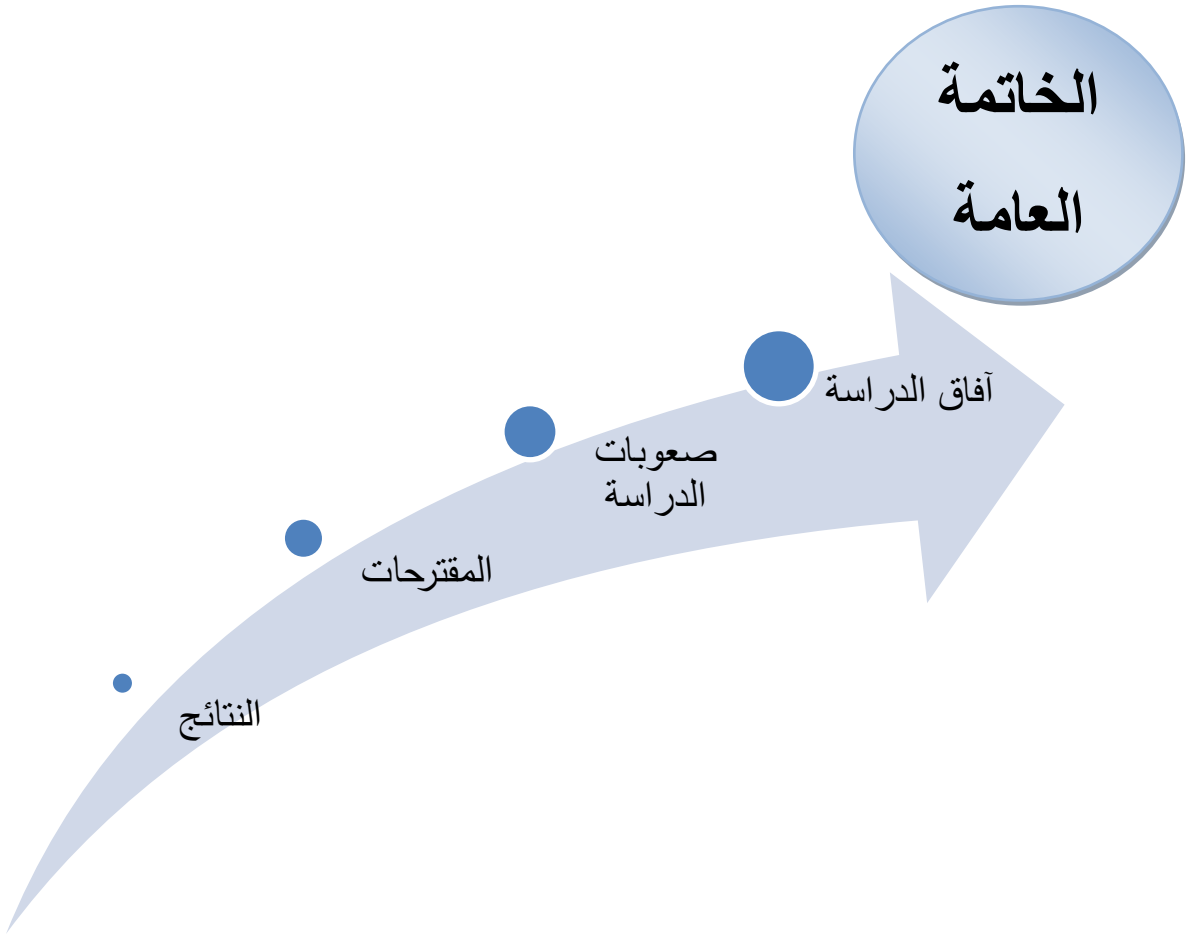
ومنه نصل إلى صحة وقبول فرضيتنا الثانية والتي مفادها أنه :

هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية (NAA).

خلاصة الفصل:

من خلال ما عرضناه خلال فقرات هذا الفصل التطبيقي من بيانات وتحليلات للإجابات المتحصل عليها بخصوص العبارات التي تضمنتها محاور الاستبيان، ومن خلال اختبارنا للفرضيتان، اللتان صغناهما في بداية هذا الفصل ، توصلنا إلى أن:

- محافظي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر وغير إقراري وهذا راجع إلى عدم وجود هيئات رقابية ميدانية تكفل التطبيق الرسمي والمباشر لهاته المعايير، بالإضافة إلى غياب بعض النصوص التنظيمية المفسرة لمعايير التدقيق وكذا غياب ثقافة طلب خدمة محافظ الحسابات من طرف المؤسسات ولا سيما الخاصة منها.
- كما أن محافظ الحسابات يواجه صعوبات على أرض الواقع محاولا التغلب عليها بالخبرات المتراكمة.


الخاتمة العامة
آفاق الدراسة
صعوبات الدراسة
المقترحات
النتائج

خاتمة:

إن مهنة التدقيق المحاسبي (محافظة الحسابات) كما هي عليها الآن أضحت تتصدر اهتمام كثير من الباحثين والهيئات المحاسبية الدولية والإقليمية، واهتمام الحكومات والدول المتقدمة والنامية على حد سواء نظرا لمركزها في كثير من المعضلات المالية العالمية وكذا تسببها في إيجاد حلول لها أيضا من خلال تظافر جهود الفاعلين في إرساء قواعد ومعايير دقيقة وواضحة للاستئناس والعمل بها.

وانطلاقا من هذا هدفت دراستنا هاته " مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية " إلى الوقوف على مدى استعانة محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA)، حيث تناولت الدراسة شقين متكاملان الأول نظري والآخر تطبيقي، والتي من خلالها توصلنا إلى النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات ونتائج عامة واقتراحات وآفاق للدراسة نوردها في الآتي:

أولا: النتائج المتوصل إليها

- ✓ أهمية وضرورة العمل بمعايير التدقيق من طرف محافظ الحسابات على اعتبار أنها تمثل له الإطار العام والدليل المعين له للتغلب على صعوبات المهنة وتجنبه الوقوع في الأخطاء وما يترتب عنها من المسائلات قانونية.
- ✓ يساهم محافظ الحسابات في تطوير معايير التدقيق من خلال التعامل معها واكتشاف جوانب النقص فيها.
- ✓ إن سعي الجزائر إلى مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي فيما يتعلق بمهنة التدقيق، وتبني معايير التدقيق الدولية بات يلوح في الأفق من خلال الإصدارات المتتالية لمعايير التدقيق الجزائرية والتي عمدت إليها الجزائر في الآونة الأخيرة.
- ✓ كما وأنه من خلال الدراسة الميدانية خلصنا إلى أن محافظي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق الجزائرية خلال تنفيذ مهام التدقيق بالرغم من تواجد بعض الصعوبات التي استطاعوا التعامل معها.
- ✓ إن الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات كفيل بإنتاج معلومات مالية عالية المصداقية، وبالتالي توفير جو ملائم للمستثمر الأجنبي.

ثانيا: المقترحات

نود أن نركز بمقترحاتنا هاته على بعض النقاط الهامة جدا والتي استخلصناها وعشناها خلال رحلتنا البحثية، منها ما هي بشرية وتخص العلاقات الإنسانية والمهنية بين أعضاء المهنة الواحدة ومنها ما هي تنظيمية تخص الهيئات المشرفة على المهنة، وتتمثل في الآتي:

- ✓ ضرورة تعاضد وتآزر محافظي الحسابات فيما بينهم وتقاسم وتبادل الخبرات للنهوض بالمهنة إلى مستويات راقية نضاهي فيها المستويات العالمية.
- ✓ ضرورة تفعيل آليات الرقابة على محافظي الحسابات بهدف الالتزام الكامل بتطبيق المعايير.
- ✓ ضرورة تفعيل آليات الرقابة وتشديدها على المؤسسات المعنية بخدمات محافظي الحسابات لا سيما منها المؤسسات الخاصة.
- ✓ إلزامية حضور محافظي الحسابات للدورات التكوينية والملتقيات المنظمة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).
- ✓ ضرورة القضاء على محافظي الحسابات الفعليين (غير القانونين) وترك المجال لمحافظي الحسابات القانونيين وهذا بتفعيل آلية رقابية كفيلة لتطبيق المادة 22 من القانون 10-01 في شقها الذي ينص على أن " محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس ...باسمه الخاص ...".
- ✓ تفعيل التكوين المستمر القائم على فكرة " بداية من هذا اليوم "Depuis ce jour là " عند إصدار أي معيار جديد أو إلغاء العمل بمعيار قديم.
- ✓ ضرورة إصدار النصوص التنظيمية المفسرة للقوانين بالموازاة مع صدور هاته الأخيرة.
- ✓ الإسراع في استكمال إصدار باقي معايير التدقيق الجزائرية بما يتماشى ومعايير التدقيق الدولية الموجودة.
- ✓ الربط والتكامل والتوازن بين الدراسات الجامعية النظرية والدراسات التطبيقية العملية بخصوص التخصصات التي لها علاقة بمهنة محافظة الحسابات.
- ✓ ضرورة اعتماد محافظي الحسابات على التكوين الذاتي، لتنمية مهاراتهم ومعارفهم بمختلف العلوم.

ثالثا: صعوبات البحث

✓ صعوبة التواصل مع السادة محافظي الحسابات خاصة عبر الأنترنت (البريد الإلكتروني المدون في الجدول).

✓ نظرا لحداثة الموضوع واجهنا مشكلة قلة المراجع خاصة في جانبها التطبيقي.

✓ عدم إيلاء أهمية للإجابة على الاستبيانات تحججا من طرف أصحابها بكثرة الالتزامات وضيق الوقت.

رابعا: آفاق الدراسة

من خلال بحثنا هذا نقترح كآفاق للدراسة ما يلي:

✓ دراسة حالة ميدانية لكل معيار على حدى بداية من جانبه النظري إلى جانبه التطبيقي.

تحت عنوان " معيار التدقيق الجزائري رقم ... من النظري إلى التطبيقي "

✓ دراسة تشخيصية للصعوبات التي يواجهها محافظ الحسابات في تطبيق كل معيار من معايير التدقيق الجزائرية.

تحت عنوان (مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق المعيار رقم ..."المشاكل والحلول").

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع:

أ-الكتب:

1. أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات – مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية – ط 1، دار وائل، عمان، 2015.

2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد المتقدم، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

3. أمين السرايا أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2009.

4. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية – دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 1999 /2000.

5. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير التدقيق، الجزء 2، تخطيط وأداء عملية التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

6. عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر، 2007.

7. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2001.

8. محمد التهامي، طواهر مسعود صديقي، التدقيق وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

9. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

10. علي معطي الله، حسينة شريخ ، **عن المهن الحرة، مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية، ط 01، دار هومة، الجزائر، 2006.

ب-المقالات والرسائل الجامعية:

عميرش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 01، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017.

11. بهلولي نور الهدى ، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017.

12. زوهري جليلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة المحاسبة في الجزائر، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 4، ديسمبر 2015.

13. شريقي عمر، التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة العدد 2016/01.

14. صديقي مسعود، براق محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08 و09 مارس2005.

ج-القوانين والمراسيم التنفيذية:

15. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارةالمالية.

16. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011.

17. مرسوم رقم 173/70 مؤرخ في 1970/11/16 يتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 97، سنة 1970.

18. مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 11، 2011.

19. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم.

20. القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 10، سنة 1980.

21. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلقبمهنةالخبيرالمحاسبيومحافظالحساباتوالمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، سنة 1991.

22. مقرر رقم 150المؤرخ في 2016/10/11، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية.

23. مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن معايير التدقيق الجزائرية، الصادر عن وزارة المالية.

24. مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية الصادر عن وزارة المالية.

25. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010.

26. المرسوم التنفيذي 11-24 المتضمن تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد سيره على أنه يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7، 2011.

د-المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

27. Alain Mikol; les audits Financiers; comprendre les mécanismes ducontrôle légale; édition d'organisation; Paris; 1999.

28. Allel Hamini ; l'Audit Comptable & Financier ; Berti Edition ; 1er Ed ; Alger ; 2001 / 2002.

29. Bernard Germond; Audit Financière; Guide pour l'Audit de l'information Financier des enterprises; 1ere edition; Paris; 1991 .

30. Boccon – Gibod Sylvain ; Vilmint Eric ; La boite à outils de l'auditeur Financières ; 2eme édition ; DUNOD ; France ; 2017.

31. Khalassi Redha , Précis d'audit fiscal de l'entreprise , Berti Edition , Alger , 2013.

المواقع الإلكترونية:

32. CNCC . IRE . CSOEC ;Normes International (ISA_{520}) : Procédure Analytiques ; Juin 2012 ; Disponible sur le Site : http : // WWW . cncc . Fr / …./ isa_{520}/isa_{520} . juin 2012 . pdf ; Consultée le (10/06/2019) .

33. IFAC ; IAASB ; Handbook ; Auditing ; USA ; Objective and General Principales Governing an audit of financial statement ; IAASB ; NEW YORK ; USA ; http//Iaasb.org.

الملاحق

وزارة التعليم العـــــالي والبحث العلـــــــــمي
جامعـــــة محمد بوضياف محمد بالمسيلـــــة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم الماليـــــة والمحاسبـــــــــة
تخصص محاسبـــة وتدقيـــــــق

إستمارة إستبيان موجهة للسادة محافظي الحسابات

تحية عطرة ومباركة .....وبعد

في إطار تحضير مذكرة التحرج المندرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق والمعنونة بـ " **مهنة محافظ الحسابات بين الواقع والإلتزام بمعايير التدقيق الجزائرية** " ، يشرفنا أن نضع بين أيدي شخصكم الموقر هذا الإستبيان أملا فيكم التفضل علينا وتخصيص بعضا من وقتكم ، للمساهمة في إنجاز وإنجاح هذه الدراسة الميدانية الهادفة إلى معرفة مدى إلتزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على أرض الواقع .

نعلمكم بأن هذا الإستبيان موجه خصيصا لأغراض بحثية بحتة ، ولا يشار فيه إلى أية معلومات شحصية ، وأنه محاط بالسرية التامة ، كما نعلمكم أن نتائج البحث ستكون جاهزة وفي متناولكم متى طلبتموها .

نشكر لكم تعاونكم الصادق ونثمن مجهوداتكم ووقتكم الذي منحتموه لنا وجزاكم الله عنا أحسن جزاء ودمتم في خدمة العلم والبحث العلمي .

من إعداد الطالبين :
بوحتـــــــــه علي
زعيتر خير الديـــن

إشراف :
الأستاذ : ح . محمودي

2019/2018

الجزء الأول : معلومات عامة عن المبحوثين :

1 –العمر : أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

2 –المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐

3 –الخبرة المهنية : أقل من 05 سنوات ☐ من 06 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

الجزء الثاني :

المحور الأول : هل يستعين محافظ الحسابات في أداء مهامه بمعايير التدقيق الجزائرية ؟

المجموعة الأولى من المعايير الصادرة في 04 فيفري 2016

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تدون أحكام التدقيق في " رسالة المهمة " التي تمضى من طرف المدقق والكيان .					
يرسل محافظ الحسابات طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية من أجل مصداقية أكثر للمعلومات المقدمة له .					
يقوم الكيان بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك .					
تقديم الكيان تصريحات كتابية للمدقق تأكيد لقيام هذا الأخير بمسؤولياته على أكمل وجه .					

المجموعة الثانية : المعايير الصادرة في 11 أكتوبر 2016

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
وضع المدقق لخطة ملائمة في بداية عملية التدقيق ضروري للوصول إلى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته .					
يعتمد المدقق في إبداء رأيه على العناصر المقنعة المجمعة					
يجمع المدقق كل العناصر المقنعة بخصوص التأكد من صحة وسلامة نقل الأرصدة الإفتتاحية وأنها لا تحتوي على إختلالات من شأنها التأثير على الكشوف المالية للسنة الجارية					
يبدي المدقق رأيه حول الكشوف المالية المعدة على أساس تقييم النتائج المستخرجة من العناصر المقنعة .					

المجموعة الثالثة : المعايير الصادرة في 15 مارس 2017

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يضع المدقق إجراءات تحليلية قريبة من نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية .					
عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق حول عدم اليقين لإستمرارية الإستغلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الإستمرارية					
يدرج المدقق الخارجي في وثائق التدقيق النتائج المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي في حالة إستغلالها					
يتحمل المدقق كامل مسؤولياته عند الإستعانة بخبير عينه في مجال آخر غير المحاسبة سواء أشار إليه في تقريره أم لا					

المجموعة الرابعة : المعايير الصادرة في 24 سبتمبر 2018

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يتشكل ملف التدقيق من الوثائق الكافية والملائمة للعناصر المقتعة لدعم تقرير المدقق .					
يجب على محافظ الحسابات الندقيق في المخزونات ،القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ، لإعتباراتها الخاصة .					
يمكن للمدقق الإستعانة في التدقيق بالسبر الإحصائي وغير الإحصائي					
يجب التدقيق في التقديرات المحاسبية للمؤسسة لتميزها بعدم اليقين					

المحور الثاني : هل توجد هناك صعوبات تحول دون تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية ؟

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
هناك قلة أو إنعدام تنظيم ملتقيات وندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة					
قلة أو إنعدام المشاركة في حالة تنظيم ملتقيات وندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر بصفة عامة					
غياب تنظيم دوارات تكوينية لمحافظي الحسابات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية					
عدم تفعيل آلية الرقابة القانونية على أعمال محافظ الحسابات					
غياب ثقافة تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات الخاصة					
عدم تفعيل آلية الرقابة على المؤسسات بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات					
هناك ممارسين غير قانونيين لمهنة محافظ الحسابات					
قلة أو غياب النصوص التنظيمية التي تفسر القانون					
غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات					
نقص نوعية التكوين على مستوى الجامعات وبالأخص الجانب التطبيقي					
البطء في إصدار معايير التدقيق الجزائرية					
عدم إستقلالية الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات					
عدم تحديد سلم لأتعاب محافظي الحسابات					
مركزية التسيير والإشراف على مهنة محافظ الحسابات					

في حال وجود صعوبات أخرى نتشرف بذكرها :

1 - .....

2 - .....

3 - .....

```
GET
  FILE='C:\Users\salah\Desktop\1_مالية_ماستر\مصحح 2 ماستر.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=C1 C2 C3 C4
  /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MAXIMUM MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

[Jeu_de_données1] C:\Users\salah\Desktop\مصحح 2 ماستر\1_مالية_ماستر.sav

Statistiques

		في التدقيق أحكام تدون " المهمة رسالة " التي تمضى من طرف المدقق والكيان .	محافظ يرسل الحسابات طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية من أجل مصداقية أكثر للمعلومات المقدمة له .	بإعلام الكيان يقوم المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك .	تصريحات الكيان تقديم كتابية للمدقق تأكيد لقيام هذا الأخير بمسؤولياته على أكمل وجه .
N	Valide	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		3.8667	4.0000	4.0000	4.0000
Ecart type		.50742	.00000	.00000	.00000
Minimum		2.00	4.00	4.00	4.00
Maximum		5.00	4.00	4.00	4.00

Table de fréquences

تدون أحكام التدقيق في " رسالة المهمة " التي تمضى من طرف المدقق والكيان .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	3	10.0	10.0	13.3
	موافق	25	83.3	83.3	96.7
	بشدة موافق	1	3.3	3.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

يرسل محافظ الحسابات طلبات تأكيدات خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية من أجل مصداقية أكثر للمعلومات المقدمة له .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	100.0	100.0	100.0

يقوم الكيان بإعلام المدقق عن الأحداث اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	100.0	100.0	100.0

تقديم الكيان تصريحات كتابية للمدقق تأكيد لقيام هذا الأخير بمسؤولياته على أكمل وجه .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	100.0	100.0	100.0

```
GET
  FILE='C:\Users\salah\Desktop\1_ماستر مالية\مصحح\ماستر 2 .sav'.

>Avertissement n° 67.  Nom de la commande : GET FILE
>Le document est déjà en cours d'utilisation par un autre utilisateur ou
>processus.  Si vous apportez des modifications au document, elle pourraient
>remplacer des modifications apportées par d'autres utilisateurs ou ceux-ci
>pourraient écraser les votres.
>Fichier C:\Users\salah\Desktop\1_ماستر مالية\مصحح\ماستر 2 .sav ouvert
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=C5 C6 C7 C8
  /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MAXIMUM MEAN MEDIAN SUM
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

[Jeu_de_données1] C:\Users\salah\Desktop\مصحح\ماستر 2\1_ماستر مالية.sav

Statistiques

		لخطة المدقق وضع ملائمة في بداية عملية التدقيق ضروري للوصول إلى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته .	إبداء في المدقق يعتمد رأيه على العناصر المقنعة المجمعة	كل المدقق يجمع العناصر المقنعة بخصوص التأكد من صحة وسلامة نقل الأرصدة الإفتتاحية	حول رأيه المدقق يبدي الكشوف المالية المعدة على أساس تقييم النتائج المستخرجة من العناصر المقنعة .
N	Valide	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		4.2333	4.0000	3.5667	3.8000
Médiane		4.0000	4.0000	4.0000	4.0000
Ecart type		.43018	.00000	.56832	.71438
Minimum		4.00	4.00	2.00	2.00
Maximum		5.00	4.00	4.00	5.00
Somme		127.00	120.00	107.00	114.00

Table de fréquences

وضع المدقق لخطة ملائمة في بداية عملية التدقيق ضروري للوصول إلى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	23	76.7	76.7	76.7
	بشدة موافق	7	23.3	23.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

يعتمد المدقق في إبداء رأيه على العناصر المقنعة المجمعة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	100.0	100.0	100.0

يجمع المدقق كل العناصر المقنعة بخصوص التأكد من صحة وسلامة نقل الأرصدة الإفتتاحية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	11	36.7	36.7	40.0
	موافق	18	60.0	60.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

يبدي المدقق رأيه حول الكشوف المالية المعدة على أساس تقييم النتائج المستخرجة من العناصر المقنعة .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	5	16.7	16.7	23.3
	موافق	20	66.7	66.7	90.0
	بشدة موافق	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=C9 C10 C11 C12
  /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MAXIMUM MEAN MEDIAN SUM
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Statistiques

		إجراءات المدقق يضع تحليلية قريبة من نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية .	ملاحظة أية وجود عدم في تقرير المدقق حول عدم اليقين لإستمرارية الإستغلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الإستمرارية	الخارجي المدقق يدرج في وثائق التدقيق النتائج المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي في حالة إستغلالها	كامل المدقق يتحمل مسؤولياته عند الإستعانة بخبير عينه في مجال آخر غير المحاسبة سواء أشار إليه في تقريره أم لا
N	Valide	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		3.3667	2.9667	3.4333	3.9667
Médiane		3.0000	3.0000	4.0000	4.0000
Ecart type		.66868	.71840	.72793	.18257
Minimum		2.00	2.00	2.00	3.00
Maximum		4.00	4.00	4.00	4.00
Somme		101.00	89.00	103.00	119.00

Table de fréquences

يضع المدقق إجراءات تحليلية قريبة من نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	3	10.0	10.0	10.0
	محايد	13	43.3	43.3	53.3
	موافق	14	46.7	46.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق حول عدم اليقين لإستمرارية الإستغلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الإستمرارية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	8	26.7	26.7	26.7
	محايد	15	50.0	50.0	76.7
	موافق	7	23.3	23.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

يدرج المدقق الخارجي في وثائق التدقيق النتائج المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي في حالة إستغلالها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	4	13.3	13.3	13.3
	محايد	9	30.0	30.0	43.3
	موافق	17	56.7	56.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

يتحمل المدقق كامل مسؤولياته عند الإستعانة بخبير عينه في مجال آخر غير المحاسبة سواء أشار إليه في تقريره أم لا

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3.3	3.3	3.3
	موافق	29	96.7	96.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=C17 C18 C19 C20 C21 C22 C23 C24 C25 C26 C27 C28 C29 C30
  /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MAXIMUM MEAN MEDIAN SUM
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Statistiques

		إنعدام أو قلة هناك تنظيم ملتقيات وندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة	المشاركة إنعدام أو قلة في ملتقيات وندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر بصفة عامة	دوارات تنظيم غياب تكوينية لمحافظي الحسابات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية	الرقابة آلية تفعيل عدم القانونية على أعمال محافظ الحسابات	تعيين ثقافة غياب محافظي الحسابات من طرف المؤسسات الخاصة
N	Valide	30	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		4.1000	3.9000	4.1667	4.2667	4.4333
Médiane		4.0000	4.0000	4.0000	4.0000	4.0000
Ecart type		.54772	.71197	.37905	.44978	.50401
Minimum		2.00	2.00	4.00	4.00	4.00
Maximum		5.00	5.00	5.00	5.00	5.00
Somme		123.00	117.00	125.00	128.00	133.00

Statistiques

		الرقابة آلية تفعيل عدم على المؤسسات بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات	غير ممارسين هناك قانونيين لمهنة محافظ الحسابات	غياب أو قلة النصوص التنظيمية التي تفسر القانون	تبادل ثقافة غياب الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات	التكوين نوعية نقص على مستوى الجامعات وبالأخص الجانب التطبيقي
N	Valide	30	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		4.3667	4.0000	3.8000	3.8667	4.0667
Médiane		4.0000	4.0000	4.0000	4.0000	4.0000
Ecart type		.49013	.64327	.80516	.68145	.52083
Minimum		4.00	3.00	2.00	3.00	3.00
Maximum		5.00	5.00	5.00	5.00	5.00
Somme		131.00	120.00	114.00	116.00	122.00

Statistiques

		إصدار في البطء معايير التدقيق الجزائرية	الهيئات إستقلالية عدم المشرفة على مهنة محافظ الحسابات	لأتعاب سلم تحديد عدم محافظي الحسابات	التسيير مركزية والإشراف على مهنة محافظ الحسابات
N	Valide	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		2.1333	4.0000	4.1000	3.3333
Médiane		2.0000	4.0000	4.0000	3.0000
Ecart type		1.04166	.45486	.54772	.66089
Minimum		1.00	2.00	2.00	3.00
Maximum		5.00	5.00	5.00	5.00
Somme		64.00	120.00	123.00	100.00

Table de fréquences

هناك قلة أو إنعدام تنظيم ملتقيات وندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	موافق	24	80.0	80.0	83.3
	بشدة موافق	5	16.7	16.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

قلة أو إنعدام المشاركة في ملتقيات وندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر بصفة عامة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	3	10.0	10.0	10.0
	موافق	24	80.0	80.0	90.0
	بشدة موافق	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

غياب تنظيم دوارات تكوينية لمحافظي الحسابات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	25	83.3	83.3	83.3
	بشدة موافق	5	16.7	16.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

عدم تفعيل آلية الرقابة القانونية على أعمال محافظ الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	22	73.3	73.3	73.3
	دةبش موافق	8	26.7	26.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

غياب ثقافة تعيين محافظي الحسابات من طرف المؤسسات الخاصة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	17	56.7	56.7	56.7
	بشدة موافق	13	43.3	43.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

عدم تفعيل آلية الرقابة على المؤسسات بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	19	63.3	63.3	63.3
	بشدة موافق	11	36.7	36.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

هناك ممارسين غير قانونيين لمهنة محافظ الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	20.0	20.0	20.0
	موافق	18	60.0	60.0	80.0
	بشدة موافق	6	20.0	20.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

قلة أو غياب النصوص التنظيمية التي تفسر القانون

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	10	33.3	33.3	36.7
	موافق	13	43.3	43.3	80.0
	بشدة موافق غير	6	20.0	20.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

غياب ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	9	30.0	30.0	30.0
	موافق	16	53.3	53.3	83.3
	بشدة موافق	5	16.7	16.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

نقص نوعية التكوين على مستوى الجامعات وبالأخص الجانب التطبيقي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	10.0	10.0	10.0
	موافق	22	73.3	73.3	83.3
	بشدة موافق	5	16.7	16.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

البطء في إصدار معايير التدقيق الجزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	16.7	16.7	16.7
	موافق غير	22	73.3	73.3	90.0
	بشدة موافق	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

عدم إستقلالية الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	موافق	27	90.0	90.0	93.3
	بشدة موافق	2	6.7	6.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

عدم تحديد سلم لأتعاب محافظي الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	موافق	24	80.0	80.0	83.3
	بشدة موافق	5	16.7	16.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

مركزية التسيير والإشراف على مهنة محافظ الحسابات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	23	76.7	76.7	76.7
	موافق	4	13.3	13.3	90.0
	بشدة موافق	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=C13 C14 C15 C16
  /STATISTICS=STDDEV MINIMUM MAXIMUM MEAN MEDIAN SUM
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Statistiques

		التدقيق ملف يتشكل من الوثائق الكافية والملائمة للعناصر المقتعة لدعم تقرير المدقق .	محافظ على يجب الحسابات التدقيق في المخزونات ،القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ، لإعتباراتها الخاصة .	الإستعانة للمدقق يمكن في التدقيق بالسبر الإحصائي وغير الإحصائي	في التدقيق يجب التقديرات المحاسبية للمؤسسة لتميزها بعدم اليقين
N	Valide	30	30	30	30
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		4.0333	4.3333	3.3333	3.1333
Médiane		4.0000	4.0000	4.0000	4.0000
Ecart type		.18257	.54667	.88409	.97320
Minimum		4.00	3.00	2.00	2.00
Maximum		5.00	5.00	4.00	4.00
Somme		121.00	130.00	100.00	94.00

Table de fréquences

يتشكل ملف التدقيق من الوثائق الكافية والملائمة للعناصر المقتعة لدعم تقرير المدقق .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	29	96.7	96.7	96.7
	بشدة موافق	1	3.3	3.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

يجب على محافظ الحسابات التدقيق في المخزونات ،القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ، لإعتباراتها الخاصة .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3.3	3.3	3.3
	موافق	18	60.0	60.0	63.3
	بشدة موافق	11	36.7	36.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

يمكن للمدقق الإستعانة في التدقيق بالسبر الإحصائي وغير الإحصائي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	8	26.7	26.7	26.7
	محايد	4	13.3	13.3	40.0
	موافق	18	60.0	60.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

يجب التدقيق في التقديرات المحاسبية للمؤسسة لتميزها بعدم اليقين

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	12	40.0	40.0	40.0
	محايد	2	6.7	6.7	46.7
	موافق	16	53.3	53.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 C11 C12 C13 C14 C15 C16
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المهمة رسالة " في التدقيق أحكام تدون والكيان المدقق طرف من تمضى التي " .	30	3.8667	.50742	.09264
تأكيدات طلبات الحسابات محافظ يرسل خارجية للغير بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية من أجل مصداقية أكثر للمعلومات المقدمة له .	30	4.0000	.00000[a]	.00000
الأحداث عن المدقق بإعلام الكيان يقوم اللاحقة من أجل تعديل التقرير إن لزم الأمر ذلك .	30	4.0000	.00000[a]	.00000
للمدقق كتابية تصريحات الكيان تقديم تأكيد لقيام هذا الأخير بمسؤولياته على أكمل وجه .	30	4.0000	.00000[a]	.00000
بداية في ملائمة لخطة المدقق وضع عملية التدقيق ضروري للوصول إلى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته .	30	4.2333	.43018	.07854
على رأيه إبداء في المدقق يعتمد العناصر المقنعة المجمعة	30	4.0000	.00000[a]	.00000
المقنعة العناصر كل المدقق يجمع بخصوص التأكد من صحة وسلامة نقل الأرصدة الإفتتاحية	30	3.5667	.56832	.10376
المالية الكشوف حول رأيه المدقق يبدي المعدة على أساس تقييم النتائج المستخرجة من العناصر المقنعة .	30	3.8000	.71438	.13043
من قريبة تحليلية إجراءات المدقق يضع نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية .	30	3.3667	.66868	.12208
تقرير في ملاحظة أية وجود عدم المدقق حول عدم اليقين لإستمرارية الإستغلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الإستمرارية	30	2.9667	.71840	.13116

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
وثائق في الخارجي المدقق يدرج التدقيق النتائج المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي في حالة إستغلالها	30	3.4333	.72793	.13290
عند مسؤولياته كامل المدقق يتحمل الإستعانة بخبير عينه في مجال آخر غير المحاسبة سواء أشار إليه في تقريره أم لا	30	3.9667	.18257	.03333
الكافية الوثائق من التدقيق ملف يتشكل والملائمة للعناصر المقتعة لدعم تقرير المدقق .	30	4.0333	.18257	.03333
في الندقيق الحسابات محافظ على يجب المخزونات ،القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ، لإعتباراتها الخاصة .	30	4.3333	.54667	.09981
التدقيق في الإستعانة للمدقق يمكن بالسبر الإحصائي وغير الإحصائي	30	3.3333	.88409	.16141
المحاسبية التقديرات في التدقيق يجب للمؤسسة لتميزها بعدم اليقين	30	3.1333	.97320	.17768

a. t ne peut pas être calculé, car l'écart type est nul.

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la Inférieur
المهمة رسالة " في التدقيق أحكام تدون والكيان المدقق طرف من تمضى التي " .	9.355	29	.000	.86667	.6772
بداية في ملائمة لخطة المدقق وضع عملية التدقيق ضروري للوصول إلى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته .	15.703	29	.000	1.23333	1.0727
المقنعة العناصر كل المدقق يجمع بخصوص التأكد من صحة وسلامة نقل الأرصدة الإفتتاحية	5.461	29	.000	.56667	.3545
المالية الكشوف حول رأيه المدقق يبدي المعدة على أساس تقييم النتائج المستخرجة من العناصر المقنعة .	6.134	29	.000	.80000	.5332

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = .
	Intervalle de confiance de la ..
	Supérieur
المهمة رسالة " في التدقيق أحكام تدون والكيان المدقق طرف من تمضى التي " .	1.0561
بداية في ملائمة لخطة المدقق وضع عملية التدقيق ضروري للوصول إلى نتائج جيدة وكفيلة لتسهيل مهمته .	1.3940
المقنعة العناصر كل المدقق يجمع بخصوص التأكد من صحة وسلامة نقل الأرصدة الإفتتاحية	.7789
المالية الكشوف حول رأيه المدقق يبدي المعدة على أساس تقييم النتائج المستخرجة من العناصر المقنعة .	1.0668

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la Inférieur
من قريبة تحليلية إجراءات المدقق يضع نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية .	3.003	29	.005	.36667	.1170
تقرير في ملاحظة أية وجود عدم المدقق حول عدم اليقين لإستمرارية الإستغلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الإستمرارية	-.254-	29	.801	-.03333-	-.3016-
وثائق في الخارجي المدقق يدرج التدقيق النتائج المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي في حالة إستغلالها	3.261	29	.003	.43333	.1615
عند مسؤولياته كامل المدقق يتحمل الإستعانة بخبير عينه في مجال آخر غير المحاسبة سواء أشار إليه في تقريره أم لا	29.000	29	.000	.96667	.8985
الكافية الوثائق من التدقيق ملف يتشكل والملائمة للعناصر المقتعة لدعم تقرير المدقق .	31.000	29	.000	1.03333	.9652
في الندقيق الحسابات محافظ على يجب المخزونات ،القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ، لإعتباراتها الخاصة .	13.359	29	.000	1.33333	1.1292
التدقيق في الإستعانة للمدقق يمكن بالسبر الإحصائي وغير الإحصائي	2.065	29	.048	.33333	.0032
المحاسبية التقديرات في التدقيق يجب للمؤسسة لتميزها بعدم اليقين	.750	29	.459	.13333	-.2301-

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = .
	Intervalle de confiance de la ..
	Supérieur
من قريبة تحليلية إجراءات المدقق يضع نهاية تاريخ أعمال التدقيق بهدف تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية .	.6164
تقرير في ملاحظة أية وجود عدم المدقق حول عدم اليقين لإستمرارية لإستغلال لا يعتبر كضمان لقدرة الكيان على الإستمرارية	.2349
وثائق في الخارجي المدقق يدرج التدقيق النتائج المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال المدقق الداخلي في حالة إستغلالها	.7051
عند مسؤولياته كامل المدقق يتحمل الإستعانة بخبير عينه في مجال آخر غير المحاسبة سواء أشار إليه في تقريره أم لا	1.0348
الكافية الوثائق من التدقيق ملف يتشكل والملائمة للعناصر المقنعة لدعم تقرير المدقق .	1.1015
في الندقيق الحسابات محافظ على يجب المخزونات ،القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان ، لإعتباراتها الخاصة .	1.5375
التدقيق في الإستعانة للمدقق يمكن بالسبر الإحصائي وغير الإحصائي	.6635
المحاسبية التقديرات في التدقيق يجب للمؤسسة لتميزها بعدم اليقين	.4967

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=C17 C18 C19 C20 C21 C22 C23 C24 C25 C26 C27 C28 C29 C30
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
ملتقيات تنظيم إنعدام أو قلة هناك وندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة	30	4.1000	.54772	.10000
ملتقيات في المشاركة إنعدام أو قلة وندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر بصفة عامة	30	3.9000	.71197	.12999
لمحافظي تكوينية دوارات تنظيم غياب الحسابات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية	30	4.1667	.37905	.06920
على القانونية الرقابة آلية تفعيل عدم أعمال محافظ الحسابات	30	4.2667	.44978	.08212
الحسابات محافظي تعيين ثقافة غياب من طرف المؤسسات الخاصة	30	4.4333	.50401	.09202
المؤسسات على الرقابة آلية تفعيل عدم بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات	30	4.3667	.49013	.08949
لمهنة قانونيين غير ممارسين هناك محافظ الحسابات	30	4.0000	.64327	.11744
التي التنظيمية النصوص غياب أو قلة تفسر القانون	30	3.8000	.80516	.14700
والتجارب الخبرات تبادل ثقافة غياب بين محافظي الحسابات	30	3.8667	.68145	.12441
مستوى على التكوين نوعية نقص الجامعات وبالأخص الجانب التطبيقي	30	4.0667	.52083	.09509
التدقيق معايير إصدار في البطء الجزائرية	30	2.1333	1.04166	.19018
على المشرفة الهيئات إستقلالية عدم مهنة محافظ الحسابات	30	4.0000	.45486	.08305
محافظي لأتعاب سلم تحديد عدم الحسابات	30	4.1000	.54772	.10000
مهنة على والإشراف التسيير مركزية محافظ الحسابات	30	3.3333	.66089	.12066

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la Inférieur
ملتقيات تنظيم إنعدام أو قلة هناك وندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة	11.000	29	.000	1.10000	.8955
ملتقيات في المشاركة إنعدام أو قلة وندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر بصفة عامة	6.924	29	.000	.90000	.6341
لمحافظي تكوينية دورات تنظيم غياب الحسابات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية	16.858	29	.000	1.16667	1.0251
على القانونية الرقابة آلية تفعيل عدم أعمال محافظ الحسابات	15.425	29	.000	1.26667	1.0987
الحسابات محافظي تعيين ثقافة غياب من طرف المؤسسات الخاصة	15.577	29	.000	1.43333	1.2451
المؤسسات على الرقابة آلية تفعيل عدم بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات	15.272	29	.000	1.36667	1.1836
لمهنة قانونيين غير ممارسين هناك محافظ الحسابات	8.515	29	.000	1.00000	.7598
التي التنظيمية النصوص غياب أو قلة تفسر القانون	5.442	29	.000	.80000	.4993
والتجارب الخبرات تبادل ثقافة غياب بين محافظي الحسابات	6.966	29	.000	.86667	.6122
مستوى على التكوين نوعية نقص الجامعات وبالأخص الجانب التطبيقي	11.217	29	.000	1.06667	.8722
التدقيق معايير إصدار في البطء الجزائرية	-4.557-	29	.000	-.86667-	-1.2556-
على المشرفة الهيئات إستقلالية عدم مهنة محافظ الحسابات	12.042	29	.000	1.00000	.8302
محافظي لأتعاب سلم تحديد عدم الحسابات	11.000	29	.000	1.10000	.8955
مهنة على والإشراف التسيير مركزية محافظ الحسابات	2.763	29	.010	.33333	.0866

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = .
	Intervalle de confiance de la ..
	Supérieur
ملتقيات تنظيم إنعدام أو قلة هناك وندوات بخصوص التعريف ووضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة من طرف الجهات المختصة	1.3045
ملتقيات في المشاركة إنعدام أو قلة وندوات لوضع حيز التنفيذ لمعايير التدقيق الجزائرية من طرف ممتهني المحاسبة في الجزائر بصفة عامة	1.1659
لمحافظي تكوينية دوارات تنظيم غياب الحسابات بخصوص معايير التدقيق الجزائرية	1.3082
على القانونية الرقابة آلية تفعيل عدم أعمال محافظ الحسابات	1.4346
الحسابات محافظي تعيين ثقافة غياب من طرف المؤسسات الخاصة	1.6215
المؤسسات على الرقابة آلية تفعيل عدم بخصوص وجوب تعيين محافظي الحسابات	1.5497
لمهنة قانونيين غير ممارسين هناك محافظ الحسابات	1.2402
التي التنظيمية النصوص غياب أو قلة تفسر القانون	1.1007
والتجارب الخبرات تبادل ثقافة غياب بين محافظي الحسابات	1.1211
مستوى على التكوين نوعية نقص الجامعات وبالأخص الجانب التطبيقي	1.2611
التدقيق معايير إصدار في البطء الجزائرية	-.4777-
على المشرفة الهيئات إستقلالية عدم مهنة محافظ الحسابات	1.1698
محافظي لأتعاب سلم تحديد عدم الحسابات	1.3045
مهنة على والإشراف التسيير مركزية محافظ الحسابات	.5801

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى الكشف عن مدى إلتزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية (AAS).

في هذا الإطار ، تم الاستعانة بالمنهج الوصفي والاستدلالي المدعم بالدراسة الميدانية المطبقة للاستبيان على عينة من محافظي الحسابات بمدينتي المسيلة وبرج بوعريريج، وتوصلت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات يستعينون بمعايير التدقيق بشكل غير مباشر وغير إقراري، كما أنهم يواجهون صعوبات في ذلك متعاملين معها بخبراتهم المتراكمة.

وقدمت الدراسة جملة من المقترحات التي تهدف إلى الإرتقاء بمهنة التدقيق إلى المستوى المنشود.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق، مهنة محافظ الحسابات، معايير التدقيق الجزائرية.

Abstract:

The study objective is to explore the extent to which the auditors are committed for applying the Algerian Auditing Standards (AAS).

In this frame, the descriptive and deductive approaches are adopted and supported by an applied case, using questionnaire to a sample of auditors from M'sila and Bordj Bouarreridj cities.

The study has concluded that the auditors use indirectly and non-decisionally the audit standards and facing difficulties in this field, they dealing with them with their accumulated experiences.

Besides, the study has presented a number of proposals aimed at improving the auditing profession to the ambitious level.

Keywords:auditing profession, Auditor's profession, and Algerian-auditing standards.