الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

أثر معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي

ـدراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلةـ

من إعداد:

– فكارشة أيمن حازم

– تعقيلت ياسين

تحت إشراف:

– د/عريوة محاد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
			رئيسا
عريوة محاد	أستاذ محاضر –أ–	جامعة محمد بوضياف بالمسيلة	مشرفا ومقررا
			مناقشا

السنة الجامعية : 2020–2021

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

في الأول الشكر وكل الشكر والفضل لله ﷻ الذي وفقنا وسهل علينا لإتمام عملنا وبلوغ هذه الدرجة والمرتبة، فهو القائل في كتابه الكريم بعد بسم الله الرحمان الرحيم:

﴿فَاذْكُرُونِي أَذْكُرْكُمْ وَاشْكُرُوا لِي وَلَا تَكْفُرُونِ﴾ **سورة البقرة**، الآية: 152. (صدق الله العظيم)

وفي باب ما جاء في الشكر لمن أحسن إليك، عن أبي هريرة ﷺ عن رسول الله ﷺ قال: ﴿مَنْ لَمْ يَشْكُرِ النَّاسَ لَمْ يَشْكُرِ اللَّهَ﴾ (رواه أحمد وأبو داود والبخاري)

فإن من أوجه الكفران بنعمة الله يكون في النكران لنعمة الناس وترك معروفهم علينا .

نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان وكثير العرفان إلى: الأستاذ الفاضل عريوة محاد، أطال الله في عمره وأمده بالصحة والعافية لقبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى نصائحه وإرشاداته القيمة حول هذا الموضوع .

الإهداء

الحمد لله كثيـرا طيبا مباركا فيه الذي بفضله وتمكينه وتقديره قَدَرَنا على إتمام هذا العمل راجين من العلي القدير أن نكون قد وُفقنا فيه بحوله وقوته وإذنه تعالى.

إلى من حبها سعادة ومن حبها عبادة. إلى كل الخير ومعنى الصفاء وتجسيد الجمال ومنبع كامل النور وأقرب من إلى الكمال، إلى من نها عرفت معنى الحُب وكمال الروح وسعادة الإنسان بقلب يسقيه حُبا وفرحا وراحة وسلام.

إلى الحنونة التي لا يكفي في حقها كل الحديث والكلام، الشمس التي تهبني شعاعها حتى يستضيء قمري في سماء الليالي الحالكة، أمي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها. إلى الذي لا يمكن نكران جميله وعظيم قدره، الوالد القدير حفظه الله وكتب له العمر المديد.

إلى إخوتي وأخواتي وأحبتي وأصدقائي وكل من يذكره القلب أقدم هذا العمل، وحَسبي أن يكون لمن عنده فيه حاجةً نافعا، وعند الله أجره لنا رافعًا.

إلى جميع أساتذتنا الكرام ومن أنبتونِ نباتا حسنا أحسن الله لهم وبارك الله فيهم.

وفي الختام أسأل الله لنا التوفيق فيما تحب وترضى وأن يرزقني نعمة الإخلاص والثبات على طريق الصلاح وحسن الخاتمة والثواب.

أيمن حازم.

الإهداء

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا لإتمام هذا البحث العلمي والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة، فالحمد لله حمداً كثيرا .

إلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت قدميها ووقرها في كتابه العظيم، إلى من أفضلها عن نفسي، التي ضحت من أجلي ولم تدخر جهدا في سبيل إسعادي على الدوام، أمي الحبيبة طيب الله ثراها .

نسير في دروب الحياة ويبقى من يسيطر على أذهننا في كل مسلك نسلكه، صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة، الذي لم يبخل عليّ طيلة حياتي، والدي العزيز حفظه الله ورعاه .

أطال الله في عمرهما وأدامهما لي .

إلى إخوتي وأخواتي وجميع من وقفوا معي ونجواري وساعدوني بكل ما يملكون، أقدم لكم هذا العمل وأتمنى أن تحوز على رضاكم.

وفي الختام أسأل الله أن يوفقني وأن تجعل هذا العمل صدقة جارية تنفعني يوم لا ينفع أمام الله شيء إلا من أتاه بقلب سليم.

ياسين.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر، ومعرفة مدى تأثير هذه المعايير على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي، وعرض موجز وموضح لمعايير التدقيق الدولية وكذا عرض تفصيلي مختصر ومحدد للمعايير الجزائرية للتدقيق ودراسة الفرق بينهما، والبحث في واقع التدقيق ومهنة محافظ الحسابات في الجزائر وكذا النظام المحاسبي المالي.

حيث توصلنا إلى أن معايير التدقيق تؤثر بدرجة كبيرة على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي، كون المحافظ ملزم بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية التي تتوافق مع معايير التدقيق الدولية عند قيامه بعملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية، المعايير الجزائرية للتدقيق، مهنة التدقيق، محافظ الحسابات، النظام المحاسبي المالي.

Abstract:

The research at hand aims for showing the role that the standards of auditing plays on the auditing profession in Algeria, with exploring the extent of the impact that these standards have on the auditor performance under the financial accounting system. And to display briefly and clearly the International Standards of Auditing, as well as displaying a distinctive detailed summary of the Algerian Standards of Auditing. In addition, studying the differences between them, coming to researching the reality of auditing and the practice of the auditor in Algeria and its financial accounting system.

Therefore we came accros the findings that the auditing standards highly effect the performance of the auditor under the financial accounting system, being that the auditor is obliged to applicate the Algerian Auditing Standards whom they coincide with the International Auditing Standards while doing the auditing process.

Keywords: International Standards of Auditing, Algerian Standards of Auditing, the Auditing profession, the Auditor, the Financial Accounting System.

الفهارس

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
مقدمة	أ-هـ
الفصل الأول: واقع تدقيق الحسابات في الجزائر	
تمهيد الفصل الأول	7
المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية (ISA)	7
المطلب الأول: نشأة معايير التدقيق الدولية	7
المطلب الثاني: هيئات معايير التدقيق الدولية	8
المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية	10
المطلب الرابع: انتقادات معايير التدقيق الدولية	16
المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية (NAA)	17
المطلب الأول: الإصدارات الأولى لـ معايير التدقيق الجزائري	17
المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لـ معايير التدقيق الجزائري	21
المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة لـ معايير التدقيق الجزائري	25
المطلب الرابع: الإصدارات الرابعة لـ معايير التدقيق الجزائري	28
المبحث الثالث: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق الدولية مع معايير التدقيق الجزائرية	32
المطلب الأول: اهم ما يميز معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية	32
المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية	33
خلاصة الفصل الأول	35
الفصل الثاني: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والنظام.م.م	
تمهيد الفصل الثاني	37
المبحث الأول: ماهية التدقيق	37
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق	3

المطلب الثاني: مفهوم، أهمية واهداف التدقيق	38
المطلب الثالث: أنواع التدقيق ومدققي الحسابات	42
المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	43
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر	44
المطلب الثاني: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات	46
المطلب الثالث: قواعد وآداب السلوك لمهنة التدقيق في الجزائر	50
المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر	52
المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي	55
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي واطاره القانوني	55
المطلب الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي	57
المطلب الثالث: مخرجات النظام المحاسبي المالي	60
خلاصة الفصل الثاني	61
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية	
تمهيد الفصل الثالث	63
المبحث الأول: : منهجية الدراسة التطبيقية	63
المطلب الأول: إجراءات الدراسة التطبيقية	63
المطلب الثاني: أداة الدراسة واختبار صلاحيتها	65
المطلب الثالث: وصف وعرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	70
المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية	74
المطلب الأول: اختبار التوزيع العكسي	75
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات وتفسير النتائج	75
خلاصة الفصل الثالث	79
الخاتمة	81
قائمة المصادر والمراجع	84
الملاحق	

فهرس الجداول

العنوان	الصفحة
الجدول رقم (01): معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما	10
الجدول رقم (02): معايير التدقيق الدولية	11
الجدول رقم (03): جدول مقارن بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	33
الجدول رقم (04): إحصائيات استمارات الاستبيان	64
الجدول رقم (05): درجات مقياس ليكرت الخماسي	65
الجدول رقم (06): أبعاد محاور الاستبيان	66
الجدول رقم (07): يوضح ثبات الاستبيان عن طريق ألفا كرونباخ	66
الجدول رقم (08): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور جودة أداء محافظ الحسابات مع درجته الكلية	67
الجدول رقم (09): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور أثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية على محافظ الحسابات في الجزائر مع درجته الكلية	68
الجدول رقم (10): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور "اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية" مع درجته الكلية	69
الجدول رقم (11): يوضح مصفوفة ارتباطات درجات الكلية لمحاور الاستبيان مع درجته الكلية	70
الجدول رقم (12): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	70
الجدول رقم (13): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	71
الجدول رقم (14): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	72
الجدول رقم (15): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	73
الجدول رقم (16): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	74
جدول رقم (17): يوضح التحقق من شرط اعتدالية التوزيع بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة	75
الجدول رقم (18): يوضح درجة تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات	75
الجدول رقم (19): يوضح مستوى جودة أداء محافظ الحسابات في الجزائر	76
الجدول رقم (20): يوضح درجة تأثير التوافق بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية على أداء محافظ الحسابات	77
الجدول رقم (21): يوضح درجة اعتماد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية	78

فهرس الأشكال

العنوان	الصفحة
الشكل رقم (01): آلية عمل النظام المحاسبي المالي	56
الشكل رقم (02): هيكل النظام المحاسبي المالي	59
الشكل رقم (03): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	71
الشكل رقم (04): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	72
الشكل رقم (05): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	72
الشكل رقم (06): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	73
الشكل رقم (07): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	74

مقدمة

تمهيد

بالنظر إلى الدور الذي يلعبه التدقيق في الحياة الاقتصادية واتساع نطاق المبادلات والتجارة الدولية، ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكذا التغيرات التي طرأت على المنشآت من توسع نشاطها، حجمها ورؤوس أموالها، ظهرت الحاجة إلى وجوب الفصل بين الملكية والتسيير، ومن هنا برزت تخوفات أصحاب المال من سوء التسيير والتلاعبات التي يمكن أن تحدث على مستوي الإدارة، ومع التطورات التي مست المنشآت في مجال العلاقات الاقتصادية والتعاملات التي تربطها مع أطراف ذات مصالح مباشرة وغير مباشرة، ظهرت الحاجة إلى الاستعانة بجهاز رقابي حيادي ومحكم، وهذا ما فرض على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف ثالث مستقل عن الكيان وذلك للحفاظ على أموالهم المستثمرة وتحقيق الاستغلال الأمثل لها وتوافر المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها على الجودة لتحقيق الكفاءة، وكذا الالمام بمدى تطبيق الإدارة للإجراءات الملزمة بها تفاديا لحالات التلاعب والفساد، ومنه فإن نشأة علم التدقيق وظهور مهنة التدقيق المحاسبي كان من هذا الأساس، ما جعل جميع الدول تسعى إلى تبني المهنة وتطور هذه الأخيرة مع تقدم الزمن واحتياجات كل وقت.

وبغية إلتماس مستويات عالية من الثقة في القوائم المالية التي تعود إلى جودة عملية التدقيق، أدركت الهيئات والمنظمات الدولية وعلى رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مدى الحاجة إلى مجموعة من المعايير والمتماشية مع الواقع الاقتصادي العالمي لتكون أداة لعمل المدقق بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات الحديثة التي تساعده في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، والتي صدرت ممثلة في معايير التدقيق الدولية (ISA) التي تهدف إلى توحيد الممارسات في مجال مهنة التدقيق المحاسبي للوصول إلى درجة ملائمة من جودة الأداء المهني.

ولأجل الوصول إلى ذلك عملت عديد الدول إلى تبني مُجمل هذه المعايير والعمل بها في محاولة لتقليص الفوارق وتوحيد طرق العمل وأَمْثَلَتِها لإعطاء مهنة التدقيق بعدا دوليا، والجزائر كنظيراتها بدأ اهتمامها بمهنة التدقيق غداة الاستقلال وبالنظر إلى المحطات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر وصولا إلى التوجه نحو اقتصاد السوق وضرورة مواكبة التطورات الحاصلة التي تفرضها المؤثرات الخارجية التي تتعرض لها، غدى من الضروري إعادة النظر في المهنة بما يتماشى مع معايير التدقيق الدولية، حيث وضع المشرع إطارا قانونيا لها ممثلا في القوانين والمراسيم والتشريعات المتعلقة بسير المهنة وتنظيمها وكيفية ممارستها كأبرزها وهو قانون 01/10 المتعلق بمهن المحاسبة الثلاث، إضافة إلى إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA) قصد تحسين واقع الممارسة المهنية ورفع مستوى أداء المهنيين.

1. إشكالية الدراسة:

خلف ما سلف ذكره وبغية معالجة الدراسة قمنا بصياغة الإشكالية التالية:

"ما مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي؟"

وينبثق عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التي يمكن حصرها فيما يلي:

- هل الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر ذو جودة؟
- هل يؤثر توافق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية على أداء محافظ الحسابات؟
- هل مزاولي مهنة التدقيق في الجزائر يعتمدون على معايير التدقيق الدولية أو على معايير التدقيق الجزائرية أو كلاهما؟

2. فرضيات الدراسة:

في سبيل الإجابة عن الإشكالية المطروحة والاسئلة الفرعية يمكننا الانطلاق من الفرضيات التالية:

- **الفرضية العامة:** مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي مرتفع.
- **الفرضية الأولى:** أداء محافظ الحسابات في الجزائر ذو جودة.
- **الفرضية الثانية:** يؤثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على أداء محافظ الحسابات في الجزائر.
- **الفرضية الثالثة:** يعتمد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية.

3. مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

يعود اختيار موضوع الدراسة الى جملة من الأسباب الموضوعية والذاتية منها:

- الدور المهم الذي يلعبه التدقيق في الحياة الاقتصادية؛
- الرغبة والميول للاطلاع على مهنة محافظ الحسابات؛
- الأهمية التي تحملها معايير التدقيق وأثرها على ممارسة المهنة وأداء المدقق؛
- الرغبة في تعزيز واثراء الرصيد المعرفي في التدقيق والتعرف على معايير التدقيق الدولية والجزائرية.

4. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

- ابراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق على مهنة التدقيق في الجزائر؛
- دراسة معايير التدقيق الدولية بصفة عامة ومعايير التدقيق الجزائرية بصفة خاصة؛
- توضيح العلاقة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية؛
- تبيان أثر معايير التدقيق على أداء المدقق.

5. أهداف الدراسة:

من الأهداف التي تسعى اليها الدراسة:

- البحث في الدور الذي تلعبه معايير التدقيق على أداء المدقق؛
- التعرف على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر؛
- الوقوف على مدى إلمام المهنيين بمعايير التدقيق ومدى اعتمادها في الواقع العملي؛
- تحديد الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية والجزائرية على الممارسة المهنية وأداء المدققين.

6. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه، دعت الحاجة في إعداد دراستنا إلى اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، حيث يكون المنهج وصفيا في أجزاء مرتبطة بالتأصيل العلمي للتدقيق ومهنة التدقيق ومعاييره والمدقق، إضافة إلى المنهج التاريخي في تتبع تطور مهنة التدقيق في الجزائر والمعايير الجزائرية للتدقيق، وتحليليا فيما يخص الجانب التطبيقي عبر تحليل نتائج الدراسة المتمثلة في استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات والذي تم توزيعه على عينة من محافظي الحسابات والاستعانة ببرنامج Excel من اجل تفريغ بيانات الاستبيان المجمعة وتحليل هذه الأخيرة عبر برنامج $SPSS_{26}$ للتحليل الاحصائي للوقوف على أثر معايير التدقيق على محافظ الحسابات.

7. الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: محمد أمين مازون (2011)، "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، وتهدف هذه الدراسة إلى محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي والاطلاع على آراء المختصين في مدى انعكاس توجه الجزائر نحو التوحيد وتطبيق معايير التدقيق الدولية على المهنة من جهة وانفتاحها الاقتصادي من جهة أخرى.

الدراسة الثانية: وليد خيراني وإسلام سلامي (2019)، "المعايير الجزائرية للتدقيق بين الإصدار والتطبيق دراسة ميدانية لعينة من مدققي الحسابات لولايتي المسيلة وسطيف"، وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ودراسة الفجوة بين الإصدار والتطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية ومعرفة كيفية تلقي مدققي الحسابات لهذه المعايير.

الدراسة الثالثة: إلهام حجاب (2020)، "مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية –دراسة حالة–" وتهدف هذه الدراسة إلى تشخيص الواقع العملي للتدقيق في الجزائر من أجل محاولة تضييق الفجوة بين الأطراف المهتمة بالتدقيق وتحسين تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تقديم الاقتراحات والحلول الممكنة.

الدراسة الرابعة: محمد غرباوي وفاطمة الزهراء حمادي (2020)، "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بمعايير التدقيق الجزائرية NAA –دراسة حالة مكاتب لمحافظي الحسابات بولايتي المسيلة وبرج بوعريريج– "، وتهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى التزام محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية للارتقاء إلى مستوى معايير التدقيق الجزائرية.

أ. **أوجه التشابه:** يمكن تمثيل نقاط التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة في: المحتوى النظري والذي يشمل عرض معايير التدقيق الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق وكذا جانب الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر، وفي الحديث عن جانب الدراسة التطبيقية توافقت دراستنا من حيث نتائج اختبار الفرضية الثانية التي تؤكد وجود توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية وكذا الفرضية الثالثة التي تؤكد اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية.

ب.**أوجه الاختلاف:** يظهر الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة من حيث: مكان وزمان إجرائها حيث أن دراستنا أجريت في مدينة المسيلة بتاريخ 2021 في حين أن الامتداد الزمني للدراسات السابقة ينحصر بين 2011–2020 وكذا تنوع مكان الإجراء على حسب كل دراسة، أيضا اختلاف في الدراسة التطبيقية لمختلف الدراسات.

ج.**الجديد الذي جاءت به دراستنا:** تمثل الجديد الذي تحتوي عليه دراستنا فيما يلي:

- تبيان مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي.
- تحديد جودة أداء محافظ الحسابات في الجزائر.
- توضيح تأثير التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على أداء محافظ الحسابات في الجزائر.

8. صعوبات البحث:

- عدم التجاوب من بعض المهنيين في مكاتب محافظة الحسابات ورفض ملء استمارات الاستبيان تحججا بالانشغالات المهنية.
- قلة المراجع المتعلقة بموضوع الدراسة على مستوى المكتبة الجامعية.
- التأثير الناجم عن توقيت الحجر الصحي المفروض.

9. هيكل الدراسة:

بغرض الوصول إلى الهدف المنوط من الدراسة والالمام بمختلف الجوانب التي تهم وتعني دراستنا من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم دراستنا وهيكلتها في ثلاث فصول ممثلة في فصلين في الجانب النظري وفصل في الجانب التطبيقي كما يلي:

❖ **الجانب النظري:** الفصل الأول بعنوان واقع تدقيق الحسابات في الجزائر تضمن ثلاث مباحث المبحث الأول مرتبط بمعايير التدقيق الدولية من نشأتها، هيئاتها، عرض هذه المعايير والانتقادات الموجهة لها، والمبحث الثاني الذي اشتمل على معايير التدقيق الجزائرية بجميع اصداراتها إلى حين القيام بهذه الدراسة ومبحث ثالث الذي تمثل في دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية مع الجزائرية، والفصل الثاني بعنوان مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والنظام المحاسبي المالي الذي تضمن كذلك ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية التدقيق من نبذة تاريخية حوله، مفهوم، أهمية ،أهداف و أنواع التدقيق وكذا أنواع مدققي الحسابات، والمبحث الثاني الذي يدور حول تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر و يتضمن تطور المهنة وإطارها العام، قواعد وآداب السلوك و الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، وفي الأخير مبحث ثالث معني بالنظام المحاسبي المالي من مفهومه وإطاره القانوني، هيكل ومخرجات النظام.

❖ **الجانب التطبيقي:** يشتمل على محتوى الفصل الثالث تحت عنوان الدراسة التطبيقية والذي ينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول يتعلق بمنهجية الدراسة التطبيقية والذي يتضمن إجراءات الدراسة، أداتها واختبار صلاحيتها وكذا وصف وعرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، في حين أن المبحث الثاني المتمثل في تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية يتضمن كل من اختبار التوزيع العكسي، واختبار الفرضيات وتفسير النتائج.

الفصل الأول

واقع تدقيق الحسابات في الجزائر

تمهيد:

بالنظر للدور المهم الذي يلعبه التدقيق لا سيما بعد التطورات التي طرأت في المجال الاقتصادي من أجل حماية أصحاب المال من الاحتيال والتلاعبات سواء متعمدة كانت أو عن طريق الخطأ من قبل المسيرين أو أطراف أخرى، ما دفع إلى تزايد الاهتمام بالمهنة ومحاولة تعزيز جوانب عملها من طرف الهيئات والمنظمات المهنية في المجال على الصعيد الدولي وذلك عبر مجموعة من المعايير متمثلة في معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)، والتي تعتبر بمثابة مؤشرات وقوانين يعمل بها القائمون على عملية التدقيق والتي كانت هي الأساس والمنطلق لعديد الدول في إصدار معايير خاصة بها ومنها الجزائر التي تبنت مجموعة من المعايير التي تتماشى وواقع المهنة في البلد وأصدرتها في ما يسمى المعايير الجزائرية للتدقيق والتي يتم الاعتماد عليها من قبل مزاولي مهنة التدقيق في الجزائر.

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية (ISA)

جراء التطور الذي شهده الواقع الاقتصادي العالمي الذي زاد من حجم التعاملات الاقتصادية التي يُؤخذ بها ومنه الزيادة في احتمال حدوث الاختلالات في نشاط الأعمال ظهرت الحاجة إلى مجموعة من المعايير التي تتماشى والواقع الاقتصادي العالمي ويستعين بها المدقق للوصول بذلك إلى الدرجات اللازمة من الثقة حول القوائم المالية وتحقيق الهدف الذي ترجوه مهنة التدقيق.

المطلب الأول: نشأت معايير التدقيق الدولية (ISA)

في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم، حيث انشأ الاتحاد مجموعة من المجالس واللجان المنبثقة عنه لوضع المعايير والمبادئ التوجيهية الدولية، من بين هذه اللجان لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) والتي كلفت بموضوع ونطاق مراجعة القوائم المالية، رسائل الالتزام، توجهات التدقيق العام، وفي سنة 1991، تم ترميز المبادئ التوجيهية للجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) كمعايير تدقيق دولية (ISA)، وفي سنة 2001 تم إعادة تشكيل هذه اللجنة لتصبح مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي (IAASB)، و في سنة 2004 بدأ مجلس معايير التدقيق الدولي (IAASB) في مشروع (CLARITY) و هو برنامج لتحسين وضوح معايير التدقيق

الدولية، وإلى غاية يومنا هذا مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي (IAASB) هو المكلف بإصدار، تعديل وتوضيح معايير التدقيق الدولية.[1]

المطلب الثاني: هيئات معايير التدقيق الدولية

سعت العديد من الهيئات سواء على مستوى الإقليم العربي أو على المستوى الدولي إلى وضع وتدعيم المعايير الدولية، ناهيك عن الهيئات المهنية التي أنشأت لتحقيق هذا الغرض، ويمكن التعرف على أهم الهيئات التي اهتمت بالمعايير الدولية سواء التي تنظم ممارسات مهنة المحاسبة أو التي تنظم مهنة التدقيق فيما يلي:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في 7 أكتوبر 1977 بألمانيا في المؤتمر الدولي الحادي عشر، وهو منظمة عالمية يرجع الهدف وراء تأسيسها إلى السعي وراء تعزيز مهنتي المحاسبة والتدقيق في جميع أنحاء العالم عن طريق:[2]

- وضع معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكيد والمحاسبة في القطاع العام، والأخلاق، والتعليم للمحاسبين المحترفين ودعم اعتمادها واستخدامها;
- تسهيل التعاون والتنسيق بين الهيئات الأعضاء فيها;
- التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى;
- العمل كمتحدث دولي باسم مهنتي المحاسبة والتدقيق.

ساهم الاتحاد في تطوير منظمات قوية تعمل على تطوير معايير محاسبية ومعايير التدقيق، كان الاتحاد يتكون في بداية تأسيسه من 63 عضو من 51 دولة، لكن نمت عضوية هذا الاتحاد لتشمل في أواخر 2014 أكثر من 175 عضوا من 130 بلدا ودولة في جميع أنحاء العالم، ويتكون الاتحاد من أربعة مجالس تتمثل في:

- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB);
- مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB);
- مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA);

---

[1]- إيمان خلايفية ورضا جاوحدو، "**التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**"، مجلة معارف، الجزائر-عنابة، 2019، ص.ص: 463-464.

[2]- نور الهدى بهلولي، "**التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية**"، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، الجزائر-برج بوعريريج، 2020، ص151.

- مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB).

وكل مجلس من هذه المجالس يلعب دورا هاما في تطوير المعايير الدولية في المجال المخصص له، إذ تلقى المعايير التي يصدرها كل مجلس القبول على المستوى الدولي، بحيث تسعى العديد من الدول تبني هذه المعايير أو اتخاذها كمرجع أساسي لوضع معايير محلية، ناهيك عن سعي الأطراف والهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العديد من الدول إلى الانضمام إلى عضوية هذه المجالس، للتمكن من المشاركة في إعداد ووضع المعايير الدولية، وكذا الحصول على المستجدات والتوضيحات التي تواكب التغيير في هذه المعايير.

2. الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA):

يعتبر الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب (AFAA) هيئة عربية مهنية غير هادفة للربح تعمل في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية (إحدى منظمات جامعة الدول العربية)، ويمثل الاتحاد قمة الهيئات المهنية على مستوى الدول العربية بهدف تحقيق التنسيق والتكامل لتطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي وفقا لأفضل المعايير والممارسات الدولية.[1]

3. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA):

تأسس المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانوني (IASCA) كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية بتاريخ 12 جانفي 1984 في مدينة لندن، وتم تسجيله رسمياً في عمان تحت اسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "جاءت فكرة تأسيس هذا المجمع من قبل عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي بهدف الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق في الدول العربية الأعضاء، والسعي وراء المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين والمدققين، ثم بعد ذلك صنف المجمع من ضمن الهيئات المحاسبية المهنية الدولية السبع وذلك بموجب النشرة الصادرة عن IAS Plus فأصبح اسمه "المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)" مما أضفى له بعدا إقليميا ودوليا، وقد اكتسب هذا المجمع مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، من خلال اهتمامه بتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم العربي وفقًا لأعلى المستويات المهنية الدولية.[2]

[1]- المرجع نفسه، ص153.

[2]- المرجع نفسه، ص154.

المطلب الثالث: عرض معايير التدقيق الدولية

الفرع الأول: معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما: Acceptable Auditing Standards

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق، لدرجة أنها أصبحت ومازالت المرجع الأساسي لكل مزاولي المهنة، وتشمل ثلاث معايير هي: المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، ويوضح الشكل التالي هذه المعايير:[1]

الجدول رقم (01): معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

المعايير العامة الشخصية	معايير العمل الميداني	معايير إعداد التقارير
1. التأهيل العلمي والعملي للمدقق (الخبرة المهنية) 2. استقلال (حياد) المدقق **3.** بذل العناية المهنية الملائمة	1. التخطيط الملائم لعملة التدقيق 2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية **3.** الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة	1. الإشارة في التقرير إلى اعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما 2. أن يوضح التقرير مدى الثبات في إتباع المبادئ المحاسبية 3. أن يتم الإفصاح في القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن البيانات الجوهرية **4.** أن يتضمن رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، وبيان مدى عمليات الفحص الذي قام بها المدقق والمسؤولية التي تحملها

المصدر: رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل، الأردن-عمان، 2015، ص120.

[1]- رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل، الأردن-عمان، 2015، ص120.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الدولية: International Auditing Standards

يمكن عرض معايير التدقيق الدولية وفق الجدول الممثل في أسماء المعايير[1] وأهداف المعايير[2] وهذا كما يلي:

الجدول رقم (02): معايير التدقيق الدولية.

الرقم	اسم المعيار	أهداف المعيار
200	Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct Of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing **الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ علية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**	توفير إرشادات تساعد المدقق في كيفية تحقيق الأهداف العامة لتدقيق البيانات المالية وتنفيذها من خلال التأكيد على ما يلي: – توافر المتطلبات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني للمدقق، وتحديد إجراءات ونطاق تدقيق البيانات المالية – الامتثال لجميع معايير التدقيق الدولية – توافر التشكك المهني في المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق – الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية في مجملها خالية من الأخطاء الجوهرية، لإبداء الراي فيها وتقديم المدقق لتقريره النهائي
210	Agreeing the Terms of Audit Engagements **الاتفاق على شروط التعيين**	توفير إرشادات بشأن: – الاتفاق على شروط التكليف مع العميل – لإجابة المدقق على طلب العميل لتغيير شروط التكليف يتوفر فيها مستوى اقل من التأكيدات – تثبيت شروط التكليف المتفق عليها في كتاب التكليف – مساعدة المدقق في إعداد كتب التكليف المتعلقة بتدقيق البيانات
220	Quality Control for an Audit of Financial Statements **مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية**	توفير إرشادات تساعد المدقق في تطبيق إجراءات مراقبة الجودة على مستوى عملية التدقيق التي توفر تأكيد معقول بأن: – التدقيق يتفق مع المعايير المهنية والقانونية والتنظيمية المعمول بها – تقرير مدقق الحسابات الصادر يتناسب مع ظروف الحالة
230	Audit Documentation **توثيق التدقيق**	توفير إرشادات بشأن وثائق التدقيق التي توفر ما يلي: – سجل كاف ومناسب لأساس تقرير مدقق الحسابات – أدلة تثبت أن تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة
240	The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit Of Financial Statements **مسؤولية مدقق الحسابات في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات**	توفير إرشادات بشأن: – مسؤولية مدقق الحسابات في اعتبار الاحتيال عند التدقيق البيانات المالية، والتوسع فب تطبيق معياري التدقيق 315، 330. – الاتصالات مع السلطات التنظيمية والتنفيذية بشأن الاحتيال

[1]- International Auditing and Assurance Standards Board, **Hand Book of International Quality control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Vol 1, IFAC, USA, 2013, p.p: 93-826.

[2]-رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص.ص: 106-117.

		– في حالة مواجهة المدقق لخطأ ناتج عن الاحتيال أو الشك بوجود الاحتيال
250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements **النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية**	توفير إرشادات تساعد المدقق بشأن: – الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن الامتثال لأحكام القوانين والأنظمة بشكل عام – تنفذ إجراءات تدقيق محددة تساعد في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية – الاستجابة المناسبة لعدم الامتثال للقوانين واللوائح التي حددت خلال عملية التدقيق
260	Communication with Those Charged with Governance **الاتصال مع القائمين على الحاكمية (التحكم المؤسسي)**	توفير إرشادات تساعد المدقق بشأن: – الاتصال بوضوح مع القائمين على الحاكمية بشأن مسؤوليات المدقق المتعلقة بتدقيق البيانات المالية – الحصول من القائمين على الحاكمية على المعلومات الملائمة المتعلقة بالتدقيق – تقديم لهم في الوقت المناسب الملاحظات الهامة الناشئة من عملية التدقيق والمتعلقة بمسؤوليتهم على الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية – تحفيز التواصل الفعال بين المدقق والقائمين على الحاكمية
265	Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management **الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية**	توفير إرشادات تساعد المدقق بشأن: – الاتصال بشكل مناسب مع القائمين على الحاكمية والإدارة فيما يتعلق بأوجه ضعف الرقابة الداخلية التي قام المدقق بتحديدها خلال عملية التدقيق ووفقا لحكمه المهني
300	Planning an Audit of Financial Statements **التخطيط لتدقيق البيانات المالية**	توفير إرشادات تساعد المدقق في التخطيط لعملية تدقيق الحسابات المالية حتى يتم تنفيذها بطريقة فعالة من خلال وضع خطة تدقيق ملائمة وتحديثها وفقا لإستراتيجية التدقيق
315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environme **تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأ وبيئتها**	توفير إرشادات تساعد المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ، على مستوى البيانات المالية أو التأكيدات، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، مما يوفر أساس لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها
320	Materiality in Planning and Performing an Audi **الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق**	توفير إرشادات تساعد المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

330	The Auditor's Responses to Assessed Risks **إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة**	توفير إرشادات تساعد المدقق في إجراءات تدقيق ملائمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عند تدقيق البيانات لمواجهة مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها، من خلال تصميم وتنفيذ الحلول المناسبة لمواجهة تلك المخاطر
402	Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organisation **الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بنشأة تستخدم خدمات من منشأة أخرى**	توفير إرشادات تساعد المدقق في القيام ببعض اعتبارات التدقيق عند القيام منشأة باستخدام خدمات من منشأة أخرى بهدف: – الحصول على فهم لطبيعة وأهمية تلك الخدمات المقدمة من قبل مزود الخدمة وتأثيرها على الرقابة الداخلية للمستخدم المتعلق بعملية التدقيق، بحيث تكون كافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية – تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابة لتلك المخاطر
450	Evaluation of Misstatements Identified during the Audit **تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق**	توفير إرشادات تساعد المدقق في تقييم أثر الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال عملية التدقيق، وتقييم أثر عدم تصحيحها على البيانات المالية
500	Audit Evidence **أدلة التدقيق**	توفير إرشادات تساعد المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق بطريقة ملائمة حتى يتوصل من خلالها إلى الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تمكنه من استنتاج قرار معقول لإبداء الرأي في تقريره النهائي
501	Audit Evidence—Specific Considerations for Selected Items **أدلة التدقيق– اعتبارات محددة لبنود مختارة**	توفير إرشادات تساعد المدقق في حصول المدقق على أدلة إثبات ملائمة عند إجراء عملية التدقيق (وفقا اعتبارات محددة لبنود مختارة)، وفيما يتعلق ببعض البنود مثل: – وجود وحالة المخزون – الاستفسار عن الدعاوي القضائية – العرض والإفصاح عن المعلومات الجزئية وفقا للإطار المحدد للتقارير المالية
505	External Confirmations **المصادقات الخارجية**	توفير إرشادات تساعد المدقق في استخدام المصادقات الخارجية على أدلة موثوقة من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات ملائمة
510	Initial Audit Engagements—Opening Balances **التدقيق للأول مرة– الأرصدة الافتتاحية**	توفير إرشادات تساعد المدقق في الخصول على أدلة إثبات كافية تتعلق بالأرصدة الافتتاحية للتأكد من أن: – هذه الأرصدة لا تتضمن أخطاء جوهرية – السياسة المحاسبية المناسبة قد انعكست على الأرصدة وقد تم تطبيقها بشكل متماثل في الفترة الحالية

520	Analytical Procedures **الإجراءات التحليلية**	توفير إرشادات تساعد المدقق فيما يلي: – الحصول على أدلة إثبات ملائمة عند استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية – تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في موعد قريب من نهاية السنة، والتي تساعد المدقق في استنتاج ما إذا كانت البيانات المالية متماثلة مع فهم المدقق للمنشأة
530	Audit Sampling **العينات الإحصائية في التدقيق**	توفير إرشادات تساعد المدقق في دراسة العينات الإحصائيات في التدقيق حتى يمكن استخدام الأسس المعقولة لاتخاذ قرار يتعلق بالمجتمع الذي تم اختيار العينة منه
540	Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures **التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة**	توفير إرشادات تساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات ملائمة فيما إذا كانت: – التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية سواء تم الاعتراف بها او الإفصاح عنها معقولة – الافصاحات المتعلقة بها ملائمة في سياق إطار التقارير المالية المطبق
550	Related Parties **الأطـراف ذات العلاقة**	توفير إرشادات تساعد المدقق في: – فهم العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة والمعاملات بكفاية حتى يتنبه إلى العوامل المتعلقة بمخاطر الاحتيال ان وجدت – ما إذا كانت العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها ومعالجتها محاسبيا والإفصاح عنها بشكل مناسب
560	Subsequent Events **الأحداث اللاحقة**	توفير إرشادات تساعد المدقق في: – الحصول على أدلة إثبات فيما إذا كانت هناك أحداث تمت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق – الاستجابة بالشكل المناسب عن الأحداث التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقرير المدقق والتي تجعله يعيد تعديل تقريره النهائي
570	Going Concern **استمرارية المنشأة**	توفير إرشادات تساعد المدقق في: – الحصول على أدلة إثبات بشأن ملائمة استخدام الإدارة لفرضية استمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية – تحديد الآثار المترتبة على تقرير المدقق
580	Written Representations **التأكيدات الكتابية**	يهف هذا المعيار إلى ضرورة حصول المدقق على تأكيدات كتابية من الإدارة لدعم أدلة الإثبات الأخرى المتعلقة بالبيانات المالية
600	Special Considerations—Audits of Group Financial Statements	في هذه الحالة يجب على المدقق: – الاتصال مع مدققي عناصر البيانات المالية بوضوح بشأن نطاق وتوقيت

	(Including the Work of Component Auditors) **اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها الاتصالات مع مدققي عناصر تلك البيانات)**	عملهم والمعلومات المالية المتعلقة بتلك المكونات والنتائج التي توصلوا إليها – الحصول على الأدلة بشأن المعلومات المالية للعناصر وعملية تجميعها لإبداء الرأي بشأن ما إذا المجموعة المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب المادية
610	Using the Work of Internal Auditors **استخدام عمل المدقق الخارجي**	تحديد ما إذا كان يمكن الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي وإنها مناسبة لأعمال التدقيق الخارجي
620	Using the Work of an Auditor's Expert **استخدام عمل الخبير**	تحديد ما إذا كان المدقق في حاجة الى استخدام عمل الخبراء، وإذا تم استخدام أعمال الخبرة يجب تحديد ما إذا كان هذا العمل كافي لأغراض تدقيق الحسابات
700	Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements **تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات**	تكوين رأي في البيانات المالية استنادا الى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات النبي تم الحصول عليها، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب يصف الأسس التي تم استخدامها للخروج لهذا الرأي
705	Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report **تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل**	تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير يصف الأسس التي تم استخدامها لهذا الرأي
706	Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report **الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل**	إعداد رأي مدقق الحسابات في البيانات المالية، وأن يوجه انتباه المستخدمين، وبحسب حكم المدقق من الضروري القيام بذلك، عن طريق إضافة فقرة توضيحية كطريقة من طرق الاتصال في تقرير المدقق
710	Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements **المعلومات المقارنة– مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة**	مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة بغرض: – الحصول على أدلة الإثبات المناسبة لمعرفة ما إذا كانت الأرقام المقارنة الموجودة في البيانات المالية عرضت من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لمتطلبات المعلومات المقارنة – أن التقرير قد تم حسب متطلبات مسئوليات مدقق الحسابات عن التقارير
720	The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial	الاستجابة بشكل مناسب عند وجود وثائق تتضمن بيانات مالية مدققة أو في حالة وجود تقرير مدقق الحسابات يحتوي على معلومات أخرى قد تؤدي الى التشكك في مصداقية البيانات المالية وكذلك في تقرير المدقق

	Statements **مسئولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة**	
800	Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks **اعتبارات خاصة في تدقيق الحسابات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة**	التصدي بصورة مناسبة للاعتبارات الخاصة التي لها صلة بتطبيق معايير التدقيق الدولية في عملية تدقيق البيانات المالية التي أعدت وفقا لإطار مالي لأغراض خاصة، وخاصة فيما يتعلق بـ: – قبول عملية التدقيق – تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق – تكوين رأي وتقديم التقارير عن البيانات المالية
805	Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement **اعتبارات خاصة بتدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية**	تحديد بعض الاعتبارات لمدقق الحسابات والخاصة بتدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية والتي لها صلى بما يلي: – قبول عملية التدقيق – تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق – كيفية تكوين رأي وتقديم التقارير عن بيان مالي واحد أو عنصر محدد، والبند من حساب أو بيان مالي
810	Engagements to Report on Summary Financial Statements **تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية**	تحديد ما إذا كان من المناسب أن يقبل المدقق تدقيق ملخص البيانات المالية، وإذا كانت هذا التدقيق يتطلب تقديم تقريرا عن ملخص هذه البيانات يجب أن يوضح في هذا التقرير: – ان تكوين رأي حول ملخص البيانات المالية يستند إلى تقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي تم الحصول عليها – التغبير بوضوح عم هذا الرأي المكتوب مع وصف الأسس التي اعتمدت لهذا الرأي

المصدر: من إعداد الطالبين، **بالاعتماد على المراجع المذكورة بداية الجدول.**

المطلب الرابع: انتقادات معايير التدقيق الدولية

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة والتدقيق، فقد تم الجدال في عام 1971 (قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة

في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب محاسبية دولية لتوسيع أسواقها، ويقال إن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية.

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

المبحث الثاني: معايير التدقيق الجزائرية (NAA).

في العرف تمثل المعايير مجموعة من المقاييس والقواعد المُنظِمة للقيام بالأشياء، وهي الأسس العامة التي يحتكم اليها المهنيون عموما، وتعتبر معايير التدقيق الأسس والقواعد المنظمة لمهنة التدقيق والمطبقة في تدقيق مخرجات العمل المحاسبي، وفيما يلي سنقوم بعرض معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: الإصدارات الأولى لـ معايير التدقيق الجزائرية.

بمقتضى المقرر رقم -002- المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والمتضمن أول إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580) التي سنقوم بشرحها وتوضيحها باختصار وإيجاز فيما يلي.

الفرع الأول: معيار التدقيق الجزائري رقم -210- "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[2]

1. مجال تطبيق وهدف المعيار:

يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق، بهدف قبول ومتابعة مهمة التدقيق وهذا فقط في الحالات التي تكون فيها الشروط التي سيجري على أساسها التدقيق قد تم الاتفاق عليها، كما أنه يجب

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، مصر-الإسكندرية، 2005، ص.ص: 280-282.

[2]- المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04، **المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص.ص: 2-5.

على المدقق طلب التأكيد على الأحكام والشروط المعروضة على الكيان في رسالة المهمة وأن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، ويقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

2. المحتوى الأساسي لرسالة المهمة: يجب أن تتضمن على الترتيب:

هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية، مسؤولية المدقق، مسؤولية الإدارة، مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة، رسالة التأكيد، الأتعاب.

3. تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية:

يجب على المدقق ألا يقبل تدقيق أحكام مهمة التدقيق دون سبب معقول مع تحديد الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة ووضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة حالة الموافقة على التعديل، وإذا تعذر عليه الموافقة ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولى وجب عليه الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح القانون أو التنظيم المطبق بذلك مع تحديد وجود أي نوع من الالتزام وإبلاغ آثار ذلك للأطراف المعنيين.

الفرع الثاني: معيار التدقيق الجزائري -505- "التأكيدات الخارجية".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي: [1]

1. مجال تطبيق وهدف المعيار:

يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة عبر تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات.

2. مفهوم التأكيد الخارجي: هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.

3. واجبات المدقق طبق للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

أ. الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي؛

ب. الأخذ بمجموعة من العوامل عند تصور طلب التأكيد ممثلة في الإثباتات المؤشرة، أخطار الانحرافات المعتبرة، شكل وتقديم الطلب، الخبرات السابقة، وسيلة التواصل، ترخيص الإدارة على الرد، قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة؛

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 2-5.

ج.إذا رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد عليه أن يتحرى أسباب الرفض وتقييم آثاره ووضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة؛

د. الحصول على أدلة مثبتة مكملة لإزالة أي شكوك حول مصداقية الرد، إضافة إلى إمكانية طلب الرد خطيا مباشرة إذا تلقى المدقق ردا شفهي وإلا البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم الرد الشفهي؛

هـ.إذا حدد المدقق أن الرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية، فلابد عليه أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش؛

و. في حالة عدم تلقي الرد، على المدقق أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية؛

ز.يجب على المدقق البحث عن وجود فوارق بهدف تحديد إذا ما كانت تشير أو لا إلى وجود انحرافات وتقييم ما إذا كان الانحراف يشير إلى وجود حالة غش؛

ح.تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول على أدلة مثبتة مكملة.

الفرع الثالث: معيار التدقيق الجزائري رقم -560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي: [1]

1. مجال تطبيق وهدف المعيار:

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، بهدف الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الإقفال وتاريخ تقريره قد تمت معالجتها وفق النهج المحاسبي المطبق.

2. مفهوم الأحداث اللاحقة: هي تلك الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.

3. الإجراءات المطلوبة من المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

1.3. الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

أ. وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 2-5.

ب. إجراء عمليات التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه؛

ج. المطالبة حسب الحالة من الأطراف المعنية بمنحه رسالة تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، قد تمت معالجتها.

2.3. حقائق أعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:

أ. في هذه الحالة لا يلزم المدقق بالقيام بإجراءات التدقيق على الكشوف المالية بعد تاريخ إصدار تقريره وإذا صادف أن أعلمت الإدارة المدقق، بعد إصدار تقريره وقبل المصادقة على الكشوف المالية، بحدث من شأنه أن يحدث تعديلات على التقرير إن هو علم به عند إصداره، فعليه: مناقشة هذه المسألة مع الأطراف المعنية وتحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية؛

ب. إذا عدلت الإدارة الكشوف المالية، على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم؛

ج.إذا لم تعدل الإدارة الكشوف المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للكيان وإلا إشعار الهيئة المداولة بعدم إظهار الكشوف المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية، لكن إذا تم ذلك ففي هذه الحالة تكون الاستشارة القانونية ضرورية.

3.3. حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية:

هنا لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

الفرع الرابع: معيار التدقيق الجزائري رقم -580- "التصريحات الكتابية".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي: [1]

1. مجال تطبيق وهدف المعيار:

يعالج المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية في إطار مراجعة الكشوف المالية من طرف الإدارة، بهدف التأكد من أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة والرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية حال قدمتها أو لم تقدمها الإدارة.

[1]- المرجع نفسه، ص. ص: 2-5.

2. واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية:

أ- المسيرون الذين تطلب لديهم التصريحات الكتابية:

على المدقق المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعينة.

ب- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

على المدقق مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها التقييم النزيه للكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به، تصريحات تؤكد تقديم كل المعلومات ذات الدلالة وأن كل المعاملات مقيدة وموضحة على الكشوف المالية، تفصيل مسؤوليات الإدارة على التصريحات الكتابية.

ت- التصريحات الكتابية المشكوك في مصداقيتها:

- عند شك المدقق حول التصريحات عليه تحديد مدى تأثير شكوكه حول مصداقيتها وكذلك على العناصر المقنعة على العموم؛
- وضع إجراءات التدقيق اللازمة في محاولة حل التناقضات بين التصريحات والعناصر المقنعة؛
- تحديد الأثر المحتمل على الرأي الوارد في تقريره إذا خلص إلى أن التصريحات ليست موثوقة.

ث- التصريحات الكتابية غير المتحصل عليها:

عندما لا تقدم الإدارة تصريحات كتابية من تلك المطلوبة، على المدقق مناقشتها حول هذه المسألة، إعادة تقييم نزاهتها وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات أو العناصر المقنعة واتخاذ التدابير المناسبة.

المطلب الثاني: الإصدارات الثانية لـ معايير التدقيق الجزائرية.

بمقتضى المقرر رقم -150- المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والهادف إلى وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق (300-500-510-700) التي سنقوم بشرحها وتوضيحها باختصار وإيجاز فيما يلي.

الفرع الأول: معيار التدقيق الجزائري رقم -300- "تخطيط تدقيق الكشوف المالية".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

[1]- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، **المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص. ص: 3-6.

1. **مجال تطبيق المعيار وهدف المدقق:**

يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، ويخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة، وتعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار، يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها.

2. **واجبات المدقق طبقا لهذا المعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

أ-**بخصوص الأعمال الأولية لتخطيط المهمة:** القيام بالإجراءات المتعلقة بالحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهمة التدقيق الخاص؛ تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية؛ والتحقق من معرفة بنود المهمة.

ب- **بخصوص تخطيط مهمة التدقيق:** إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة مع المهمة (التعريف بخصوصيات المهمة والتحقق من أهدافها من حيث التقرير الواجب إصداره والأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة ونتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة)، محددا نطاق، رزنامة ومنهج التدقيق، معطيا المبادئ التوجيهية لإعداد برنامج العمل.

ت- **بخصوص التوثيق:** أن يدرج في وثائق التدقيق: الاستراتيجية العامة للتدقيق، برنامج العمل، كل التغييرات المهمة المضافة لما سبق وكذا أسبابها.

الفرع الثاني: معيار التدقيق الجزائري رقم -500- "العناصر المقنعة".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي: [1]

1. **مجال تطبيق المعيار وهدف المدقق:**

يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة، كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، ويطبق على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

2. **مفهوم العناصر المقنعة:** هي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه.

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-8.

3. **الواجبات المطلوبة من المدقق:** يجب على المدقق ما يلي:

- أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصلية العناصر المجمعة؛
- لا يلزم المدقق بمعاينة كل المعلومات المتوفرة لدى الكيان من أجل تأسيس رأيه؛
- اختيار العناصر لغرض الاختبار؛
- جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات الصادرة عن الكيان، تقدير ما إذا كانت دقيقة ومفصلة بما يكفي واحتياجات التدقيق؛
- إذا ما كانت المعلومات المستخدمة كعناصر مقنعة ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة وجب عل المدقق تقييم كفاءة قدرات وموضوعية هذا الخبير، الاطلاع على أعماله وتقدير ملاءمتها.

الفرع الثالث: معيار التدقيق الجزائري رقم -510- "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. **مجال تطبيق المعيار وهدف المدقق:**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، تتضمن هذه الأرصدة أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات.

يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان: نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل دائم، ملاءمة التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق وصحة عرضه.

2. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** تتمثل الواجبات التي على المدقق القيام بها في:

أ-بخصوص الأرصدة الافتتاحية:

- فحص الكشوف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية، بعد الجمع عليه وضع إجراءات تدقيق تكميلية تكون ملائمة في هذه الظروف لتحديد هذا الأثر.

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-6.

- تقديم رأي بتحفظ وتبيين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية حالة عدم القدرة على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة أو التوصل إلى نتيجة أن الأرصدة تحمل اختلالا معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية.

ب- **بخصوص استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية:**

- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية.
- تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض حالة التوصل إلى أن الطرق للفترة الجارية لم تطبق بشكل مستمر أو أثر التغيرات المحدثة على الطرق لم يتم تسجيله محاسبيا بشكل ملائم ومناسب في الكشوف المالية.

ت- **بخصوص معلومة ذات دلالة واردة في تقرير المدقق السابق:**

- تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل إذا تم التدقيق السابق من طرف مدقق آخر وكان الرأي موضوع تعديل.
- تعديل رأيه في التدقيق على الكشوف المالية إذا ما طرأ تعديل في الرأي في تقرير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة السابقة لا يزال معبر وذا دلالة بالنسبة للكشوف المالية للفترة الجارية.

الفرع الرابع: معيار التدقيق الجزائري رقم -700- "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. **مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:**

يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالي وكذا شكل ومضمون تقرير المدقق.

يهدف المدقق إلى تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجتمعة، والتعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

2. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

- تكوين رأي بشأن ما إذا تم إعداد الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق وأنها لا تحتوي على اختلالات معتبر مع استنتاج إذا كان قد حصل أو لا على الضمانات المعقولة؛
- إذا استخلص المدقق أنه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها المهمة وفقا للمرجع المحاسبي المطبق فإنه يعبر عن ذلك برأي غير معدل.

3. **محتوى التقرير على الكشوف المالية:** يحتوي التقرير في مضمونه باختصار على:

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-6.

- عنوان يشير بوضوح إلى أن 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 الأقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تمت مراجعتها.
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين؛
- شرح لمسؤولية المدقق؛
- شرح التدقيق؛
- تاريخ تقرير المدقق؛
- عنوان التدقيق.

المطلب الثالث: الإصدارات الثالثة لـ معايير التدقيق الجزائرية.

بمقتضى المقرر رقم -23- المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والهادف إلى وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق (520-570-610-620) التي سنقوم بشرحها وتوضيحها باختصار وإيجاز فيما يلي.

الفرع الأول: معيار التدقيق الجزائري رقم -520- "الإجراءات التحليلية".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وإلزامية أدائها مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.

[1]- المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، **المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص.ص: 3-4.

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

3. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

- تقدير ملاءمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة والتأكد من فعاليته في كشف اختلال ما؛
- الأخذ بالحسبان مستوى دقة وموثوقية وتوفر النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية وكذا تجزيئها؛
- تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة؛
- تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية اعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.

الفرع الثاني: معيار التدقيق الجزائري رقم 570- "استمرارية الاستغلال".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. **مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:**

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

يهدف المدقق إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، وكذا استخلاص النتائج حول وجود <عدم يقين> معتبر أو لا يرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، مع تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.

2. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

- تحديد إن كانت هناك أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك مهتبر حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- التنبه طوال مرحلة التدقيق للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛
- تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-7.

- الاستفسار من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو ظروف يمكن ان تقع بعد الفترة الي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله؛

الفرع الثالث: معيار التدقيق الجزائري رقم -610- "استخدام أعمال المدققين الداخليين".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. **مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:**

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

يهدف المدقق إلى تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين (إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي)، وتحديد مدى ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

2. **مهام وظيفة التدقيق الداخلي:** تشمل عدة كالآتي: متابعة المراقبة الداخلية، فحص المعلومة المالية العملياتية، إعادة النظر في الأنشطة العملياتية، فحص مدى احترام النصوص التشريعية والتنظيمية، إدارة المخاطر والحوكمة.

3. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

- تحديد احتمال ملاءمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق؛
- تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة أو امتداد إجراءات المدقق الخارجي؛
- تقييم ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين للتمكن من استعمالها؛
- إدراج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملاءمة هذه الأعمال وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها عند استغلال المدقق الأعمال المنجزة من طرف المدققين الداخليين.

الفرع الرابع: معيار التدقيق الجزائري رقم -620- "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[2]

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-6.

[2]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-8.

1. **مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

يهدف المدقق إلى تحديد الحالات التي يقدر فيها ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، كذلك تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه وما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

2. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

- تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير الذي يعينه؛
- تحديد طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق؛
- تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة، المهارات، والموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق؛
- اكتساب معرفة كافية في ميدان خبرة الخبير الذي يعينه؛
- أن يتفق كتابيا إن لزم الأمر، مع الخبير الذي يعينه على: طبيعة، امتداد وأهداف أعماله إضافة إلى أدوار ومسؤوليات كل من المدقق وهذا الخبير؛
- تقييم ملاءمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق؛
- عدم الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق أين يعبر عن رأي غير معدل.

المطلب الرابع: الإصدارات الرابعة لـ معايير التدقيق الجزائرية.

بمقتضى المقرر رقم -77- المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والهادف إلى وضع حيز التنفيذ أربع معايير جزائرية للتدقيق (230-501-530-540) التي سنقوم بشرحها وتوضيحها باختصار وإيجاز فيما يلي.

الفرع الأول: معيار التدقيق الجزائري رقم -230- "وثائق التدقيق".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. **مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:**

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.

[1]- المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، **المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)**، المجلس الوطني للمحاسبة، ص.ص: 3-7.

يهدف المدقق إلى تحضير الوثائق التي تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، تؤكد أنه تم التخطيط للتدقيق وأداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة، تحافظ على أثر النقاط المهمة، تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية.

2. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

- إعداد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أدائه للمهمة؛
- إعداد وثائق كافية؛
- أن يدون كتابيا في الوثائق كل من: الخصائص المميزة لعناصر خاصة تم اختبارها، من قام بأعمال التدقيق وتاريخ إنهائها ومن قام بمراجعة أعمال التدقيق المنجزة وكذلك تاريخ امتداد هذه المراجعة؛
- أن يدون في الملف الكيفية التي عالج بها التناقضات إن وجدت؛
- تجميع الوثائق في ملف التدقيق واستكمال العملية الإدارية لتشكيل ملف التدقيق النهائي في وقت معقول بعد تاريخ تقريره؛
- أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذلك حفظها لفترة كافية.

الفرع الثاني: معيار التدقيق الجزائري رقم -501- "العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. **مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:**

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند خصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

يهدف المدقق إلى الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص: وجود المحزونات وحالتها، اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

2. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

أ-فيما يخص المخزونات: الحصول على عناصر مقنعة حول وجودها وحالتها، وضع إجراءات تدقيق بهدف الحصول على بيانات عناصر مقنعة لتحديد ما إذا كانت التغييرات في المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الإقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح، حالة تعذر المدقق لظروف غير متوقعة حضور عملية الجرد

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-5.

المادي وجب عليه معاينة بعض عينات التعداد في تاريخ آخر وأن ينفذ إجراءات تدقيق بديلة للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت بين التاريخين ، أن يضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق البديلة للحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص وجود المخزونات وحالتها حالة كان حضور الجرد المادي غير عملي أو كانت المخزونات خاضعة لرقابة ومراجعة "الغير".

ب- فيما يخص القضايا والمنازعات: تحديد ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تُلزم الكيان وقد تولد خطر اختلالات معتبرة والعمل على التواصل مباشرة مع المستشار القانوني الخارجي للكيان إن وُجد ذلك حالة استخلاص وجود اختلالات معتبرة بعد تقييمه، التعبير عن رأي معدل في تقريره حال: رفض الإدارة السماح للمدقق من التواصل مع المستشار القانوني الخارجي للكيان أو الاجتماع به أو تعذر على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة أثناء تنفيذ إجراءات التدقيق البديلة.

ت- المعلومات القطاعية: الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

الفرع الثالث: معيار التدقيق الجزائري رقم -530- "السبر في التدقيق".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر حال استخدام المدقق السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

2. واجبات المدقق طبقا للمعيار: يجب على المدقق ما يلي:

- عند اختيار العينة يجب أن يأخذ بالحسبان أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل؛
- تحديد العينة بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب؛

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-5.

- أن يُخضع كل عنصر تم اختياره إلى إجراءات تدقيق تتماشى والهدف المنشود، تنفيذ الإجراء على عنصر بديل حال عدم صلاحية عنصر تم اختياره، وعند تعذر انجاز إجراءات التدقيق أو إجراءات بديلة ومكيفة عليه التعامل مع هذا العنصر على أنه إنحراف مقارنة مع المراجعة المدونة في حالة اختبارات الإجراءات أو على أنه اختلال في حالة المراجعات في التفصيل؛
- أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة وتقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق؛
- أن يستقرئ الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي؛
- تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة معقولة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع الذي تم فحصه.

الفرع الرابع: معيار التدقيق الجزائري رقم -540- "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها".

يمكن إيجاز محتوى المعيار فيما يلي:[1]

1. **مجال التطبيق وهدف المدقق في المعيار:**

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الوارد المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

يهدف المدقق 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 معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

2. **طبيعة التقديرات المحاسبية:** لا يمكن قياس بعض البنود في الكشوف المالية بدقة، بل يمكن تقديرها فقط. يطلق على مثل هذه البنود لفظ التقديرات المحاسبية.
3. **واجبات المدقق طبقا للمعيار:** يجب على المدقق ما يلي:

- أن يكون ملما بـ: أحكام المرجع المحاسبي المطبق، الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات والأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية وكيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية؛

[1]- المرجع نفسه، ص.ص: 3-9.

- مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة؛
- تحديد درجة عدم اليقين المرتبط بتقييم التقديرات المحاسبية خلال تقدير وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة؛
- تحديد ما إذا كانت الإدارة قد طبقت وبشكل صحيح أحكام المرجع المحاسبي المعمول به والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- تحديد ما إذا كانت الطرق المتبعة للقيام بالتقديرات المحاسبية مناسبة كما أنه قد تم تطبيقها باستمرار في الفترة السابقة؛
- تقييم الجوانب اللازمة بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر هامة إضافة إلى مراقبات مادية أخرى؛
- تجميع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنجم عنها مخاطر كبيرة؛
- تقييم على أساس العناصر المقنعة فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية إما معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق وإما خاطئة؛
- إعادة النظر في أحكام وقرارات الإدارة المتخذة أثناء تحديد التقديرات المحاسبية قصد رصد مؤشرات التحيز المحتملة والمقدمة من طرفها؛
- الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة التي تؤكد بأن هذه الأخيرة تعتبر أن الفرضيات الهامة التي وضعتها عند قيامها بالتقديرات المحاسبية هي معقولة؛
- أن يضم إلى وثائق التدقيق أساس نتائجه حول عقلانية التقديرات المحاسبية أو عدمها التي تنتج عنها مخاطر كبيرة ومعلومات متعلقة بها وإن وجدت، مؤشرات التحيز المحتملة التي أدخلتها الإدارة.

المبحث الثالث: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق الدولية مع المعايير التدقيق الجزائرية.

إن ظهور معايير التدقيق الدولية فرض الحاجة إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق وتكييفها بما يتماشى والواقع المهني والعملي في البلد.

المطلب الأول: أهم ما يميز معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية.

أهم مميزات المعايير الدولية للتدقيق مع نظيرتها الجزائرية ترابطها وتكاملها حيث أنها بمثابة وحدة واحدة وفيما يلي التفصيل:[1]

[1]- إلهام حجاب، **مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020، ص44.

- تتمثل المعايير الجزائرية للتدقيق إضافة جديدة لمهنة التدقيق؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق مقتبسة من معايير التدقيق الدولية ولا تتناقض معها؛
- المعايير الدولية للتدقيق تعد الأفضل من حيث الشمولية والتفسير والوضوح والإطار التصوري حيث لم تتبنى الجزائر المعيار رقم 200 الذي هو بمثابة أهم معيار التدقيق الدولية؛
- لم تتبنى الجزائر المعيار رقم 220 الخاص برقابة جودة تدقيق القوائم المالية؛
- تستند المعايير الدولية للتدقيق اغلى دليل منهجي يوضح كيفية تطبيق هذه المعايير وهذا الدليل أعده الإتحاد الدولي للمحاسبين ويلتزم به المهنيين؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق تفتقر إلى دليل منهجي يوضح كيفية هذه المعايير؛
- المعايير الدولية للتدقيق تشرف عليها هيئات مهنية مستقلة غير حكومية بينما المعايير الجزائرية للتدقيق يشرف عليها مجلس المحاسبة هيئة إدارية تحت سلطة وزارة المالية.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية.

الجدول رقم (03): جدول مقارن بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
التسميات والأرقام	من خلال المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية الستة عشر ومعايير التدقيق الدولية يتجلى لنا بيان التشابه في أرقام وبعض التسميات الممثلة في المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث جاءت مطابقة لنظيرتها الدولية مثل: المعيار رقم –520– "الإجراءات التحليلية".	في المقابل من ذلك نجد أن هناك اختلاف في مجموعة من تسميات المعايير الجزائرية للتدقيق عن نظيرتها الدولية، وهذا في الغالب راجع إلى عملية الترجمة والنقل التي تكون من المعايير الدولية للتدقيق كونها في الأصل باللغة الإنجليزية، مثل: المعيار الجزائري رقم –210– " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق" والدولي "الاتفاق على شروط التعيين".
الترتيب		المعايير الجزائرية للتدقيق لم تأتي ولم تستعمل نفس الترتيب في فهرس المعايير كما جاء ذلك في المعايير الدولية للتدقيق، حيث صدرت المعايير الجزائرية للتدقيق حسب الحاجة للتطبيق المهني والواقع العملي في البلد.

الشمولية		شمولية وتفصيل معايير التدقيق الدولية مقارنة بالمعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أن المعايير الدولية للتدقيق أكثر شمولا وتفصيلا وتعمقا في محتواها عن تلك في المعايير الجزائرية.
المضمون	يمكن أن يلاحظ أن هناك تشابه كامل في بعض النقاط التي تناولتها المعايير الجزائرية للتدقيق بحذافيرها مثلما تناولتها معايير التدقيق الدولية، ومثال على ذلك نجد: المعيار رقم –620– حيث كانت مسؤوليات المدقق في رأي التدقيق التي وردت في المعايير الجزائرية للتدقيق مطابقة تماما لما جاء في معايير التدقيق الدولية.	أما بخصوص الاختلافات الواردة بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومعايير التدقيق الدولية، نجد أن المعايير الدولية تناولت شرح وتعريف لبعض الكلمات المفتاحية في المعايير خلافا عن نظيرتها الجزائرية، حيث اكتفت هذه الأخيرة بشرح مصطلح أو اثنين في بعض المعايير فقط دون التعرض لكافة التعاريف الواردة في المعايير الدولية للتدقيق و لم تخصص فقرة معينة للتعاريف مثل ما هو الحال في المعايير الدولية للتدقيق، كمثال عن ذلك: المعيار الجزائري رقم –500–، حيث تناول المعيار مفهوم العناصر المقنعة، الكفاية والملاءمة، أما المعيار الدولي فإضافة إلى التعاريف السابقة تناول أيضا تعريف الدفاتر المحاسبية والخبير الاقتصادي.

المصدر: من إعداد الطالبين، **بالاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية والدولية.**

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى واقع تدقيق الحسابات في الجزائر من خلال محاولة العرض بشكل شامل الجانب النظري لكل من معايير التدقيق الدولية والجزائرية حيث تبين أن هذه المعايير هي قواعد وإرشادات يتم إصدارها من هيئات رسمية مختصة، وتحكم هذه المعايير عملية التدقيق بشكل عام وتؤدي إلى ترشيد وتوجيه المدقق وضبط سلوكه وعمله وذلك لضمان جودة التقرير الذي يحرره في نهاية عملية تدقيقه لمنشأة ما، حيث تبنت الجزائر بعض هذه المعايير التي تم إسقاطها وتكييفها مع البيئة وواقع المهنة في الجزائر وإصدار معايير تتماشى مع الواقع الاقتصادي للبلد فيما يسمى بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

كما قمنا كذلك في هذا الفصل بتبيان أهم ما يميز معايير التدقيق الدولية عن نظيرتها الجزائرية وكذا إعداد مقارنة تشتمل على أوجه التشابه والاختلاف الظاهرة عند قيامنا بمقارنة معايير التدقيق الدولية مع معايير التدقيق الجزائرية، حيث أنه على غرار الاختلاف في بعض تسميات المعايير، لم تعرف هذه الأخيرة اختلافا كبيرا من حيث مضمون وشكل المعايير.

الفصل الثاني

مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والنظام المحاسبي المالي

تمهيد:

في سبيل ازدهار مهنة التدقيق وتطويرها حتى تكون في مستوى تطلعات أطراف الحاجة والمصلحة، كان على الجزائر تنظيم مهنة التدقيق وإعطائها الاهتمام اللازم نظرا لأهميتها التي تعود على أصحاب المؤسسات وأصحاب القرار وكذا على الدولة واقتصادها، عملت هذه الأخيرة على وضع الإطار اللازم وتحديد معالم مهنة التدقيق في الجزائر بما يساعد على تكوين ونبات مهنيين مستقلين وأكفاء يتمتعون بالخبرة المحاسبية اللازمة والمتمثلين في محافظي الحسابات، إضافة إلى إنشاء مجلس يُعنى بتوجيههم وتنظيم أعمالهم و كل هذا يكون بما يتماشى والنظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

إن بروز التدقيق منذ القدم راجع للحاجة الكبيرة التي يشتمل عليها، والتي تأكدت بمرور الزمن مع التطور والتوسع الذي شهده النشاط المالي والاقتصادي.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق.

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني: الشخص الذي يتحدث بصوت عالي، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ إن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات. كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100%، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة (هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية).[1]

وقد ظلت مهنة المراجعة في تطور حتى ظهرت المنظمات المهنية التي أسهمت كثيرا في تطوير هذه المهنة، وقد ظهرت أول منظمة مهنية للمراجعة في العالم في بريطانيا، وهي جمعية المحاسبين القانونيين، وذلك في عام 1854 ثم لحقت بها كندا التي ظهرت بها أول منظمة مهنية للمراجعة عام 1880، ثم فرنسا عام 1881، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وألمانيا 1896 وأستراليا 1904 وفنلندا عام 1911، ومنذ ذلك الحين حدث تطور كبير، فقد أسست كثير من الدول الأخرى منظماتها المهنية للمراجعة، وأصبحت تصدر النشرات والتوصيات الخاصة بقواعد المراجعة وأسسها وأساليبها، وأصبحت المراجعة علما له أصوله وقواعده العلمية، طرأت العديد من التغيرات في أهدافه وأساليبه، وأصبح من أهم أهدافه التحقق من صدق

[1]- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل، الأردن-عمان، 2006، ص17.

وعدالة القوائم المالية، كما زاد الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية من قبل المراجعين، وذلك لتحديد مدى ونطاق الفحص الاختباري اللازم لإتمام عملية المراجعة.[1]

أما في الوطن العربي فإن فلسطين والعراق كانتا لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطانية، وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات أما في (إمارة شرق الأردن) فقد كانت الخدمات المهنية تقدم لها من فلسطين ولغاية سنة 1944، إذ أنشئ أول مكتب لشركة جورج خضر، ومن سنة 1948 انتقلت مؤسسة سابا وشركائهم من القدس إلى عمان، بالإضافة إلى إنشاء فروع لمؤسسات تدقيق بريطانية، أما في مصر فقد بدأ تنظيم مزاولة المهنة بصدور قانون لسنة 1909 وبموجبه اكتسب المدقق تقديرا واحتراما، وفي سنة 1946 تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الإنجليزي ولغاية استقلال هذه الأقطار، إذ أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة على أساس المطبقة في البلدان المتقدمة.

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فإن المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هي الحالة في بريطانيا، ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905، وبالأخص من قبل شخص إسكتلندي اسمه Waterhouse ومازال هذا الاسم معروفا عالميا باسم Price Waterhouse Copper.[2]

المطلب الثاني: مفهوم، أهمية وأهداف التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق.

جاء مفهوم التدقيق على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية والذي لا يزال هو المفهوم السائد حتى الآن، حيث عرفته بأنه "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين".[3]

---

[1]- عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، دار الكتاب الجامعي، اليمن–صنعاء، 2009، ص15.

[2]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص19.

[3]- American Accounting Association**, the Committee on basic Auditing concepts, The Accounting Review**, Vol 47, USA, 1972, p18.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[1]

كما عرف خالد أمين التدقيق على أنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".[2]

مما سبق يمكننا إعطاء مفهوم للتدقيق على أنه: "عملية مرتبطة ومنسقة يقوم بها مهني تتوفر فيه الشروط المهنية والأكاديمية اللازمة، يعتمد من أجل ذلك على مجموعة من الوسائل وتقنيات العمل والفحص والتقييم بطريقة موضوعية وانتقادية للوصول إلى أدلة الإثبات المتعلقة بأعمال الكيان بغية تحديد مدى تطابق نتائج أعمال الكيان مع معايير المحاسبة المتعارف عليها بهدف إبداء الرأي الفني المحايد والمستقل عن دلالة الكشوف المالية عن المركز المالي للمشروع في نهاية الفترة الزمنية المعينة". وبالنظر إلى ما تم طرحه في التعاريف السابقة، يتبين أن التدقيق يتمحور حول النقاط الثلاث الآتية وهي:

- الفحص
- التحقيق
- التقرير

الفرع الثاني: أهمية التدقيق.

يلعب التدقيق دورا مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية الاقتصادية والمعلومات المالية التي تعتمد عليها وتثق بها ضرورية لأي مجتمع، والمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته، البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جُهزت أو حُضرت من قبل الآخرين، هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد، هذا الشخص المستقل والمحايد سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات

[1]- Lionnel.C et Gerqrd.v**, Audit et Control Interne ;Aspect Financiers ; Opération et Stratégique,** 4eme édition, France-paris, 1992, p17.

[2]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص5.

المالية تمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو بتاريخ معين والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ.[1]

وتتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:[2]

1. **إدارة المؤسسة:**

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

2. **الملاك والمساهمين:**

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

3. **الدائنين والموردين:**

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

4. **الزبائن:**

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

5. **العاملين:**

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

---

[1]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص20.

[2]- محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص.ص: 9-11.

6. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

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

7. الهيئات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.

الفرع الثالث: أهداف التدقيق.

1. الهدف الرئيسي للتدقيق:

يتمثل الهدف الرئيسي من عملية التدقيق في قيام المدقق الخارجي المحايد والمستقل بتدقيق الكشوف المالية وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة كل من المركز المالي، نتائج التشغيل، التدفقات النقدية واتفاق الكشوف مع معايير المحاسبة المتعارف عليها وإعدادها وعرضها والمعلومات المالية وفقا للإطار المحاسبي المطبق في إطار مفهوم الأهمية النسبية.[1]

2. الأهداف الثانوية للتدقيق:

تمثل أهداف التدقيق التي يسعى المدقق للتحقق منها من خلال إجراءات التدقيق والإقرارات الإدارية لجمع أدلة الإثبات المناسبة لإبداء الرأي.[2]

ويمكن اختصار الأهداف المستخرجة من التدقيق في العناصر الآتية:[3]

أ. الوجود والتحقق؛

ب. الملكية والمديونية؛

ج. الشمولية أو الكمال؛

د. التقييم والتخصيص؛

---

[1]- الفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة: مدخل متكامل الجزء الأول**، دار المريخ، السعودية، 2002، ص195.

[2]- جمال الطرارية، **منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA): الورقة الثالثة-التدقيق**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن-عمان، 2013، ص50.

[3]- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص.ص: 16-18.

هـ. العرض والإفصاح؛

و. إبداء رأي فني.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق ومدققي الحسابات.

الفرع الأول: أنواع التدقيق.

يمكن تصنيف التدقيق من عدة جوانب كالآتي:[1]

أولا: من حيث القائم بالتدقيق: يمكن تقسيمها إلى نوعين أساسيين هما:

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

2. **التدقيق الداخلي:** وهو تدقيق يعتبر حديث إذا ما تم مقارنته بالتدقيق الخارجي، فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق تدقيق العمليات الحسابية والمالية.

ثانيا: من حيث الإلزام: وينقسم إلى نوعين هما:

1. **التدقيق الإجباري:** هو التدقيق الذي يفرض القانون القيام به (قانون الشركات، قانون الضرائب، قانون الاستثمار وقوانين المالية)، ويتم تعيين مدقق الحسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه.

2. **التدقيق الاختياري:** هنا الأصل في التدقيق يكون اختياري، ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح.

ثالثا: من حيث مجال أو نطاق التدقيق: وينقسم بدوره إلى نوعين وهما:

1. **التدقيق الكامل:** هو الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ولكن يخضع ذلك لمعايير أو مستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على كل مدقق في نهاية العملية إبداء رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته.

2. **التدقيق الجزئي:** وهو التدقيق الذي يتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال التدقيق، بحيث يختصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات على سبيل الحصر.

رابعا: من حيث مدى الفحص أو حجم الامتيازات: وينقسم كذلك إلى نوعين كالتالي:

[1]- نور الدين أحمد قايد، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان، الأردن-عمان، 2015، ص.ص: 15-20.

1. **التدقيق الشامل أو المفصل:** يعني أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص.

2. **التدقيق الانتقائي:** هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر التدقيق الانتقائي الآن هي الأساس السائد للعمل الميداني والتدقيق المفصل يمثل الاستثناء لذلك الأساس.

خامسا: من حيث توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات: ينقسم كإخوته إلى نوعين هما:

1. **التدقيق النهائي:** يتميز بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

2. **التدقيق المستمر:** يعني أن عملية الفحص والإجراءات الاختيارية تتم على مدار السنة المالية للمنشأة، وبطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

الفرع الثاني: أنواع مدققي الحسابات.

يمكن تقسيم الأشخاص أو المؤسسات الذين يقومون بتدقيق الأنشطة الاقتصادية إلى الأنواع التالية: [1]

1. **المدقق الخارجي:** وهو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقرير حوله إلى الجهة أو الجهات التي عينته.

2. **المدقق الداخلي:** وهو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، إذ أن جميع المؤسسات الكبيرة تقوم بإيجاد (إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات)، أن يكون لها قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق.

3. **مدققي الحكومة:** وهم موظفون في المؤسسات العمومية والهيئات الحكومية، للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل القوانين واللوائح الحكومية.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

يعود بروز مهنة التدقيق بصورتها الحالية في الجزائر نتيجة الأحداث التاريخية والتطورات الاقتصادية التي مرت بها وصولا إلى اقتصاد السوق وكذا التوسع الذي مس المؤسسات، ما دعا للحاجة إلى زيادة الاهتمام بالمهنة وتطويرها بما يواكب المجريات الحاصلة ومحاولة الارتقاء بها لمستوى التطلعات.

[1]- هادي التميمي، مرجع سابق، ص25.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق في الجزائر.

مرت مهنة التدقيق في الجزائر خلال تطورها على عدة فترات، يمكن ذكرها فيما يلي[1]:

1. الفترة ما بين: 1969 – 1988:

يمكن القول إن تاريخ مهنة التدقيق في الجزائر بدأ بصدور القانون 69-107 لسنة 1969 والذي في المادة 39 على أن "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي او التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، كما يجوز له أيضا أن يعين أيضا لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها". ثم جاء المرسوم 70-173 لسنة 1970 ليؤكد أن المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية يقوم بها محافظي الحسابات المعينون من قبل وزير الدولة، ويحدد اختيار محافظي الحسابات في المادة 01 من نفس المرسوم "بصفة عامة من بين: المراقبون العامين للمالية، مراقبي المالية، مفتشي المالية، وبصفة استثنائية وعند الحاجة يمكن اختيار مندوبين الحسابات من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة".

ومع إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية ارتفع عدد المؤسسات وتعقد نمط تسييرها، فأُجبر المشرع الجزائري على سن قوانين تمكن من التحكم في النظام المحاسبي والرقابة على التسيير، فجاء الأمر 71-82 لسنة 1971 وصرح في المادة 01 بإمكانية مزاولة مهنة المحاسب والخبير المحاسبي سواء من طرف شخص طبيعي أو معنوي ضمن شروط مضبوطة، كما أُلزم بموجب المادة 13 من هذا الأمر المحاسبين والخبراء المحاسبين "مراعاة الأحكام المنصوص عليها في هذا الأمر والقواعد الواردة في قانون الالتزامات المهنية الذي يضعه المجلس الأعلى للمحاسبة والذي يكون موضوع مرسوم يتخذ بناء على اقتراح وزير المالية"، ثم صدر المرسوم 72-84 لسنة 1972 ووضع شروط الترشح لاختبار شهادة الخبير المحاسبي ووضع آليات وظروف سير الاختبار، بعدها صدر القانون 80-05 لسنة 1980 والذي شكل بموجبه مجلس المحاسبة، وأمكنه في المادة 03 بـ "أن يجري مراقبته على المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو لمجموعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو منح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات".

[1]- إلهام حجاب، مرجع سابق، ص.ص: 32-35.

2. الفترة ما بين: 1988 – 1991:

صدر القانونين 88-01 و88-04 لسنة 1988، حيث نص الأول منهما في المادة 03 على أن "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية والتي تسري عميها قواعد القانون التجاري، إلا إذا نص صراحة على أحكام قانونية خاصة"، وأكد الثاني في المادة 02 على أن "المؤسسات العمومية الاقتصادية أشخاص معنوية تخضع لقواعد القانون التجاري، وتؤسس هذا المؤسسات في شكل شركات مساهمة أو في شكل شركة محدودة المسؤولية". وفي سنة 1990 صدر القانون 90-32 الذي يستدعي إلى ضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق وإعادة تأهيل مهنة محافظ الحسابات، فعدل تنظيم وعمل مجلس المحاسبة ليتماشى مع التغيرات الطارئة، حيث جعل مهمة مجلس المحاسبة تنحصر "بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، كما أن العمليات الخاصة بالأموال التي تتداولها طبقا للقانون المدني والقانون التجاري المؤسسات العمومية الاقتصادية لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة".

3. الفترة ما بين: 1991 – 2010:

في هذه المرحلة صدر القانون 91-08 لسنة 1991 والذي جاء ليحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، كما أنه تم إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق المحاسبي حيث كلفت وفقا للمادة 09 من نفس القانون بـ:

- السير على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة الأعضاء واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.

ثم صدر المرسوم التنفيذي 92-20 لسنة 1992 ليحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، إذ نشأت هذه النقابة لحماية حقوق ومصالح أعضاءها فقد حددت المادة 08 من المرسوم التنفيذي 92-20 المهام الموكلة لهذا المجلس من حماية مصالح أعضاء النقابة والسهر على جميع أعضاءها للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.

لكن سرعان ما احتاجت مهنة التدقيق المحاسبي إلى قواعد تحكم أخلاق ممارسيها، فصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي 96-136 لسنة 1996 ليحدد "القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، وذلك من خلال واجبات وحقوق أعضاء النقابة عند أداء مهنتهم وفي علاقتهم مع زبائنهم وزملائهم ومع النقابة أيضا، ثم تلاها إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة 1996 ليعمل كجهاز استشاري يقوم "بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها"، والذي كان له دور فعال في تحسين ممارسة مهنة المحاسبة.

4. الفترة بعد 2010:

صدر القانون 10-01 في سنة 2010 لإعادة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر "مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد"، فقد جاء كبديل للقانون 91-08 بإلغاء لمعظم الأحكام التي جاء بها ما عدا المتعلقة بشروط الالحاق بالمهن المذكورة.

أحدث صدور القانون 10-01 تغيير في كل من التعريف بالمدقق، المهام الموكلة إليه والهيئة المشرفة عليه، إذ تم إحداث تغيرات هامة في هيكلة المنظمات المشرفة على التدقيق في الجزائر، حيث صدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية والتي تخص إعادة تنظيم المنظمات المهنية في الجزائر بهدف الفصل بين مهام المهن الثلاث.

المطلب الثاني: الإطار العام لمهنة محافظ الحسابات.

الفرع الأول: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

قامت الدولة الجزائرية منذ الاستقلال وإلى غاية الآن بإصدار مجموعة من القوانين والمراسيم والقرارات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وهذا سعيا منها لتطوير وتحسين المهنة، حيث من أهم التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة في الجزائر والسارية المفعول حاليا: [1]

✓ القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يتضمن كل شروط مزاولة، مهام ومسؤوليات، أتعابهم، الأعمال التي تتنافى والعقوبات.

✓ المراسيم 11-24، 11-25، 11-26 المؤرخة في 22 صفر عام 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011 التي تحدد على التوالي تشكيلة المجلس الوطني المحاسبي وتنظيمه وقواعد سيره، تشكيلة المجلس

[1]- إيمان خلايفية ورضا جاوحدو، مرجع سابق، ص.ص: 456-457.

الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سير، الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر.

- ✓ مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادرة عن وزير المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)
- ✓ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزير المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)
- ✓ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزير المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620
- ✓ مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزير المالية، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)
- ✓ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 جمادى الثانية عام 1438 الموافق لـ 7 مارس 2017 والذي يحدد قائمة الشهادات الجامعية، وكذا كيفية سير التكوين وبرامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: الإطار النظري لهنة محافظ الحسابات.

1. تعريف محافظ الحسابات:

يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

2. شروط مزاولة مهنة محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:[2]

1. أن تكون جزائري الجنسية؛
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، التاريخ 2010/07/11، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، ص7.

[2]- المرجع نفسه، ص5.

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن تكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن تكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن تكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
4. ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
5. أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6؛
6. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

3. مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات:

أ. **مهام محافظ الحسابات:** تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:[1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة وهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

[1]- المرجع نفسه، ص7.

- عندما تعد الشركة حسابات مدمجة أو مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ب. **مسؤوليات محافظ الحسابات:** تشتمل مسؤوليات محافظ الحسابات على ثلاث أقسام وهي:[1]

- **المسؤولية المدنية:**

يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدلى المحكمة المختصة.

- **المسؤولية الجزائية:**

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

وتتمثل في ارتكاب جريمة يتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع، وينتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات، تكون في الحالات التالية:[2]

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها؛
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

- **المسؤولية التأديبية:**

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفي ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

---

[1]- المرجع نفسه، ص10.

[2]- كريم فيصل وتوفيق فيصل سمغوني، **تنظيم مهنة محافظة الحسابات والتدقيق في الجزائر**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، الجزائر –باتنة، 2018، ص.ص: 354–355.

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول.

المطلب الثالث: قواعد وآداب السلوك لهنة التدقيق في الجزائر.

التدقيق وككل مهنة أخرى لها آداب وتقاليد وقواعد وسلوك يتعين على مزاولي المهنة الالتزام بها، حيث أنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظم العلاقة فيما بين مزاولي المهنة، وبينهم وبين عملائهم والإدارات المختلفة.

الفرع الأول: أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات.

تضمن المرسوم التنفيذي رقم 163-96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، المدعوين بـ "عضو النقابة، أو المهني" والموضحة فيما يلي: [1]

1. واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبنه وموكليه:

- يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- تستند علاقات أعضاء النقابة بزبنهم أو موكليهم إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهماتهم بشرف وضمير مهني؛
- يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛
- يجب على المهني عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يقوم بما يأتي:
  - ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
  - يحترم الآجال المتفق عليها؛
  - يعلم الزبون.

---

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، التاريخ 1996/04/17، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15، **المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، ص.ص: 5-7.

- يجب أن يبلغ محافظ أو محافظو الحسابات قبول تعيينهم، إما بالتوقيع على مختصر الجمعية العامة التي عينتهم وإما بواسطة رسالة قبول؛
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات، يقوم كل واحد منهم بمهمته ويتحمل شخصيا مسؤولية ذلك كاملة.

2. واجبات المهني في علاقاته مع النقابة:

- يجب على لمهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام، بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

3. واجبات المهني في علاقاته مع زملائه:

- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه زبون أو موكل أن يحل محل زميل له، ألا يقبل المهمة التي اقترحت عليه إلاً بشرط:

  - أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول به؛
  - يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة؛
  - يجب عليه أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد أن هذا الأخير قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها؛

- يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن؛
- يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم بالتراضي و/أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطروا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.

الفرع الثاني: حالات التنافي والموانع.

يمكن عنصرة هذه الحالات فيما يلي:[1]

أ. حالات التنافي: لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص11.

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

ب. حالات الموانع: يمنع محافظ الحسابات من:

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

المطلب الرابع: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر.

هناك ثلاث هيئات تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر نذكرها فيما يلي:

1. المجلس الوطني للمحاسبة:(CNC)

يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لا سيما في المجال المحاسبي والاقتصادي والقانوني، يزود المجلس لسيره بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام يساعده أربعة (4) مديري دراسات وثمانية (8) رؤساء دراسات، ويمكن شرحه بإيجاز فيما يلي:[1]

أ. **مهامه:** تنقسم مهام المجلس كما يلي:

❖ **يمارس المجلس، بعنوان الاعتماد، المهام الآتية:**

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، التاريخ 2011/02/02، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، ص.ص: 4-6.

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

❖ **يمارس المجلس، بعنوان التقييس المحاسبي، المهام الآتية:**

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- المتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

❖ **يمارس المجلس، بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، المهام الآتية:**

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تخت تصرف المهنيين المحاسبين.

ب. لجانه: تنشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

2. المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء الحاسبين:

يحدد مقرر المجلس بمدينة الجزائر ويمكن نقله إلى أي مكان أخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، ويتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى المجلس، وتتمثل صلاحيته فيما يلي:[1]

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

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

3. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يحدد مقرر المجلس بمدينة الجزائر ويمكن نقله إلى أي مكان أخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، ويتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، التاريخ 2011/02/02، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، ص8.

الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى المجلس، وتتمثل صلاحياته فيما يلي:[1]

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

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

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي.

نظرا لظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها، وهذا ما ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر، فإنه صار من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، ما دفع بالسلطات الجزائرية إلى إصدار قانون النظام المحاسبي المالي الجديد والذي شرع العمل به مطلع سنة 2010.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي وإطاره القانوني.

الفرع الأول: مفهومه.

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. [2]

---

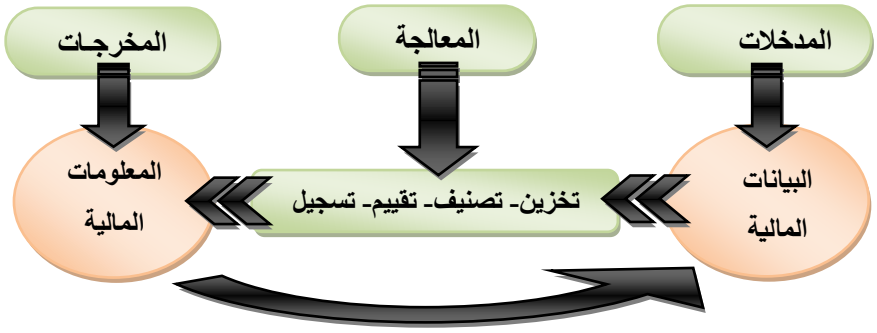
[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، التاريخ 2011/02/02، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، ص11.

[2]- قورين الحاج قويدر، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الشلف، الجزائر، 2007، ص216.

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة.

ويمكن تلخيص عمل النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): آلية عمل النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على الاجتهاد الشخصي والتحصيل العلمي والمعرفي.**

الفرع الثاني: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي.

وفي الأتي قراءة قانونية للنظام المحاسبي المالي وأهم القوانين الصادرة لحد الآن.

- الجريدة الرسمية العدد 74 الموافق لـ 2007/11/25 الحاملة للقانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (يحتوي على 43 مادة)، جاء هذا القانون ليلغي القانون رقم 35/75 الموافق لـ 1975/04/29 المتضمن للمخطط المحاسبي الوطني[1].
- الجريدة الرسمية العدد 27 الموافق لـ 2008/05/2 الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق إجراءات القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن للنظام المحاسبي المالي (احتوى على 44 مادة)[2].
- الجريدة الرسمية العدد 19 الموافق لـ 2009/03/25 تضمنت مقررين[3]:
  - المقرر 2008/07/26 المحدد لقواعد تقييم، محاسبة، محتوى، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة سير الحسابات (جاءت في شكل فقرات).

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، التاريخ 2007/11/25، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، ص3.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، التاريخ 2008/05/26، المرسوم التنفيذي رقم 156/08، المؤرخ في 2008/05/25، **المتضمن تطبيق إجراءات القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، ص11.

[3]- الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية، العدد 19، التاريخ 2009/03/25، القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، ص3.

- المقرر 2008/07/26 المحدد لسقف رقم الأعمال، عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة (simplifie Comptabilité).

المطلب الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا، قواعد ومبادئ التقييم ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها وفيما يلي شرح لمكونات هيكل النظام المحاسبي المالي والتي نقسمها إلى ثلاثة فروع:

الفرع الأول: الإطار التصوري.

يحدد الإطار النظري للنظام المحاسبي مجموع الأهداف المنتظرة لإعداد القوائم المالية ويبين مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية والمفاهيم الواجب احترامها بحيث تكون مترابطة فيما بينها بما يسمح بإعداد قوائم مالية تتضمن معلومات تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة.[1]

1. **المفاهيم المحاسبية:** وهي تلك المفاهيم التي توضح المصطلحات المتعلقة بالمحاسبة وتبسيطها لكي تكون قابلة للفهم، من أجل تطبيقها بشكل متقن وشفاف حتى لا يكون هناك غموض وتفاديا لأي إشكاليات.
2. **المبادئ المحاسبية:**

يتم إعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، والمتمثلة في: محاسبة التعهد؛ استمرارية الاستغلال؛ قابلية الفهم؛ الدلالة؛ المصداقية؛ قابلية المقارنة؛ التكلفة التاريخية؛ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.[2]

3. **الفروض المحاسبية:** وهما فرضان نذكرهما فيما يلي[3]:

1.3. المحاسبة على أساس الاستحقاق (محاسبة الالتزام): تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به.

2.3. فرض الاستمرارية: تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

الفرع الثاني: قواعد ومبادئ التقييم.

[1]- حكيم عمران، **محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة**، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2019.

[2]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص4.

[3]- رضوان حلوة حنان، وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار ومكتبة حامد، الأردن-عمان، 2004، ص32.

وهي تلك المعايير المحاسبية التي تحدد وتضبط كيفية المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال نشاطها من معالجة محاسبية للمخزونات والمعالجة المحاسبية للتمويل التجاري... إلخ.

الفرع الثالث: مدونة الحسابات.

اعتمد النظام المحاسبي المالي الجديد في تصنيف الحسابات على النظام العشري حيث يتألف الصنف من رقم واحد، الحسابات الرئيسية: رقمين، الحسابات الجزئية: 3 أرقام، الحسابات الفرعية: 4 أرقام فأكثر.

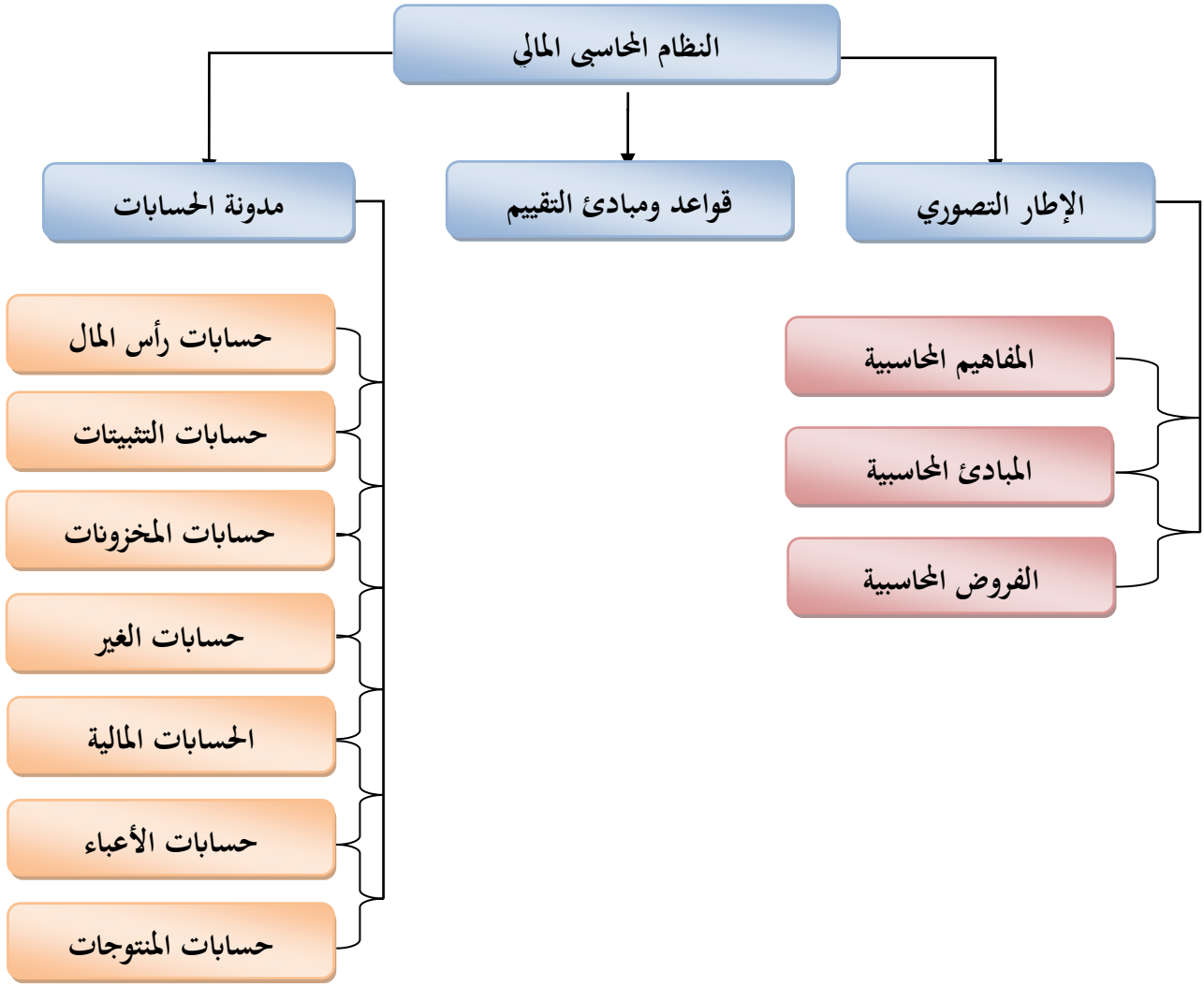
حيث جاء كل صنف كالأتي:[1]

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال.
- الصنف الثاني: حسابات التثبيتات.
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.
- الصنف الرابع: حسابات الغير.
- الصنف الخامس: الحسابات المالية.
- الصنف السادس: حسابات الأعباء.
- الصنف السابع: حسابات المنتوجات.

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق، ص.ص: 45-51.

ويمكن تلخيص هيكل النظام المحاسبي المالي وتوضيحه في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): هيكل النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبين، **بالاعتماد على: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق.** والجريدة **الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق.**

المطلب الثالث: مخرجات النظام المحاسبي المالي.

تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:[1]

- الميزانية؛
- جدول حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

[1]- الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص5.

خلاصة الفصل:

نظرا للأهمية التي تلعبها مهنة التدقيق منذ قديم الزمان وتطورها مع مرور السنين والأيام، ظهرت حتمية تطوير هذه الأخيرة في الجزائر وتجلي ذلك منذ فترة ما بعد الاستقلال وصولا إلى القانون 10-01 الصادر لإعادة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وتعريف محافظ الحسابات حسب هذا القانون، مهامه ومسؤولياته، وكذا شروط مزاولة المهنة وأخلاقيات المهنة التي تنظمها الهيئات المشرفة عليها التي تعمل على تدعيم ومواكبة تطورات المهنة.

بالإضافة إلى قيامنا بتناول الغطاء التي تمارس تحته مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والمتمثل في النظام المحاسبي المالي، وذلك في مفهوم هذا النظام وإطاره القانون وكذا هيكل النظام، إضافة إلى المخرجات التي يشتمل عليها النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

في هذا الفصل سنقوم بالتطرق إلى الدراسة التطبيقية التي ستمكننا من الإجابة على سؤال الإشكالية المتمثل في معرفة "مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي"، ذلك من خلال التقرب من مكاتب محافظي الحسابات قصد الوصول للعينة محل الدراسة وعبر الاستعانة بالاستبيان كأداة لمعالجة هذه الدراسة كونه الخيار الأنسب في ذلك.

ولتحليل الاستبيان تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي المتمثلة في معامل ألفا كرونباخ، التكرارات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، النسب المئوية وكذا اختبار اعتدالية التوزيع واختبار (T).

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية.

تم التطرق في هذا المبحث إلى الجزئيات التي توضح العناصر التي تم على أساسها بناء الجانب التطبيقي للدراسة، والمتمثلة في منهجية، مجتمع، وعينة الدراسة، الأساليب الإحصائية التي تم الاستعانة بها، أداة الدراسة وصلاحيتها وكذا الوصف الديمغرافي لعينة الدراسة.

المطلب الأول: إجراءات الدراسة التطبيقية.

الفرع الأول: منهجية الدراسة.

بغية الوصول إلى أهداف الدراسة الممثلة في "تحديد الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية والجزائرية على الممارسة المهنية وأداء المدققين"، والإجابة على سؤال الإشكالية المتمثل في "مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي"، قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتبر أحد طرق البحث العلمي وأكثرها شيوعا والذي يقوم فيه الباحث بوصف وتحليل الظواهر والمشاكل العلمية المختلفة وتمكنه من دراسة الواقع بشكل دقيق وكذا قياس الأحداث والظواهر والممارسات المتاحة دون وضع يد عليها والمساهمة في ايجاد حلول للمشاكل محل الدراسة.

ومن أجل الحصول على البيانات اللازمة المرجو تحليلها، تم الاعتماد على الاستبيان وتفريغ البيانات باستخدام برنامج Excel وتحليلها عن طريق الاستعانة ببرنامج SPSS.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

أولا: مجتمع الدراسة:

عند القيام باختيار عينة الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والوظيفي الذي يخدم أهداف الدراسة كشرط أساسي في توزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك من أجل ضمان نوعية وسلامة النتائج النهائية للدراسة، وبناء على ذلك فإن المجتمع المستهدف لهذه الدراسة يتكون من فئتين هما:

1. محافظي الحسابات.
2. الخبراء المحاسبين.

ثانيا: عينة الدراسة:

تم تحديد عينة الدراسة بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة والتي تتكون من (39) فرد تمثل إجمالي حجم العينة والاستمارات الموزعة، بلغ عدد المستجيبين من العينة (30) فردا ممثلة في الاستمارات الصالحة والتي خضعت للدراسة بنسبة استرجاع بلغت (76,92) والتي تعد نسبة جيدة، في حين عدد الاستمارات الملغاة تمثلت في (04) استمارات شكلت نسبة (10,26)، وكذلك استمارات لم يتم استلامها عددها (5) استمارات بنسبة (12,82)، والجدول أدناه يوضح ما سبق.

الجدول رقم (04): إحصائيات استمارات الاستبيان.

البيان	التكرار	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	39	100
عدد الاستمارات الصالحة	30	76,92
عدد الاستمارات الملغاة	4	10,26
عدد الاستمارات غير المستلمة	5	12,82

المصدر: من إعداد الطالبين.

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

بغية الوصول وتحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام العديد من الأساليب والأدوات الإحصائية، ذلك لاختبار الاستبيان وكذا اختبار الفرضيات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي $SPSS_{26}$ لتحليل البيانات المجمعة وتمثلت هذه الأساليب والأدوات المستخدمة فيما يلي:

- **اختبار الصدق والثبات (ألفا كرونباخ):** للتحقق من صلاحية أداة الاستبيان للتحليل الإحصائي.
- **اختبار اعتدالية التوزيع:** لتحديد طبيعة توزيع البيانات.
- **الاختبارات الوصفية:** التكرارات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، النسب المئوية، لمعرفة متوسط أراء العينة المشاركة في الدراسة ومدى انحراف الإجابات عن الفرضيات.
- **اختبار (T):** لاختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: أداة الدراسة واختبار صلاحيتها.

الفرع الأول: تصميم وعرض أداة الدراسة.

أولا: تصميم الاستبيان:

بالعودة إلى طبيعة الدراسة واعتمادنا على طريقة المنهج الوصفي التحليلي، وبغرض تحقيق الهدف المرجو من دراستنا وتدعيمها بالجانب التطبيقي واستكماله، قمنا بتصميم أداة الدراسة الممثلة في الاستبيان (أنظر الملحق رقم 01) استعانةً بالدراسات السابقة، والذي تم تكييفه بما يناسب دراستنا واعتماداً على سلم ليركت (Likert) الخماسي حيث يقابل كل عبارة مجموعة مكونة من خمسة خيارات مرتبة على التوالي كما يلي: (موافق بشدة، موافق، غير متأكد، غير موافق، غير موافق بشدة) كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): درجات مقياس ليكرت الخماسي.

التقدير	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01
مدى الإجابة	5-4.21	4.20-3.41	3.40-2.61	2.60-1.81	أقل من 1.80

المصدر: من إعداد الطالبين، **بالاعتماد على سلم ليكرت الخماسي.**

ثانيا: عرض هيكل الاستبيان:

خلال إعدادنا لمحتوى الاستبيان، تم مراعاة النقاط المتمثلة في:

- الوضوح وبساطة الأسلوب، كي يستسيغ بسهولة أفراد العينة أسئلة الاستبيان.
- التناسق والتسلسل بين محاور وأسئلة الاستبيان، قصد الحفاظ على تركيز المجيب.
- الملاءمة واختصار مضمون كل سؤال، لتفادي إجهاد واستنفاذ وقت المجيب.
- الاهتمام بترتيب وتنظيم الاستبيان، كي يشتمل على جمالية تريح عين المجيب.

وقمنا بتقسيم الاستبيان إلى أربعة محاور كالآتي:

❖ **المحور الأول:** تضمن المعلومات الديمغرافية الخاصة المتعلقة بعينة الدراسة (الجنس، السن، الوظيفة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

❖ **المحور الثاني:** الذي يضم العبارات من 01 إلى 11 متعلقة بجودة أداء محافظ الحسابات.

❖ **المحور الثالث:** الذي يضم العبارات من 12 إلى 16 متعلقة بأثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر.

❖ **المحور الرابع:** الذي يضم العبارات من 17 إلى 27 متعلقة باعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (06): أبعاد محاور الاستبيان.

المحور	البيان	العبارات
01	العينة الديمغرافية.	–
02	جودة أداء محافظ الحسابات.	من 01 إلى 11
03	أثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر.	من 12 إلى 16
04	اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية.	من 17 إلى 27

المصدر: من إعداد الطالبين، **بالاعتماد على أداة الدراسة.**

الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة.

تم التحقق الأولي من نتائج الصدق والثبات بالنسبة لهذا الاستبيان والذي أفرز النتائج التالية: (أنظر الملحق رقم (02)

أولا: الثبات:

1. التناسق الداخلي (ألفا كرونباخ):

تم حساب ثبات هذا الاستبيان بطريقة التناسق الداخلي بمعامل ألفا كرونباخ والتي تقوم على أساس تقدير معدل ارتباطات العبارات فيما بينها لكل بعد على حدة كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم (07): يوضح ثبات الاستبيان عن طريق ألفا كرونباخ.

المحاور	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات
المحور الأول	0.882	11
المحور الثاني	0.814	5
المحور الثاني	0.842	11
الاستبيان ككل	0.873	27

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS$_{26}$.**

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل ألفا كرونباخ والذي قدر بالنسبة للمحور الأول "جودة أداء محافظ الحسابات" (0.88)، وبالنسبة للمحور الثاني "أثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير

التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر" (0.81)، وبالنسبة للمحور الثالث "اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية" (0.84)، وبالنسبة للاستبيان ككل بلغ (0.87)، يمكن القول بأنها قيم تدل على أن هذا الاستبيان يتمتع بالثبات العالي، حيث نلاحظ أن كل القيم موجبة وأن هناك انسجام وترابط بين عبارات هذا الاستبيان يتعدى (0.50) ويكاد يصل إلى الارتباط التام (1).

ثانيا: الصدق: بطريقة الاتساق الداخلي:

تم حساب صدق هذا الاستبيان عن طريق حساب أو تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالمحور الذي تنتمي إليه ثم بين درجة المحور بالدرجة الكلية للاستبيان ككل، كما يلي:

❖ **الارتباط بين العبارات والدرجة الكلية للمحاور:**

1. الارتباط بين عبارات المحور الأول مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الأول "جودة أداء محافظ الحسابات" بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم (08): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور جودة أداء محافظ الحسابات مع درجته الكلية.

العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
العبارة 1	0.751**	**العبارة 7**	0.546*
العبارة 2	0.736**	**العبارة 8**	0.742**
العبارة 3	0.736**	**العبارة 9**	0.549*
العبارة 4	0.562**	**العبارة 10**	0.715**
العبارة 5	0.805**	**العبارة 11**	0.680**
العبارة 6	0.635**	**الارتباط دال عند (0.01)****	
الارتباط دال عند (0.05)*			

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت أغلبها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.01) وعددها (9) عبارات، حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,80) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (5) والدرجة الكلية للمحور ككل، و(0,56) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (4) والدرجة الكلية لمحور ككل، في حين نجد أن العبارات رقم (7، 9) جاءت دالة عند مستوى

الدلالة ألفا (α=0.05)، وعموما يمكن القول بأن المحور الأول "جودة أداء محافظ الحسابات" صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

2. الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الثاني "أثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر" بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور أثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية على محافظ الحسابات في الجزائر مع درجته الكلية.

العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
العبارة 12	0.525*	**العبارة 15**	0.523*
العبارة 13	0.526*	**العبارة 16**	0.636**
العبارة 14	0.460*	**الارتباط دال عند (0.01)****	
الارتباط دال عند (0.05)*			

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS$_{26}$**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت أغلبها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.05) وعددها (4) عبارات، حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,52) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (13) والدرجة الكلية للمحور ككل، و(0,46) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (14) والدرجة الكلية لمحور ككل، في حين نجد أن العبارة رقم (16) جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.01)، وعموما يمكن القول بأن المحور الثاني "أثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر" صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

3. الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع درجته الكلية:

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الثالث "اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية" بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): يوضح مصفوفة ارتباطات عبارات محور "اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية" مع درجته الكلية.

العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
العبارة 17	0.640**	العبارة 23	0.645**
العبارة 18	0.474*	العبارة 24	0.713**
العبارة 19	0.534*	العبارة 25	0.848**
العبارة 20	0.505*	العبارة 26	0.724**
العبارة 21	0.653**	العبارة 27	0.656**
العبارة 22	0.690**	الارتباط دال عند (0.01)**	
الارتباط دال عند (0.05)*			

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت أغلبها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.01) وعددها (8) عبارات، حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,84) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (25) والدرجة الكلية للمحور ككل، و(0,64) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (17) والدرجة الكلية للمحور ككل، في حين نجد أن العبارات رقم (18، 19، 20) جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.05)، وعموما يمكن القول بأن المحور الثالث "اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية" صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين المحور التي هي فيه.

❖ **الارتباط بين المحاور والدرجة الكلية للاستبيان ككل:**

تم تقدير الارتباطات بين درجة كل محور بالدرجة الكلية للاستبيان ككل بمعامل الارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): يوضح مصفوفة ارتباطات درجات الكلية لمحاور الاستبيان مع درجته الكلية.

المحور	الدرجة الكلية للاستبيان	المحور	الدرجة الكلية للاستبيان
المحور الاول	0.582**	**المحور الثالث**	0.772**
المحور الثاني	0.782**	**الارتباط دال عند (0.01)**	**

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0.01)، حيث نلاحظ أن قيمة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الاول "جودة أداء محافظ الحسابات" مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.58)، أما الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الثاني "أثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر" مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.78)، في حين أن الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور الثالث "اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية" مع الدرجة الكلية للاستبيان بلغت (0.77)، وعموما يمكن القول بأن الاستبيان ككل صادق لأن كل محاوره تتسق فيما بينها وبين الاستبيان التي هي فيه.

المطلب الثالث: وصف وعرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

أولا: بالنسبة لمتغير الجنس:

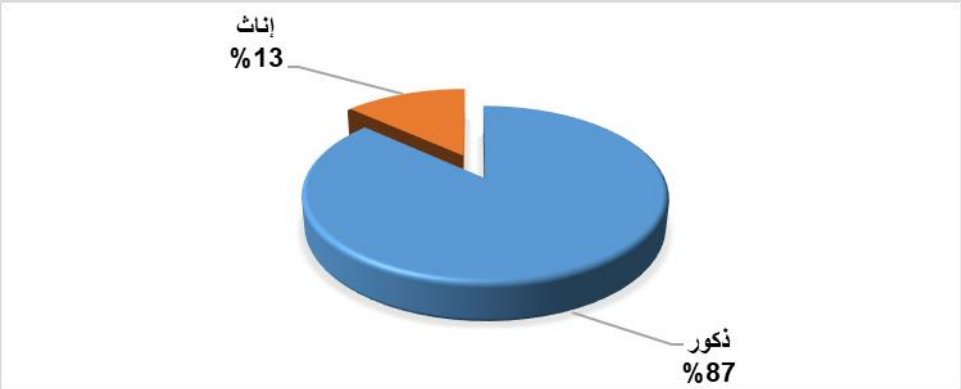
الجدول رقم (12): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكور	26	%87
إناث	4	%13
الإجمالي	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا، نلاحظ أن هناك 26 ذكرا بنسبة بلغت 87%، أما الإناث فقد بلغ عددهن 4 إناث بنسبة قدرت بـ 13%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (03).

الشكل رقم (03): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

ثانيا: بالنسبة لمتغير السن:

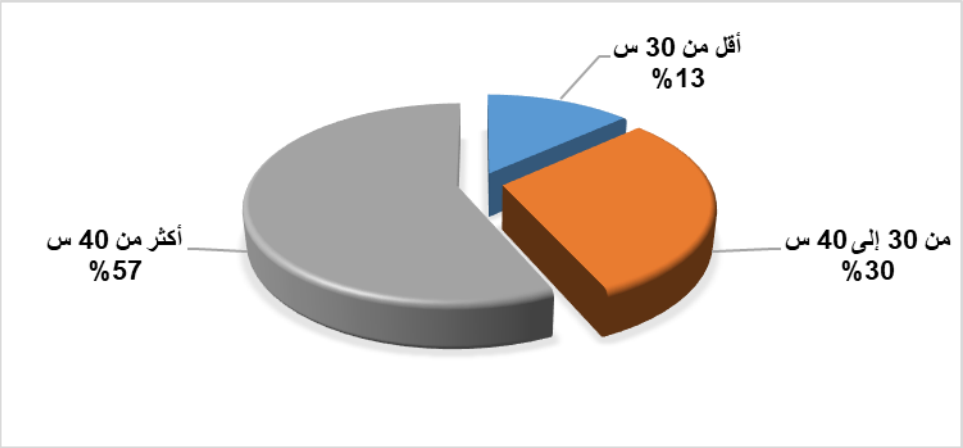
الجدول رقم (13): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن.

السن	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30	4	%13
من 30 إلى 40	9	%30
أكثر من 40	17	%57
الإجمالي	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا، نلاحظ أن هناك 4 أفراد قلت أعمارهم عن 30 سنة بنسبة بلغت 13%، أما الذين تراوحت أعمارهم بين 30 إلى 40 سنة فقد بلغ عددهم 9 أفراد بنسبة قدرت بـ 30%، في حين أن الذين تجاوزت أعمارهم عن 40 سنة فقد بلغ عددهم 17 فردا بنسبة قدرت بـ 57%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (04).

الشكل رقم (04): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن.



المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

ثالثا: بالنسبة لمتغير الوظيفة:

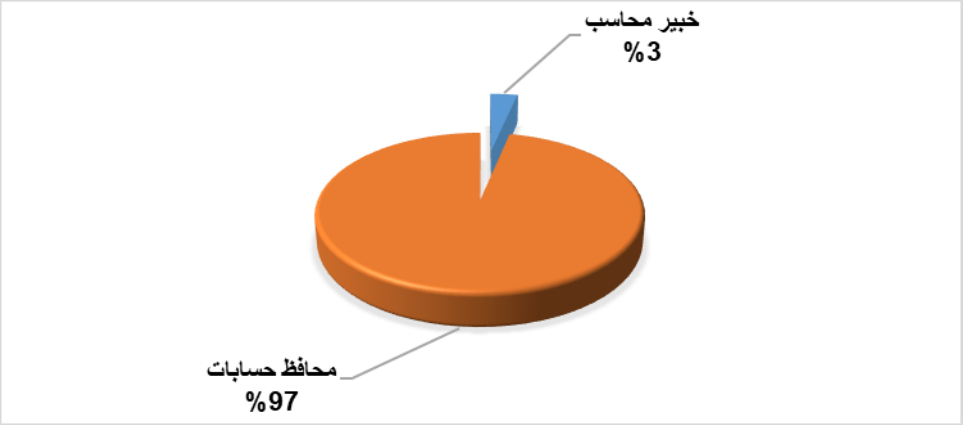
الجدول رقم (14): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
خبير محاسب	1	%03
محافظ حسابات	29	%97
الإجمالي	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا، نلاحظ أن هناك فردا واحدا فقط يشغل منصب خبير محاسب بنسبة بلغت 3%، أما محافظي الحسابات فقد بلغ عددهم 29 فردا أيضا بنسبة قدرت بـ 97%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (05).

الشكل رقم (05): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

رابعا: بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

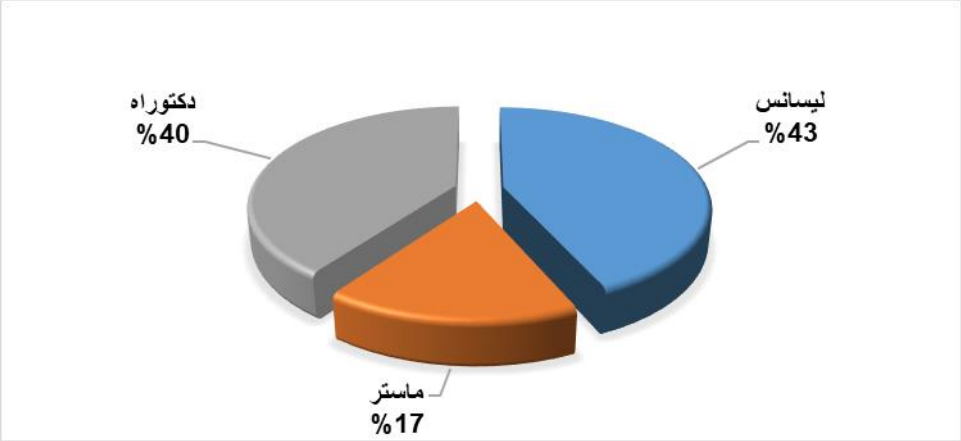
الجدول رقم (15): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	13	%43
ماستر	5	%17
دكتوراه	12	%40
الإجمالي	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا، نلاحظ أن هناك 13 فردا كان مستواهم التعليمي ليسانس بنسبة بلغت 43%، أما الذين لديهم مستوى ماستر فقد بلغ عددهم 5 أفراد بنسبة قدرت بـ 17%، في حين أن الذين لديهم مستوى دكتوراه بلغ عددهم 12 أفراد بنسبة قدرت بـ 40%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (06).

الشكل رقم (06): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

خامسا: بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية:

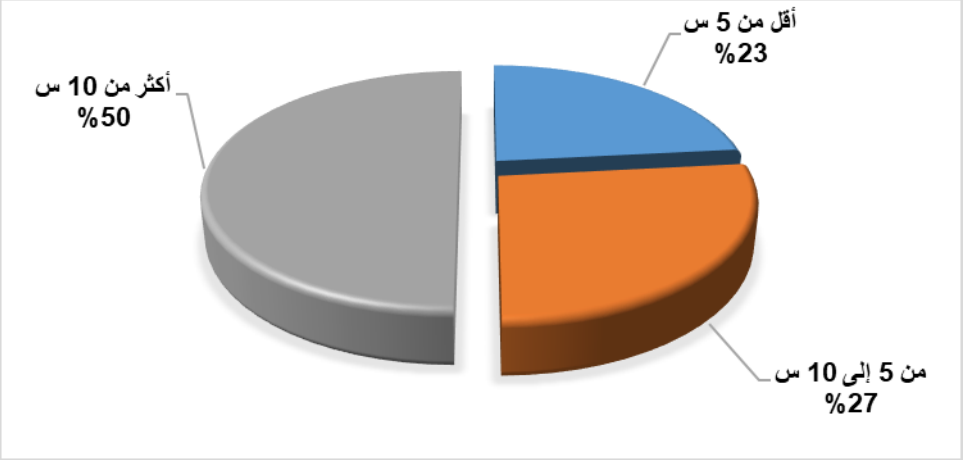
الجدول رقم (16): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة بالسنوات	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5	7	%23
من 5 – 10	8	%27
أكثر من 10	15	%50
الإجمالي	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 30 فردا، نلاحظ أن هناك 7 أفراد قلت خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة بلغت 23%، أما الذين تراوحت خبرتهم بين 5 إلى 10 سنوات فقد بلغ عددهم 8 أفراد بنسبة قدرت بـ 27%، في حين أن الذين فاقت خبرتهم عن 10 سنة فقد بلغ عددهم 15 فردا أيضا بنسبة قدرت بـ 50%، وهذا ما هو موضح من خلال الشكل رقم (07).

الشكل رقم (07): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية.

من أجل إتمام دراسة موضوعنا والوصول إلى أهداف الدراسة المنشودة، تم التحقق من طبيعة التوزيع عبر اختبار هذه الأخيرة وكذا القيام بالاختبارات اللازمة على فرضيات الدراسة والتعليق على نتائج هذه الاختبارات على ضوء الفرضيات المطروحة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع العكسي.

قبل البدء في مرحلة معالجة الفرضيات باستخدام الاساليب الاحصائية المختلفة والملائمة وجب أولا التحقق من شرط اعتدالية التوزيع بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة الحالية، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (17): يوضح التحقق من شرط اعتدالية التوزيع بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة.

المتغير	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk			القرار
	الاحصاءات	درجة الحرية	مستوى الدلالة	الاحصاءات	درجة الحرية	مستوى الدلالة	
الاستبيان ككل	0.152	30	0.075	0.929	30	0.058	غير دال

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال المعطيات المبينة بالجدول أعلاه نلاحظ وبناء على قيم اختبار **كولموغروف سميرنوف** وكذا اختبار **شابيرو ويلك** في درجات أفراد عينة الدراسة على الاستبيان ككل غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.05) مما يدل على أن البيانات تتوزع توزيعا طبيعيا وهذا يعني أن كل الاساليب الاحصائية التي ستستخدم في المعالجة هي أساليب بارامترية أنظر إلى الملحق رقم (03).

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات وتفسير النتائج.

أولا: عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية العامة:

نصت الفرضية العامة لهاته الدراسة على: "**مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي مرتفع**"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة القائم على أساس المقارنة بين متوسط العينة في الاستبيان ككل والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة المبينة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): يوضح درجة تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات.

الاستبيان ككل	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	T	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	30	81	99.43	10.98	29	9.194	0.000	دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (18) نلاحظ وبناءً على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على الاستبيان ككل والذي بلغ (99.43) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري له والمقدر بـ 81، كما

أن المتوسط الحسابي يقع في المجال المرتفع (91.8-113.4) وبناءً عليه فإن درجة **تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات مرتفعة**، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (9,19) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,01)، وهذا يعني أنه توجد فروق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط النظري للاستبيان ككل لصالح المتوسط الحسابي للأفراد، وبالتالي فإن هذه النتيجة **تؤيد** فرضية الدراسة العامة والقائلة "**مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي مرتفع**"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

ثانيا: عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الأولى:

نصت الفرضية الأولى لهاته الدراسة على: "**أداء محافظ الحسابات في الجزائر ذو جودة**"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الاحصائية **(T)** بالنسبة للعينة الواحدة القائم على أساس المقارنة بين متوسط العينة في المحور الأول من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة المبينة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): يوضح مستوى جودة أداء محافظ الحسابات في الجزائر.

البعد الاول	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	T	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	30	36	43.36	6.43	29	6.270	0.000	دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (19) نلاحظ وبناءً على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على البعد الاول والذي بلغ (43.36) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري له والمقدر بـ 36، كما أن المتوسط الحسابي يقع في المجال المرتفع (40.8-50.4) وبناءً عليه فإن **مستوى جودة أداء محافظ الحسابات في الجزائر مرتفع**، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (6,27) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,01)، وهذا يعني أنه توجد فروق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط النظري للبعد الأول لصالح المتوسط الحسابي للأفراد، وبالتالي فإن هذه النتيجة **تؤيد** فرضية الدراسة الأولى والقائلة "**أداء محافظ الحسابات في الجزائر ذو جودة**"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

ثالثا: عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية لهاته الدراسة على: "**يؤثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر**"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار

الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة القائم على أساس المقارنة بين متوسط العينة في المحور الثاني من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة المبينة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (20): يوضح درجة تأثير التوافق بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية على أداء محافظ الحسابات.

البعد الثاني	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	T	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	30	15	19.13	2.09	29	10.798	0.000	دال عند 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26**.

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (20) نلاحظ وبناءً على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على البعد الثاني والذي بلغ (19.13) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري له والمقدر بـ 15، كما أن المتوسط الحسابي يقع في المجال المرتفع (17−21) وبناءً عليه فإن **درجة تأثير التوافق بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية على أداء محافظ الحسابات مرتفعة**، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (10,79) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,01)، وهذا يعني أنه توجد فروق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط النظري للبعد الثاني لصالح المتوسط الحسابي للأفراد، وبالتالي فإن هذه النتيجة **تؤيد** فرضية الدراسة الثانية والقائلة "**يؤثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر**"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

رابعا: عرض وتفسير ومناقشة النتائج على ضوء الفرضية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة لهاته الدراسة على: "**يعتمد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية**"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة القائم على أساس المقارنة بين متوسط العينة في المحور الثالث من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة المبينة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): يوضح درجة إعتماد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية.

البعد الثالث	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	T	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	30	30	36.93	6.11	29	6.212	0.000	دال عند0.01

المصدر: من إعداد الطلبة، **بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS$_{26}$**.

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (21) نلاحظ وبناءً على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على البعد الثالث والذي بلغ (36.93) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري له والمقدر بـ 30، كما أن المتوسط الحسابي يقع في المجال المرتفع (34-42) وبناءً عليه فإن **درجة اعتماد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية مرتفعة**، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (6,21) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (α=0,01)، وهذا يعني أنه توجد فروق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط النظري للبعد الثالث لصالح المتوسط الحسابي للأفراد، وبالتالي فإن هذه النتيجة **تؤيد** فرضية الدراسة الثالثة والقائلة "**يعتمد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية**"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل تمت الإجابة على سؤال الإشكالية المتمثل في معرفة "مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي"، ذلك من خلال الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من محافظي الحسابات بالولاية حيث تم التوصل إلى:

- أن مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي مرتفع.
- أداء محافظ الحسابات في الجزائر ذو جودة.
- يؤثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية على محافظ الحسابات في الجزائر.
- يعتمد مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية.

الخاتمة

بالنظر إلى التطور الذي مس التدقيق على مر العصور والسنين بسبب الحاجة المتزايدة التي شهدتها مهنة التدقيق وتعاظم أهميتها والدور الذي تلعبه في الحياة الاقتصادية والاجتماعية على الصعيد الدولي، والجزائر كنظيراتها من الدول سعت إلى النهوض بمهنة التدقيق ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال التدقيق على المستوى الدولي، بغية توحيد الممارسة المهنية في البلد ومحاولتها في ترقية المهنة للمستوى المطلوب وإعطاء مهنة التدقيق في الجزائر بعدا دوليا استجابة لمتطلبات الانفتاح على الاقتصاد العالمي الذي تسعى إليه الجزائر دائما منذ دخولها لاقتصاد السوق، وهذا ما يفرض عليها العمل بمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الهيئات الرسمية في صورة تتماشى والبيئة المحلية وكذا الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد عبر معايير جزائرية للتدقيق صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة والمنبثقة عن معايير التدقيق الدولية، وفي هذا الإطار قمنا من خلال هذا البحث بدراسة تأثير هذه المعايير على أداء المدقق في الجزائر والإلمام بجوانب معايير التدقيق الدولية والجزائرية ومقارنة هذه الأخيرة مع نظيرتها الدولية، وكذا مهنة التدقيق وتنظيمها في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي.

بغرض إضفاء جانب تطبيقي على الدراسة النظرية لموضوعنا، قمنا بإعداد استبيان من أجل جمع البيانات التي تساعدنا في الإجابة على إشكالية دراستنا من قبل عينة من محافظي الحسابات في الولاية، حيث تضمن (03) محاور أساسية.

في محاولتنا لمعالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول "مدى تأثير معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي" وبعد معالجتنا لجانب الدراسة النظري في الفصل الأول والثاني وتحليلنا لجانب الدراسة التطبيقية في الفصل الثالث توصلنا إلى مجموعة من النتائج الخاصة باختبار الفرضيات مع مجموعة من التوصيات والاقتراحات وآفاق البحث الممكنة في الموضوع.

النتائج:

بالوصول إلى ختام دراستنا توصلنا إلى مجموعة النتائج التالية:

- معايير التدقيق تؤثر بدرجة كبيرة على أداء محافظ الحسابات، كون المحافظ ملزم بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية التي تتوافق مع معايير التدقيق الدولية عند قيامه بعملية التدقيق.
- يعتمد المدقق في الجزائر على معايير التدقيق الجزائرية دون الحاجة إلى اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية.
- كلما زاد حُسن تكييف معايير التدقيق الدولية في قالب معايير التدقيق الجزائرية بما يتماشى والبيئة المحلية للبلد وما يخدم الواقع الاقتصادي في الجزائر، كلما ارتفع أداء محافظ الحسابات.

– من خلال مقارنة معايير التدقيق الجزائرية بنظيرتها الدولية يتجلى أنه على غرار الاختلاف في بعض تسميات المعايير، لم تعرف هذه الأخيرة اختلافا كبيرا من حيث مضمون وشكل المعايير.

التوصيات والاقتراحات:

– التركيز الدائم والمستمر على تطورات مهنة التدقيق على الصعيد الدولي والحرص المستمر على مستوى تكوين وأداء المهنيين في البلد والقيام بدورات تكوينية دورية حول الجديد في المهنة وكذا التوضيح الأمثل لمعايير التدقيق الجزائرية التي صدرت ويمكن أن تصدر.

– تمكين المهنيين وإعطائهم الاستقلالية اللازمة التي تخدم أداءهم للمهنة.

– فسح المجال أمام الممارسين الأجانب للمهنة قصد تضييق الفجوة بين الممارسة الدولية والمحلية وكذا نقل الخبرات بين الممارسين الأجانب والمحليين والعمل على تحقيق الاعتراف بالمدقق الجزائري كمهني دولي.

– الأخذ بمعايير التدقيق الدولية التي تتلاءم والبيئة المحلية وتخدم اقتصاد البلد والتركيز على حُسن تكييفها بما يرفع أداء المهنيين ويرتقي بمهنة التدقيق في الجزائر.

– وجوب اهتمام الجهات المختصة والهيئات المشرفة المسؤولة عن المهنة بمهنة التدقيق في الجزائر، للأخذ بارتقاء هذه الأخيرة إلى مستوى تطلعات الأطراف والمستخدمين ذوي المصلحة.

آفاق البحث:

– مقارنة الممارسة المهنية للتدقيق في الجزائر بالممارسة الدولية لمهنة التدقيق.

– مدى تأثير التشريعات والإطار القانوني لمهنة التدقيق على الممارسة المهنية وفق معايير التدقيق الجزائرية.

قائمة

المصادر والمراجع

أولا: باللغة العربية:

أ) الكتب:

1. الفين أرينز وجيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، **المراجعة: مدخل متكامل الجزء الأول**، دار المريخ، السعودية، 2002.

2. أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، مصر-الإسكندرية، 2005.

3. جمال الطرارية، **منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA): الورقة الثالثة-التدقيق**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن-عمان، 2013.

4. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980.

5. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، دار وائل، الأردن-عمان، 2015.

6. رضوان حلوة حنان، وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار ومكتبة حامد، الأردن-عمان، 2004.

7. عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (1)**، دار الكتاب الجامعي، اليمن-صنعاء، 2009.

8. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

9. نور الدين أحمد قايد، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان، الأردن-عمان، 2015.

10. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل، الأردن-عمان، 2006.

ب) المجلات والدوريات:

11. إيمان خلايفية ورضا جاوحدو، "**التدقيق الخارجي في الجزائر بين منظور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية**"، مجلة معارف، الجزائر-عنابة، 2019.

12. كريم فيصل وتوفيق فيصل سمغوني، **تنظيم مهنة محافظة الحسابات والتدقيق في الجزائر**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، الجزائر-باتنة، 2018.

13. نور الهدى بهلولي، "**التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية**"، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، الجزائر-برج بوعريريج، 2020.

ج) المذكرات:

14. إلهام حجاب، **مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية في ظل تبني معايير التدقيق الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020.

15. قورين الحاج قويدر، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة الشلف، الجزائر، 2007.

16. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.

د) المطبوعات الجامعية:

17. حكيم عمران، **محاضرات في المحاسبة المالية المعمقة**، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2019.

هـ)القوانين:

18. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 24، التاريخ 1996/04/17، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15، **المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.**

19. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، التاريخ 2008/05/26، المرسوم التنفيذي رقم 156/08، المؤرخ في 2008/05/25، **المتضمن تطبيق إجراءات القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي.**

20. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، التاريخ 2011/02/02، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.**

21. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، التاريخ 2011/02/02، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.**

22. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07، التاريخ 2011/02/02، المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، **المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.**

23. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، التاريخ 2007/11/25، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 2007/11/25، **المتضمن النظام المحاسبي المالي.**

24. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، التاريخ 2010/07/11، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.**

25. الجريدة الرسمية للجهورية الجزائرية، العدد 19، التاريخ 2009/03/25، القرار المؤرخ في 2008/07/26، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.**

26. المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04، **المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)**، المجلس الوطني للمحاسبة.

27. المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، **المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)**، المجلس الوطني للمحاسبة.

28. المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، **المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620)**، المجلس الوطني للمحاسبة.

29. المقرر رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24، **المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540)**، المجلس الوطني للمحاسبة.

ثانيا: باللغة الأجنبية:

أ) باللغة الإنجليزية:

A) books:

1. American Accounting Association**, the Committee on basic Auditing concepts, The Accounting Review**, Vol 47, USA, 1972.
2. International Auditing and Assurance Standards Board, **Hand Book of International Quality control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, Vol 1, IFAC, USA, 2013.

ب)باللغة الفرنسية:

B) Les livres:

3. Lionnel.C et Gerqrd.v**, Audit et Control Interne, Aspect Financiers, Opération et Stratégique,** 4eme édition, France-paris, 1992.

الملاحق

الملحق رقم (01) استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم: علوم المالية والمحاسبة.

تخصص: محاسبة وتدقيق.

بتاريخ: ..../..../.....

استمارة استبيان.

السادة المحترمين.

في إطار التحضير لمذكرة التخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم علوم المالية والمحاسبة بعنوان:

"أثر معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي".

نضع بين أيديكم استمارة الاستبيان لمساعدتنا على إتمام إعداد مشروع دراستنا التي تهدف إلى التعرف على واقع ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر والبحث في الدور الذي تلعبه معايير التدقيق على أداء المدقق.

لذا نرجو سيادتكم إعطاءنا من ثمين وقتكم وتقديم يد العون لنا في عملنا ويشرفنا أن تكونوا جزءا من هذه الدراسة ونطلب منكم التكرم بالاهتمام بهذا الاستبيان والإجابة على أسئلته بموضوعية ومصداقية، كما نحيطكم علما أن إجابتكم ستعامل بكل سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

مع خالص الشكر وفائق الاحترام.

من إعداد الطالبين:

فكارشة أيمن حازم.

تعقيلت ياسين.

تحت إشراف الدكتور:

عريوة محاد.

المحور الأول: العينة الديمغرافية. (ضع علامة X أو أي علامة أخرى في الخانة الموافقة)

1. الجنس:

ذكر ○ أنثى ○

2. السن:

أقل من 30 سنة ○ من 30 إلى 40 سنة ○ أكبر من 40 سنة ○

3. الوظيفة:

خبير محاسب ○ محافظ حسابات ○ محاسب معتمد ○

4. المؤهل العلمي:

ليسانس ○ ماستر ○ ماجستير ○ دكتوراه ○

5. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ○ من 5 إلى 10 سنوات ○ أكثر من 10 سنوات ○

المحور الثاني: جودة أداء محافظ الحسابات في الجزائر.					
العبارات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
محافظ الحسابات في الجزائر مؤهل علميا وعمليا.					
ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل والخبرة.					
محافظ الحسابات يتمتع بالاستقلالية التامة في أداء مهامه.					
هناك ثقافة تبادل الخبرات والتجارب بين محافظي الحسابات.					
عدم استقلالية الهيئة المشرفة على مهنة محافظ الحسابات.					
يعاني المهنيين من عدة عراقيل تواجه نشاطهم ناتجة عن غياب نصوص توضيحية كافية لذلك.					
تسعى الحكومة الجزائرية إلى وضع إطار قانوني خاص بمهنة التدقيق وذلك عن طريق إصدار التشريعات.					
الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحرص على احترام قواعد المهنة واعرافها.					

المهنيين لا يساعدون الهيئات المشرفة على المهنة في الارتقاء بمهنة التدقيق في الجزائر.					
الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر تسعى لمواكبة التطورات الدولية للمهنة.					
الهيئات المهنية تقوم بإصدار معايير وتشريعات تتوافق مع البيئة المحلية.					

المحور الثالث: أثر التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في الجزائر.					
العبارات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غر موافق بشدة
تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية.					
يوجد ارتباط بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية.					
تم تبني معايير التدقيق الجزائرية استنادا إلى نصوص معايير التدقيق الدولية.					
يمكن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية كمرشد في وضع إصدار معايير التدقيق الجزائرية.					
معايير التدقيق الجزائرية هي معايير التدقيق الدولية مُكيفة مع الواقع الجزائري.					

المحور الرابع: اعتمادية مزاولي المهنة على معايير التدقيق الجزائرية دون اللجوء إلى معايير التدقيق الدولية.					
العبارات	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
معايير التدقيق الجزائرية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر.					

الجزائر تسعى لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي من خلال تبني معايير تدقيق جزائرية.					
معايير التدقيق الجزائرية تخدم وتساعد المؤسسات الجزائرية في الانفتاح على السوق الدولية.					
الاستناد إلى معايير التدقيق الجزائرية يعد مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم.					
تعتبر معايير التدقيق الدولية ضرورية لتطوير مهنة التدقيق في الجزائر.					
معايير التدقيق الدولية تنسجم مع البيئة الجزائرية بعد تكييفها مع متطلبات هذه البيئة.					
تتوافق النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.					
وجود معايير تدقيق دولية يلغي الحاجة لإيجاد معايير التدقيق الجزائرية.					
تبني معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى ضعف استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر.					
قلة أو انعدام المشاركة في حالة تنظيم ملتقيات وندوات لوضع حيز التنفيذ المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف المهنيين في الجزائر.					
يعتمد محافظ الحسابات في أداء مهمته على معايير التدقيق الجزائرية.					

الملحق رقم (02) ملحق الصدق والثبات

أ/ الثبات:

Reliability

Reliability Statistics		
الأبعاد	Cronbach's Alpha	N of Items
البعد 1	0.882	11
البعد 2	0.814	5
البعد 3	0.842	11
الكلي	0.873	27

ب/ الصدق:

Correlations

Correlations					
		د1ك			د1ك
ب1	Pearson Correlation	.751**0	ب7	Pearson Correlation	.546*0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.013
	N	20		N	20
ب2	Pearson Correlation	.736**0	ب8	Pearson Correlation	.742**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب3	Pearson Correlation	.736**0	ب9	Pearson Correlation	.549*0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.012
	N	20		N	20
ب4	Pearson Correlation	.562**0	ب10	Pearson Correlation	.715**0
	Sig. (2-tailed)	0.010		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب5	Pearson Correlation	.805**0	ب11	Pearson Correlation	.680**0
	Sig. (2-tailed)	0.000		Sig. (2-tailed)	0.001
	N	20		N	20
ب6	Pearson Correlation	.635**0	*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.003	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	N	20			

Correlations

Correlations					
		د2ك			د2ك
ب12	Pearson Correlation	.525*0	ب15	Pearson Correlation	.523*0
	Sig. (2-tailed)	0.017		Sig. (2-tailed)	0.018
	N	20		N	20
ب13	Pearson Correlation	*6.520	ب16	Pearson Correlation	.636**0
	Sig. (2-tailed)	0.017		Sig. (2-tailed)	0.003
	N	20		N	20
ب14	Pearson Correlation	.460*0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.041	*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		
	N	20			

Correlations

Correlations					
		د3ك			د3ك
ب17	Pearson Correlation	**40.60	ب23	Pearson Correlation	.645**0
	Sig. (2-tailed)	20.00		Sig. (2-tailed)	0.002
	N	20		N	20
ب18	Pearson Correlation	.474*0	ب24	Pearson Correlation	.713**0
	Sig. (2-tailed)	0.035		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب19	Pearson Correlation	.534*0	ب25	Pearson Correlation	.848**0
	Sig. (2-tailed)	0.015		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب20	Pearson Correlation	.505*0	ب26	Pearson Correlation	.724**0
	Sig. (2-tailed)	0.023		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
ب21	Pearson Correlation	.653**0	ب27	Pearson Correlation	.656**0
	Sig. (2-tailed)	0.002		Sig. (2-tailed)	0.002
	N	20		N	20
ب22	Pearson Correlation	.690**0	*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.001	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	N	20			

Correlations

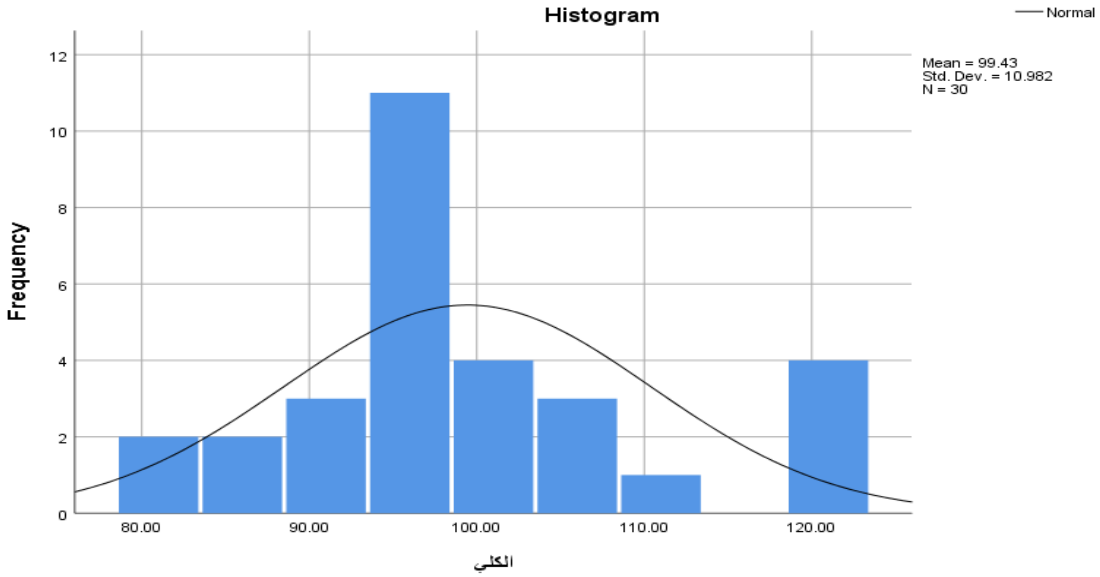
Correlations					
		الكلي			الكلي
د1ك	Pearson Correlation	.582**0	د3ك	Pearson Correlation	.772**0
	Sig. (2-tailed)	0.007		Sig. (2-tailed)	0.000
	N	20		N	20
د2ك	Pearson Correlation	.782**0	**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		
	Sig. (2-tailed)	0.000			
	N	20			

الملحق رقم (03) ملحق نتائج الدراسة

أولا/ التحقق من إعتدالية التوزيع

Explore

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الكلي	0.152	30	0.075	0.929	30	0.058
a. Lilliefors Significance Correction						



ثانيا/ التحقق من فرضيات الدراسة

الفرضية العامة

T-Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الكلي	30	99.4333	10.98175	2.00498
One-Sample Test				
	Test Value = 81			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
الكلي	9.194	29	0.000	18.43333

الفرضية الأولى

T-Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
دك1	30	43.3667	6.43527	1.17491
One-Sample Test				
	36Test Value =			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
دك1	6.270	29	0.000	7.36667

الفرضية الثانية

T-Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
2دك	30	19.1333	2.09652	0.38277

One-Sample Test				
	15Test Value =			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
2دك	10.798	29	0.000	4.13333

الفرضية الثالثة

T-Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
3دك	30	36.9333	6.11349	1.11616

One-Sample Test				
	30Test Value =			
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
3دك	6.212	29	0.000	6.93333

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: تعقيلت ياسين المولود(ة) بتاريخ: 01/09/1998 ب: بلدية الربوع

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 205206589 الصادرة بتاريخ: 19/10/2021 عن: بلدية المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: علوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2021/2020

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: أثر معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة -

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

حرر بتاريخ: 17/06/2021

التوقيع و البصمة

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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم ا.لمالية و المحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): فكاي بشة أيمن حازم المولود(ة) بتاريخ: 1997/09/16 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200033474 الصادرة بتاريخ: 2016/04/24 عن: بلدية المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: علوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة و تدقيق خلال السنة الجامعية: 2021/2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": أثر معايير التدقيق على أداء محافظ الحسابات في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة -

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

حرر بتاريخ: 2022/06/17

التوقيع و البصمة

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

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة