الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التسيير

## الموضوع

# مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالب :
بالعيد الطيب

الأستاذ المشرف :
أحمد قايد نور الدين

| | |
|---|---|
| رقم التسجيل: | MASTER / GE/ GO - AUDIT / 2017 |
| تاريخ الإيداع | ..... |

الموسم الجامعي : 2016_2017

بسم الله الرحمن الرحيم

# شكر و عرفان

اشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل, فهو القائل

(لئن شكرتم لأزيدنكم.)

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلم

( من لم يشكر الناس لم يشكر الله )

أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الدكتور أحمد قايد نور الدين الذي لم يبخل علينا بالكثير من وقته ومثيله من النصائح القيمة وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة فكان نعم المشرف حفظه الله.

كما أتقدم بجزيل شكري لكل من للأستاذ الدكتور زين يونس والدكتور دينوري محمد سالمي والدكتور دمدوم زكريا.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء اللجنة على مجهوداتهم وتصحيحاتهم لأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي.

## إهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمن وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

-والدتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى قدوتي الدائم في الحياة، إلى نبراس العطاء المبذول ومعلمي الأول

-والدي الفاضل بارك الله في عمره-

إلى كل من إخوتي نسيمة صارة مروة صبرينة محسن العروسي

إلى الجدة داد و العمة نجوة

إلى من ساندي طيلة مشواري الدراسي كايب زين العابدين والهادي سميرة بهاوي مسعود

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر

إلى كل باحث وطالب علم أهدي ثمرة جهدي

# الفهرس


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| شكر وعرفان | |
| إهداء | |
| الفهرس | I I -I |
| فهرس الجداول | IV- I I I |
| فهرس الأشكال | V |
| فهرس الملاحق | V I |
| قائمة المختصرات | V I I |
| الملخص | V I I I |
| مقدمة | أ – د |
| **الفصل الأول : ماهية التدقيق** | |
| تمهيد الفصل | 02 |
| **المبحث الأول : ماهية التدقيق** | 03 |
| المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق | 05-03 |
| المطلب الثاني : مفهوم التدقيق وأهميته | 10-06 |
| المطلب الثالث : أهداف وأنواع التدقيق | 18-11 |
| **المبحث الثاني : الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات** | 19 |
| المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات | 20-19 |
| المطلب الثاني : تعيين محافظ الحسابات | 23-20 |
| المطلب الثالث : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات | 25-24 |
| **المبحث الثالث : منهجية مهمة محافظ الحسابات** | 26 |
| المطلب الأول : التخطيط لعملية التدقيق | 27-26 |
| المطلب الثاني : تجميع أدلة الإثبات | 31-27 |
| المطلب الثالث : إعداد تقرير المراجعة محافظ الحسابات قرار وزير المالية | 51-31 |
| خلاصة الفصل | 52 |

| | |
|---|---|
| **الفصل الثاني : معايير التدقيق الجزائرية والدولية** | |
| تمهيد | 54 |
| **المبحث الأول : الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية** | 55 |
| المطلب الأول : تطور التدقيق في الجزائر | 58-55 |
| المطلب الثاني : اتفاق حول أحكام المنظمة لمهنة التدقيق | 60-58 |
| المطلب الثالث : المعايير المحاسبية والبيئية | 63-60 |
| **المبحث الثاني : الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية** | 64 |
| المطلب الأول : نشأة معايير التدقيق الدولية | 70-64 |
| المطلب الثاني : مفهوم معايير التدقيق الدولية | 74-70 |
| المطلب الثالث : تصنيف معايير المراجعة الدولية | 77-74 |
| **المبحث الثالث : الربط بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية** | 78 |
| المطلب الأول : التوحيد و التوافق مع المعايير التدقيق الدولية | 80-78 |
| المطلب الثاني : معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر | 83-80 |
| المطلب الثالث : مهنة محافظ الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية | 84-83 |
| خلاصة الفصل | 85 |
| **الفصل الثالث : الدراسة الميدانية** | |
| تمهيد | 87 |
| **المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة** | 88 |
| المطلب الأول : بيانات الدراسة | 88 |
| المطلب الثاني : قائمة الاستبيان | 90-88 |
| المطلب الثالث : مجتمع الدراسة | 92-91 |
| **المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة** | 93 |
| المطلب الأول : خصائص العامة للدراسة | 97-93 |
| المطلب الثاني : اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان | 104-97 |
| المطلب الثالث : اختبار T-tset لمحاور الإستبيان | 111-105 |
| خلاصة الفصل | 112 |
| الخلاصة | 115-114 |
| المراجع | 120-117 |
| الملاحق | 146-123 |

# فهرس الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| (1-1) | التطور التاريخي للتدقيق | 05 |
| (2-1) | الاختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي | 17 |
| (1-2) | معايير المراجعة الدولية | 77-76 |
| (1-3) | مقياس ليكارت الخماس | 89 |
| (2-3) | محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور | 90 |
| (3-3) | الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان | 91 |
| (4-3) | توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية | 93 |
| (5-3) | توزيع عينة الدراسة من ناحية قطاع العمل | 94 |
| (6-3) | توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي | 95 |
| (7-3) | توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية | 96 |
| (8-3) | توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق | 97 |
| (9-3) | مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي | 98 |
| (10-3) | نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر | 99 |
| (11-3) | نتائج آراء عينة الدراسة حول ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية | 101 |
| (12-3) | نتائج آراء عينة الدراسة حول ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية | 103 |
| (13-3) | نتائج اختبار T-Test حول مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر | 105 |
| (14-3) | المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T-Test حول مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر | 107 |

| | | |
|---|---|---|
| (15-3) | نتائج اختبار T-Test حول ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية | 108 |
| (16-3) | المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T-Test لنتائج حول ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير الدولية | 109 |
| (17-3) | نتائج اختبار T-Test حول ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية | 110 |
| (18-3) | المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T-Test لنتائج حول ملائمة المعايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية | 111 |

# فهرس الأشكال


| رقم الشكل | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| (1-1) | أنواع التدقيق المحاسبي | 18 |
| (1-2) | الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي | 66 |
| (1-3) | الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان | 92 |
| (2-3) | تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية | 93 |
| (3-3) | يمثل عينة الدراسة حسب قطاع العمل | 94 |
| (4-3) | يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي | 95 |
| (5-3) | يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية | 96 |
| (6-3) | توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ | 98 |

# فهرس الملاحق


| رقم الملحق | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | الاستبيان | 123-126 |
| 02 | النتائج الإحصائية | 128-146 |

# قائمة المختصرات

| المصطلح | بيان الاختصار |
|---|---|
| GAAS | Generally accepted Auditing Standers |
| ISA | International Standards Auditing |
| IAPC | International Auditing practice Committee |
| AICPA | American Institute of Certified Public Accountants |
| IAASB | The International Auditing and Assurance Standards Board |
| SPSS | Statistical Package For Social Sciences |
| IFAC | International Federation of Accountants |

## ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى معرفة مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية من خلال معرفة مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها في الجزائر, وكذا ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية ومدى ملائمة معايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية.

من بين نقاط القصور و الضعف التي تتصف بها مهنة التدقيق في الجزائر في الوقت الحالي و الماضي عدم وجود معايير مراجعة كاملة ومقبولة قبولا عاما وتشمل كافة نواحي عملية المراجعة ,إن وجود بعض القواعد في القانون رقم 10-01 بشأن مهنة مراجعة الحسابات لا يمكن من خلالها القول بوجود معايير مراجعة جزائرية كاملة ومحددة تصلح لضبط الممارسة المهنية, فضلا عن ما يمكن أن توصف به من عدم مسايرتها للتطورات والتغيرات الاقتصادية , الأمر الذي أفضى إلى تفاوت بين مراجعي الحسابات في تطبيق المعايير.

ومن هنا تبرز أهمية الدراسة في كونها تركز على مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

## Thesis summary :

This research aims to highlight the profession of the auditor under international auditing standards common in algeria the need to develop the audit profession in algeria according to international auditing standards and the degree to which international auditing standards convene to the algerian envireonment.

The failure and weakness points, among others, characterizing the profession of auditing in algeria, whether nowadays or in the past, are the absence of comprehensive and suitable auditing standards comprising all aspects of auditing process

Some of rules, in force, in the law.10-01 relating to the profession of auditing may not allow us to state that there are complete and determined algerian auditing standards suitable to set professional practice, yet their description may notkeep up with economic developments and changes ; which led to the disparity between auditors in the implantation of standards.

From this point, the importance of the study comes into view, as it focuses on the profession of the auditor between the algerian and international auditing standards.

## المقدمة

لقد شهدت المؤسسات الاقتصادية تطور كبير في مجلات العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق والمبادلات التجارية ونشاطاتها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة ، وقد ترتب عن المبدأ السابق ذكره ظهور الملكية الغائبة أي انفصال أصحاب رؤوس الأموال ( المالكين ) عن تسيير وإدارة الشركات ، هذا ما أدى إلى ظهور الحاجة إلى رأي شخص مستقل و محايد يتمتع بالخبرة و التدريب و المهارة اللازمين لمراقبة و تقييم التصرفات الإدارية المالية و المحاسبة ومنه ظهرت الحاجة إلى المراجع الخارجي أو محافظ الحسابات ، لأن خبرتهم المهنية تجعل منهم خبراء مختصين في أعمال فحص و مراجعة و المصادقة على الحسابات الاجتماعية للشركات، حيث يعزز محافظ الحسابات من شفافية وصدق وعدالة القوائم المالية مما يساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والتأكد من مدى موثوقيتها من أجل تلبية احتياجات مستخدميها.

- وحتى تتمكن المؤسسة الاقتصادية من مواجهة المنافسة والحفاظ على حصتها في الأسواق عليها معرفة وضعيتها المالية بشكل صادق و صحيح مما يتطلب ضرورة وجود نظام تدقيق جيد، ومهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة ولها مسؤوليات مهنية، وهناك تغيرات كثيرة وكبيرة في الإطار الفكري أو أسلوب ممارسة العمل المهني، وقد تعتمد الكثير من الدول بموجب القانون على مهنة المحاسبة والتدقيق و قد أجبرت الشركات و المدققين المحاسبين القانونيين بتطبيق نظام محاسبي مالي ومعايير التدقيق الدولية عند ممارسة مهنة التدقيق.

وفي الجزائر بعد الإصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية بإصدار نظام المحاسبي المالي الجديد في 2007 سنة 2009وبداية تطبيقه في 2010/01/1 كان لابد أن يواكبه إصدار تشريع جديد فيما يخص تنظيم مهنة مدقق الحسابات وهذا ما تم فعلا بإصدار قانون رقم /01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المنظم لمهن خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالإضافة إلى إصدار نصوص تنظيمه من طرف وزارة المالية خاصة فيما يتعلق بكيفية إعداد التقارير المحكمة من طرف محافظ الحسابات , وفي جانفي 2016 قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير التدقيق الجزائرية توافق المعايير التدقيق الدولية .

و انطلاقا من كل هذه المعطيات تم القيام بصياغة الإشكالية التالية :

**في ما تتمثل مهنة محافظ الحسابات وفق المعايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية ؟**

من خلال هدا السؤال يتم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1. ما مفهوم مهنة محافظ الحسابات ؟

2. و ما هي ضوابط مهنة محافظ الحسابات وفق معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية ؟

**فرضيات البحث :**

للإجابة على مجمل هدي الأسئلة فانه تم صياغة الفرضيات التالية :

1- لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على المعايير التدقيق الدولية

2- لا توجد حاجة لتطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية

3- لا تتلائم معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية رغم صدورها من هيئة دولية

**أسباب اختيار البحث :**

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان لعدة أسباب منها :

1- الأسباب الموضوعية :

- ✓ مهنة المدقق تبقى جديدة و غير معروفة للمجتمع الجزائري
- ✓ عدم كفاية الدراسات في هذا المجال و تبقى هذي الدراسة جديدة
- ✓ تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية

2- الأسباب الذاتية :

- ✓ تخصص دراستنا في الفحص المحاسبي سمحت لنا بالاختيار هذا الموضوع
- ✓ الرغبة في اكتساب معارف جديدة و تخصص في مجالات المحاسبة و التدقيق
- ✓ الرغبة في التعرف أكثر على مهنة محافظ الحسابات

**أهمية البحث :**

- ✓ تعتبر معايير المراجعة بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة.
- ✓ يقع على مهنة المراجعة مسؤولية اجتماعية مفادها تقديم معلومات دقيقة و بشكل محايد.
- ✓ تقديم صورة على مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر.
- ✓ يتمثل الهدف الأساسي في بيان مدى تطبيق معاير المراجعة الدولية في الواقع المهني بالجزائر.

**أهداف البحث :**

- ✓ محاولة تشخيص الواقع المهني في الجزائر.
- ✓ تحليل معايير المراجعة الدولية و تبيان ملاءمتها للممارسة المهنية في الجزائر.
- ✓ محاولة إبراز الفائدة من سن معايير دولية للتدقيق المحاسبي.
- ✓ الإطلاع على آراء المختصين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية.

**منهج الدراسة :**

لأجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري , حيث أنه يقوم على جمع معلومات و بيانات من مختلف المراجع و المصادر من أجل تكوين صورة متكاملة حول الظاهرة المدروسة.

أما في الدراسة الميدانية فقد اعتمدنا على أداة الاستبيان و الهدف الأساسي هو اختبار صحة الفرضيات من خلال إجراء دراسة لعينة من المحاسبين و أساتذة جامعيين و محافظي الحسابات بولاية الوادي ، لتعرف على مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية.

**الدراسات السابقة :**

إن المسح المكتبي الذي قمنا به للتعرف على الجوانب التي مستها الدراسات السابقة في موضوع بحثنا هذا مكننا من الإطلاع على عدة مواضيع في هذا السياق منها :

1- **الدراسة الأولى** : لقليطي الأخضر _**معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر**_ هي عبارة على رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي _شلف_السنة الجامعية 2014-2015.

2- **الدراسة الثانية** : محمد أمين مازون _**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**_ عبارة على مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر 3 السنة الجامعية 2010-2011.

3- **الدراسة الثالثة** : محمد رحماني _**مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية من طرف محافظي الحسابات في الجزائر**_ عبارة على مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية جامعة محمد خيضر _بسكرة_ السنة الجامعية 2014-2015

**حدود الدراسة :**

تهتم هذه الدراسة إلى التعريف بمهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و مقارنتها بمعايير التدقيق الدولية .

1- **الحدود المكانية** : تتعلق هذه الدراسة بالجزائر كونها تضمنت المسح عن طريق الاستبيان من خلال استجواب عينة الدراسة و المتمثلة في ممارسي مهنة محافظ الحسابات.

2- **الحدود الزمنية** : شملت هذه الدراسة أهم المراحل التي مرت بها مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من سنة 1969 إلى غاية سنة 2016 , زيادة على هذا التركيز على الهيئات المشرفة على وضع معايير المراجعة و الإصدارات و التعديلات التي عرفتها معايير المراجعة الدولية.

**هيكل الدراسة** : من أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية و تحقيقا لأغراض البحث تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول وفق الخطة التالية :

**الفصل الأول** : " **الإطار ألمفاهيمي للمحافظ الحسابات** " من خلاله تم التمهيد إلى ماهية التدقيق حيث تم فيها عرض التطور التاريخ للتدقيق و مفهومه و تأكيد أهميته مع ذكر مختلف أنوعه , إضافة على ذالك استعراض الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات من خلال تقديم مفهوم لمحافظ الحسابات و تعيين و موانع تعيينه مع ذكر مهامه و مسؤولياته, أما في اخر الفصل تم تسليط الضوء على منهجية مهنة محافظ الحسابات المتمثلة في التخطيط لعملية التدقيق تليها تجميع الأدلة و أخرها إعداد التقرير.

**الفصل الثاني** : " **معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية** " كان في أول هذا الفصل عرض خاص لمعايير التدقيق لجزائرية بدا من التطور التدقيق في الجزائر إلى اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق وصولا إلى المعايير المحاسبية و البيئية , و كان عرض معايير التدقيق الدولية من خلال تقديم مفهوم لمعايير التدقيق الدولية ثم نشأتها إلى تحديد أهدفها , أما في آخر الفصل فقد تم الربط بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية.

**الفصل الثالث** : " **الدراسة الميدانية** " للإجابة على التساؤلات المطروحة في دراستنا هذه تم تخصيه هذا الفصل لاختبار الفرضيات القائمة و المتمثلة في الفرضية الأولى و التي نفت اعتمدا محافظ الحسابات في الجزائر على معايير التدقيق الدولية , أما الفرضية الثانية فتتمثل في عدم وجود حاجة لتطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة الجزائرية , أما الفرضية الثالثة فحددت عدم وجود تلاؤم بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية .

**تمهيد :**

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية ، فهي بذلك عملية انتقاديه للقوائم المالية من خلال فحص جميع الدفاتر السجلات المحاسبية و أدلة الإثبات المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة ، و كذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هده القوائم للواقع العملي لها ، إن هذه العملية تمكن المدقق الخارجي من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ، عن الوضعية المالية الحقيقية لها، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ولتوسع في الموضوع الدراسة تحدثنا في هذا الفصل عن الإطار المفاهيم للمحافظ الحسابات وقسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

**المبحث الأول : ماهية التدقيق**

**المبحث الثاني : الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات**

**المبحث الثالث : منهجية مهمة محافظ الحسابات**

## المبحث الأول : ماهية التدقيق

**تمهيد :** تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عيشتها على مر العصور , و قد برز دورها بسبب تزايد الطلب على خدمة التدقيق نتيجة لكبر حجم المؤسسات الأمر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية و الوضوح حول القوائم المالية , و هذا لا يمكن توفره إلا إذا تدخل طرف ثالث محايد لإبداء رأيه في القوائم المالية بعد مراجعتها .

### المطلب الأول : التطور التاريخي لتدقيق

إن الحاجة إلى التدقيق تكاد تكون ملازمة لظهور الوكالة ،حيث أنه منذ القدم أينما كان هناك توكيل من طرف شخص معين أو جهة أخرى فإنه يكون هناك حاجة لوجود طرف ثالث يقوم بطمأنة صاحب الملكية عن مدى قيام الموكل بالمهام الموكولة إليه حسب الشروط المتفق عليها , و قد كان المصريون القدماء يستخدمون من يتولون فحص السجلات الخاصة بالضرائب المقبوضة ، وكذلك كان اليونانيون والرومان يقومون بفحص السجلات الخاصة بالمقبوضات و المدفوعات , و كذلك الأمر بالنسبة للإقطاعيين فقد كانوا يعينون من يقوم بفحص الحسابات و التقارير المقدمة من طرف العاملين اللذين يخدمون في إقطاعيتهم .

أما بالنسبة لتدقيق الشركات فيعود إلى أوائل القرن التاسع عشر حيث كانت الشركات بمختلف اشكالها تستدعى ضرورة وجود من يقوم بطمأنة المالكين غير الفاعلين و حمايتهم من تصرفات المالكين الذين يتولون إدارة شؤون الشركة ، و الذين قد يقومون بتسيير أمور الشركة لصالحهم , وبطهور الثورة الصناعية وما رافقها من تشريعات خاصة بالشركات وذلك في منتصف القرن التاسع عشر حيث حدثت تغييرات جوهرية في طبيعة الملكية خاصة في بريطانيا ، حيث أن الثورة الصناعية أدت إلى ظهور الشركات الكبرى و الإدارات ذات الخبرات المهنية الواسعة و بالتالي انفصال الملكية عن التسيير ، و في ظل التطورات المرافقة للثورة الصناعية وزيادة الاهتمام بعملية التدقيق بدأ انبثاق مهنة المحاسبة و التدقيق لتلبي احتياجات السوق ، و بالتالي بدأت عملية تطوير التشريعات تتسارع ، حيث بدأ التصريح لأفراد من غير المساهمين بتولي عملية التدقيق , وفي نهاية القرن التاسع عشر بدأ

الاهتمام بالتدقيق ينتقل من بريطانيا إلى الولايات المتحدة و ذلك بسبب تزايد الاستثمار الإنجليزي في الشركات الأمريكية .

وقد كان تركيز التدقيق في ذلك الوقت منصبا على اكتشاف الأخطاء في حسابات الميزانية و الغش الذي بدأ يظهر مع ظهور الإدارة المهنية في ظل غياب المالكين عن الرقابة المباشرة[1] .

وفي العقد الثالث من القرن العشرين بدأ الاهتمام بحسابات النتيجة بالإضافة إلى الميزانية ، و قد كان من الأسباب الرئيسية لظهور هذا الاهتمام هو الفشل المؤسسي و الانهيارات في أسواق الأسهم ، وخاصة انهيار سوق الأسهم في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1929.

وفي الأربعينيات من القرن العشرين حدثت تحولات هامة في مجال التدقيق و مسؤوليات المدققين في كل من الولايات المتحدة و بريطانيا منها [2] :

- التحول من التدقيق الكامل التفصيلي للحسابات إلى التدقيق باستخدام العينات من أجل التحقق من مدى عدالة القوائم المالية .
- تركيز المدققين على أنظمة الرقابة الداخلية و ربط الاختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم لهذه الأنظمة .
- تراجع التركيز على اكتشاف الغش كهدف أساسي لعملية التدقيق.

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ( **الناحية النظرية والعملية** ) ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ،ص ص 17 , 18

[2] رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ألردن، 1911, ص21.

**جدول رقم : (1-1) التطور التاريخي للتدقيق**

| المدة | الأمر بالتدقيق | المدقق |
|---|---|---|
| من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي | الملك ، إمبراطور الكنيسة ، الحكومة | رجل الدين كاتب |
| من 1700 إلى 1850 | الحكومة ، المحاكم التجارية و المساهمين | المحاسب |
| من 1850 إلى 1900 | الحكومة و المساهمين | شخص مهني في المحاسبة أوقانوني |
| من 1900 إلى 1940 | الحكومة و المساهمين | شخص مهني في المحاسبة و التدقيق |
| من 1940 إلى 1970 | الحكومة، البنوك، المساهمين | شخص مهني في المراجعة و الحاسبة |
| من 1970 إلى 1990 | الحكومة هيئات أخرى و المساهمين | شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاستشارة |
| ابتداء من 1990 | الحكومة هيئات أخرى و المساهمين | شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة |

المصدر : محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2006 ، ص7

**المطلب الثاني : مفهوم التدقيق و أهميته**

**أولا : مفهوم التدقيق**

وتوجد عدة تعريفات للتدقيق نذكر منها :

1- جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American accounting associatorللتدقيق كما يلي: "التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة." [1]

2- كما عرف على أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى العناصر المعينة[2].

3- وجاء في تعريف آخر : " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم Bonnault et germond جاء تعريف من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف ، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة[3]

4- كما يقصد به فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشاة فحصا دقيقا حتى يطمئن المدقق،من أن التقارير المالية سواء كانت تقارير عن نتيجة المؤسسة خلال فترة زمنية،أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة و حقيقة الغرض الذي اعد من اجله هذا التقرير[4].

---

[1]- وليم توماس, امرسون هنكي, ترجمة و مراجعة احمد حامد حجاج, كمال الدين سعيد, **المراجعة بين النظرية و التطبيق**, الكتاب الاول, دار المريخ للنشر, السعودية, 1997ص 18

[2]- محمد سمير الصبان،**الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة**،دار النهضة العربية للطباعة و النشر،بيروت،بدون سنة،ص **17.**

[3] LIONNEL.C et GERARD.V , **Audit et Control Interne-aspects financiers** , opérationnels et stratégiques-Dalloze, Paris, 1992,p21

[4]- عبد الفتاح الصحن،**مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا**،مؤسسة شباب الإسكندرية،1993،ص 4.

5- ومما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل و دقيق للتدقيق:

يقصد بالتدقيق المحاسبي ، فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة ، و ذلك فحصا إنتقاديا منظما ، و ذلك بإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة ، و مدى تصورها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة من تلك الفترة.

و من هذا التعريف يمكن استنتاج عناصر عملية للتدقيق المحاسبي كما يلي :

1- الفحص : يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها ، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و التقديري للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة[1].

2- التحقيق : يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة في فترة زمنية معينة[2].

3- التقرير : هو بلورة لنتائج الفحص والتحقيق لمن يهمه الأمر ، سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، فهو مرحلة نهائية من عمل التدقيق ، و أسلوبها يعتمد أساسا من وجهة نظر المدقق على تخصصه و تحققه من عمليات المؤسسة و تسجيلها و تبويبها و تحليلها[3].

**ثانيا : أهمية التدقيق المحاسبي**

تمثل أهمية التدقيق المحاسبي في اعتباره وسيلة لا غاية و الهدف من هذه الوسيلة هو خدمة مجموعة متعددة من الطوائف و التي تعتمد اعتماد كبير على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتهم ورسم خططها المستقبلية

[1]- محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،**المراجعة و تدقيق الحسابات**،الإطار النظري و الممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،ط 1،200،1ص 11.
[2]- المرجع نفسه , ص 12.
[3]- عبد الفتاح الصحن ، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا ، مرجع سابق ، ص 8.

خصوصا إذا تم اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة و مستقلة عن إدارة المؤسسة مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي :

**1-أهمية التدقيق للمؤسسة :**

اعتماد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ، ولهذا فإنها تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة ،كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات ، بحيث تحقق لهم اكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة[1].

**2-أهمية التدقيق للملاك و المستخدمين :**

أن الملاك والمستخدمين يلجئون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية مدى قوة المركز المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم من أجل تحقيق أكبر عائد ممكن و لضمان الحماية لمدخرات المستثمرين ، فتتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة[2].

**3-أهمية التدقيق للدائنين و الدائنين :**

اعتماد الموردين والدائنين على تقرير المدقق الذي يوضح إذا كانت القوائم المالية صحيحة وسليمة من أجل تحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على تسديد المؤسسة لالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري و توسيعه , و تفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة.

[1]-خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الأردن 2003 ص12.

[2]-خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 12-13

**4-أهمية التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى :**

كما يعتبر التدقيق هاما بالنسبة للبنوك و مؤسسات الاقتراض حيث أن هذه المؤسسات و البنوك تعتمد على القوائم المالية وتقارير المدقق و لدراسة و تحليل القوائم المالية قبل الشروع في إعطاء القروض , و يعتبر التدقيق الأساس من أجل إعطاء القروض ( الائتمان المصرفي ) أي التمويل قصير الأجل [1] .

**5-أهمية التدقيق للهيئات الحكومية :**

اعتماد الهيئات الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات لأغراض متعددة كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب وذلك عن طريق اعتمادها لبيانات واقعية حقيقية و صحيحة ، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار سلع ومنتجات وتقديم الإعانات معتمدة في ذلك على جهات محايدة التي تقوم بالفحص للبيانات والتحقيق فيها لإبداء الرأي الفني على مدى صحة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها

**6- التدقيق لرجال الاقتصاد :**

اعتماد رجال الاقتصاد على القوائم المالية وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليل وتقدير الدخل القومي و وضع برامج للخطط الاقتصادية ، كما تعتمد دقة تقديراتهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدة .

**7-أهمية التدقيق لنقابة العمال :**

اعتماد نقابة العمال على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور وتحقيق مزايا العمال[2] .

**8-أهمية التدقيق المحاسبي في تخصيص الموارد المتاحة :**

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها ، فالموارد النادرة تجتذبها الوحدات الاقتصادية القادرة على استخدامها بأفضل كفاية و التي تظهرها

[1] خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،مرجع سابق،ص 15 .

[2] - خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، مرجع سابق، ص12.

البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة إذ أن البيانات و التقارير المحاسبية غير الدقيقة و التي لم تخضع للتدقيق تخفي في طياتها إسرافا و سوء كفاية أو تحول دون تخصيص موارد نادرة بطريقة رشيدة[1].

**9- أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني :**

- إن مهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة ، وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات ، و توضيح حالة الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات و الموارد المتاحة.
- ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية و المالية و خير عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ، ورفع مستوى معيشة مواطنيها ، وتوفير الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية لهم.
- يعتبر المدقق أيضا خير عون للدولة لأنه يقوم بمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة ، و الكشف عن أي انحراف ومعالجته ، وتقويمه بالسرعة الممكنة ، لتحقق الخطط أهدافها و الوصول إلى أقصى مستوى الكفاية الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.
- المساهمة الفعالة في تنمية المجتمعات بهدف حماية الاستثمارات و إيضاح حالات الإسراف و التلاعب ويعتبر التدقيق خير عون للدولة من أجل تحقيق أهدافها الخاصة و رفع المستوى المعيشي و توفير الرفاهية للمجتمع لتحقيق التنمية الاقتصادية.

[1]- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي, مرجع نفسه, ص 13.

**المطلب الثالث : أهداف و أنواع التدقيق**

**أولا : أهداف التدقيق**

حدثت عدة تطورات مختلفة في أهداف التدقيق و مسؤوليات المدققين ورافقها تغيرات في تقرير مدقق الحسابات و محتوى هذا التقرير ، فأصبح المدقق يعطي تقريرا مطولا يتكون من ثلاث فقرات وليس شهادة و يقول فيه " برأينا فان البيانات المالية تعطي صورة حقيقية و عادلة (تظهر بعدالة) ..." و قد تبنت معايير التدقيق الدولية (معيار رقم 700) تقرير مدقق الحسابات المطول و أشارت إلى أن المدقق يمكن أن يستخدم عبارة "تعطي صورة حقيقية و عادلة" أو "تظهر بعدالة " و هذه العبارات تتوافق مع الهدف الرئيس لعملية التدقيق.

و كذلك فإن معيار التدقيق الدولي رقم 700 والذي تم تعديله ليصبح ساري المفعول اعتبارا من تاريخ 2007-01-01 عدل تقرير المدقق ليشمل أربع أو خمس فقرات مع تبني نفس العبارات الخاصة بالرأي.[1]

عموما فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.[2]

يمكننا القول بأن التطور الحاصل في مهنة التدقيق أثر تأثيرا مهما في نوع الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها المدقق حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهدافا عملية ، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع الثلاثة : [3]

**1- الأهداف التقليدية** : و هي كالآتي :

- التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته و تقرير مدى الاعتماد عليها.

- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات.

[1] علي عبد القادر الذنيبات ، مرجع سابق , ص ص 12,13

[2] Philipe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, **pratique de l'audit opérationnel**, Les édition d'organisation, Paris, 1992, p 29.

3أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء ، الأردن, 2000، ص 09

– اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غشّ.

– تقليل فرص الأخطاء و الغشّ عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع و تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

– معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

**2–الأهداف الحديثة** : و هي كالآتي :

– مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

– القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.

– تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

– تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق.

**3–الأهداف العملية** :

- الشمولية أو الكمال : يفرض هذا الهدف على المدقق أن يتأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية يولد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية، بمعنى أن كل ما هو موجود في أرض الواقع من تدفقات مادية ومالية ومعنوية له صورة في المحاسبة ولو في وثيقة أولية تضمن التسجيل المحاسبي فيما بعد.
- الوجود و التحقق : يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول و الخصوم و جميع العناصر الواردة في الميزانية و في القوائم المالية و الختامية موجود فعلاً وذلك من خلال استخدام تقنية

الملاحظة المادية ، وهو بذلك عكس لمبدأ الشمولية ؛ حيث يتأكد المدقق من أن كل ما هو موجود في المحاسبة له صورة على أرض الواقع ، واجتماع هذين الهدفين يحقق خاصية الرقابة المتعاكس(le contrôle réciproque )

- الملكية و المديونية : يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة ؛ أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية ولا تعتبر كإلتزام خارج الميزانية والخصوم كذلك هي التزام عليها.
- العرض والإفصاح : يتأكد المدقق من خلال هذا الهدف من أن كل العمليات المحاسبية قد تم تجميعها وتبويبها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و باعتماد طرق ثابتة من فترة إلى أخرى ، وهو ما يحقق هدف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية التي تسعى إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- إبداء رأي فني محايد : من أهداف مدقق الحسابات إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

**ثانيا : أنواع التدقيق**

إن نشاط التدقيق يختلف في جوانبه باختلاف الهدف الذي يرمي إلى تحقيقه المدقق و الإطار القانوني الذي يمارس فيه هذا النشاط ، وعليه فيتم التمييز بين أنواع التدقيق من خلال الزاوية المنظور من خلالها إلى عملية التدقيق وكذا زاوية القائم بها .

وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي[1]:

- ✓ من حيث الإلزام
- ✓ من حيث مدى الفحص ( حجم الاختبارات )

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر**،مذكرة ماجستير ( غير منشورة ) في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر3 , 2010-2011,ص11

- ✓ من حيث توقيت عملية التدقيق
- ✓ من حيث نطاق عملية التدقيق
- ✓ من حيث القائم بعملية التدقيق.

**1–من حيث الإلزام :**

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين تدقيق إلزامي و تدقيق اختياري .

**1–1–التدقيق الإلزامي** : يحتم القانون على المؤسسة القيام به ( مثل شركات الاموال في الجزائر ) حيث يلزمها بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها ، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

**1–2–التدقيق الاختياري** : هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ( مثل شركات الأشخاص في الجزائر ) و تكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق .

**2–من حيث مدى الفحص ( حجم الاختبارات ) :**

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

**2–1–تدقيق شامل ( تفصيلي )** : و المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود و الدفاتر و المستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية ، و يتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا و وقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة و التي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

**2–2–التدقيق الاختياري** : ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى ، و يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات الخاصة بالمؤسسة على أن

يتم تعميم النتائج ، و يعتمد حجم العينة على مدى قوة و سلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر و السجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة .

## 3–من حيث توقيت عملية التدقيق :

يمكن تقسيم التدقيق وفق هذا المعيار إلى نوعين:

**3–1–التدقيق المستمر** : تتم من خلاله عمليات الفحص و إجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة ، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية , أو بطريقة غير منتظمة .

**3–2–التدقيق النهائي** : يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية و يلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم و التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

## 4–من حيث نطاق عملية التدقيق[1]:

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي :

**4–1–التدقيق الكامل** : هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله ، و هذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، و لكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني المحايد أن يمس كل القوائم المالية دون إستثناء ، و تكون للمدقق حرية إختيار المفردات التي يخضعها لإختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات .

**4–2–التدقيق الجزئي** : هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة ، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة ، أو فحص حسابات المخازن ، أو التأكد من جرد المخزون .

[1] محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى تطبيقها في الجزائر،مرجع سابق, ص 14

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص و لا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمراكز المالية و نتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل , و يجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء .

**5-من حيث القائم بعملية التدقيق :**

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين :

**5-1-التدقيق الداخلي** :هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، تتمتع بالإستقلالية في التصرف ، و تخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم و التطابق و التحقق ، و عمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة و الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية ، أن المعلومات صادقة ، العمليات شرعية ، التنظيمات فعالة ، الهياكل واضحة ومناسبة[1].

**5-2-التدقيق الخارج** : هو الذي يتم بواسطة مدقق من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، و ذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية ( المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب و هيئات أخرى )[2]

ومن الشرح السابق لكلا النوعين ( الداخلي و الخارجي ) نورد أوجه الاختلاف بينهما من خلال الجدول التالي :

[1]محمد بوتين ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 ،ص15

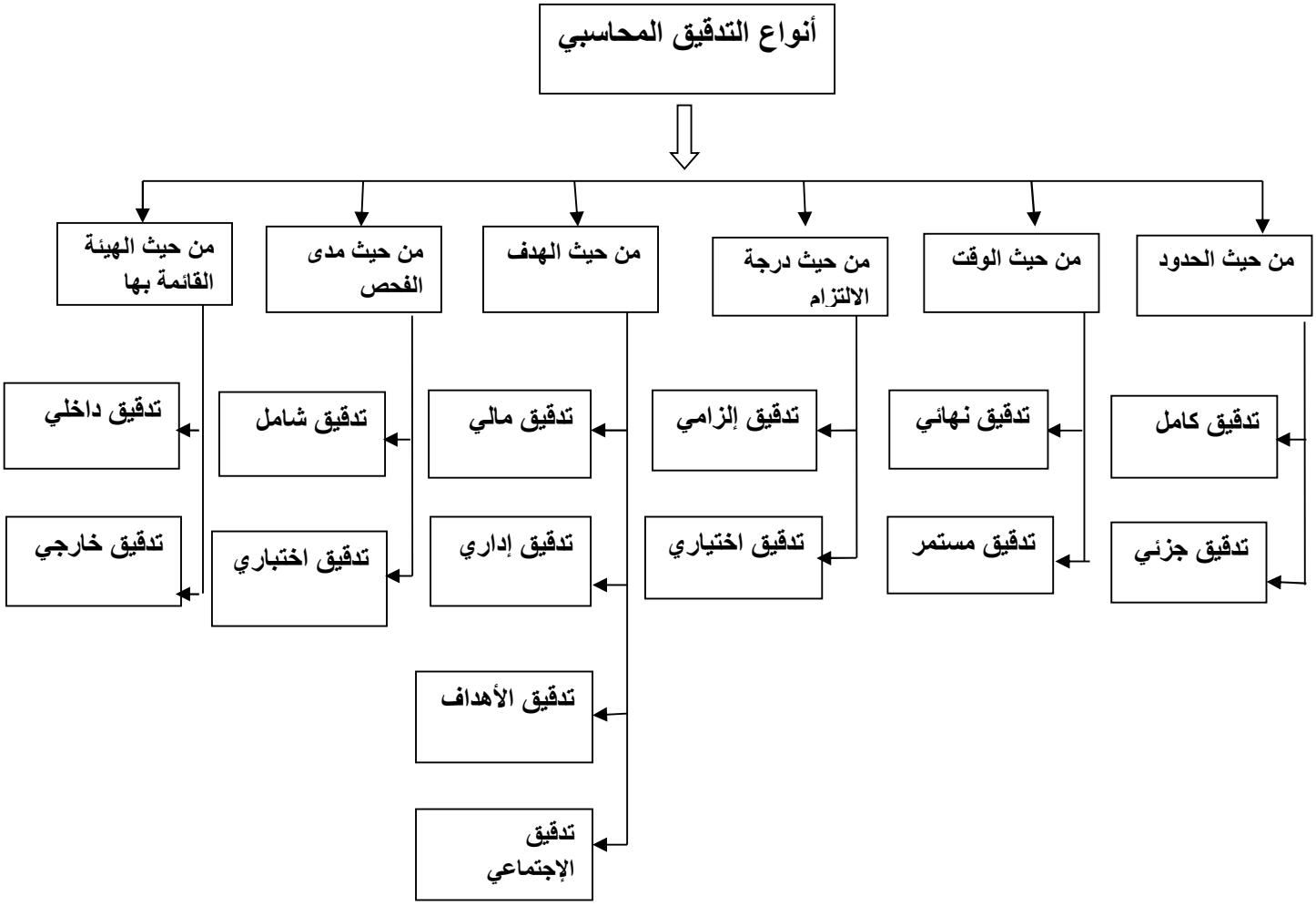
[2]صديقي مسعود ، براق محمد ، **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي** ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08 و 09 مارس 2005 ، ص25

**جدول رقم : (1–2) الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي**

| البيان | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|---|---|---|
| الهدف | 1- تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات .<br>2- التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم خطوات اتخاذ القرارات و تنفيذها . | 1-إبداء الرأي الفني المحايد عن مصداقية و عدالة التقارير المالية لفترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها . |
| علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة | 1-موظف من داخل المنشأة ( تابع ) . | 1-شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة ( مستقل ) . |
| نطاق و حدود التدقيق | 1-تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق،كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت و إمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة. | 1-يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها ، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق و غالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق . |
| التوقيت المناسب للأداء | 1- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية .<br>2- اختيارية وفقا لحجم المنشأة . | 1-يتم الفحص مرة واحدة ( نهائية ) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة)<br>2- قد يكون كامل أو جزئي<br>3- إلزامية وفقا للقانون السائد . |
| المستفيدين | 1-إدارة المنشأة . | 1- قراء التقارير المالية<br>2- أصحاب المصالح<br>3- إدارة المنشأة . |

المصدر:احمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع,عمان، 2000،ص 18.

**الشكل رقم (1–1) : أنواع التدقيق المحاسبي**




**المصدر : من إعداد الطالب**

## المبحث الثاني : الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات

**تمهيد :** بعد التطرق إلى ماهية التدقيق فإن هذا المبحث يهدف إلى التعريف بمحافظ الحسابات وشروط تعيينه و موانع تعينه كما يبرز مهام ومسؤولياته.

### المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات

لقد تعددت و اختلفت تعريفات محافظ الحسابات من مرجع لأخر لذلك سنحاول إبراز البعض منها فيما يلي :

**التعريف الأول** : هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية و قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة و معايير المراجعة المتعارف عليها[1]

**التعريف الثاني** : يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه : " الشخص الذي يحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها ، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ، و في الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها. [2] "

**التعريف الثالث** : عرف القانون رقم 10 / 01 المؤرخ في 28 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 جويلية سنة 2010 يتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات في المادة 22 لمحافظ الحسابات كما يلي : " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليتهم مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها [3] "

---

[1] Société Nationale de la Comptabilité, **guide d'audit et de commissariat aux comptes**, DRH,1989,p102

[2] عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري**،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر بسكرة، 06، 07 ماي 2012،ص2

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،القانون رقم 01/10 المؤرخ في 11 جويلية 2012 ، العدد 42 ، ص07

إن التعريفات السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات و يمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة و تحت مسؤوليته ، وذلك عن طريق فحص و مراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية و يصادق على صحة و شرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير .

**المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات**

حددت المادة 30 من مجموعة النصوص القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة كيفية تعيين محافظ الحسابات بنصها على ما يلي : " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون و تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات [1] ".

و نص المرسوم التنفيذي رقم 32/11 تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي[2] :

- بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظي الحسابات ، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط تعيين محافظ أو محافظي الحسابات خلال أجل أقصاه شهر
- يتحصل محافظ الحسابات المعين من طرف الهيئة على تصريح مكتوب يسمح له بالإطلاع على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة و كل المعلومات الضرورية لقيامه بمهمته دون نقلها أو نسخها
- يجب على محافظ الحسابات و مساعديه الالتزام بالسر المهني حول وضعية المؤسسة الخاضعة لعملية التدقيق

[1] نادية فضيل، **شركة الأموال في القانون التجاري**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، ص،ص230 .233

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص 23

- تترتب عفويات مالية منصوص عليها في دفتر الشروط على محافظ الحسابات عند عدم احترامه لالتزاماته المهنية .
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على:

✓ الوثائق الإدارية الواجب تقديمها

✓ عرض عن الهيئة أو المؤسسة و ملحقاتها المحتملة و وحداتها و فروعها في الجزائر و في الخارج

✓ ملخص المعاينات و الملاحظات و التحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم

✓ المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية

✓ نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة

✓ نموذج رسالة الترشح

- لا تلزم المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد عند تجديد عهدة محافظ الحسابات ,
- تقوم المؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات بتشكيل لجنة تقييم العروض ,
- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية أيام ، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه ,
- إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان ، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول لها.

تحدد شروط و كيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم و لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية [1]:

1-أن يكون جزائري الجنسية

2-أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي :

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب ، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

ب-بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا لشهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

ت- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية

4-أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة

5-أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون

6-أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 و هي :

يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل ، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية :

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد"

تمنح الشهادات و الإجازات المذكورة في البندين أ و ب أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمد من طرف.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 7، المواد من 3 إلى 15، ص 24

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة الأبعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة و الإجازة المذكورة في البند ح – ج أعلاه من طرف المؤسسات بالتكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني ، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.[1]

**ثالث : موانع تعيين محافظ الحسابات**

يمنع تعيين محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري في الحالات التالية [2]:

- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم
- الأقرباء و الأنساب لغاية الدرجة الرابعة
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة ، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم
- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المدراء أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المدراء أو مجلس المراقبة .

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم ، 10-01,المؤرخ في 16رجب 1431هـ الموافق لـ 29يوليو سنة 2010 م المادة ،ص5.7

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي ، 2007، الجزائر ،ص 189

**المطلب الثالث : مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات**

يتولى مراجع الحسابات القيام بعدة مهام حسب القانون التجاري و حسب القانون التنظيمي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر و فيما يلي شرح المهام التي يضطلع بها :

إن مهنة مندوب الحسابات تنحصر في مراقبة أعمال الإدارة و الاطلاع على حسابات الشركات و دفاترها و التحقق من انضباطها و لقد جاءت المادة 715 مكرر 214 من القانون التجاري لتفصيل هذه المهام على النحو التالي :

تتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق من الدفاتر و الأوراق المالية للشركات و في مراقبتهم انتظام الحسابات للشركة و صحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها و يصادقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة و صحة ذلك.

يتحقق مندوبي الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين و يجوز لهؤلاء أن ينجزوا طيلة السنة تحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة.

كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال [1]

و كما جاء في المادة 23 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42لسنة 2010 ما يلي:

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

ـ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات والهيئات.

ـ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

[1] نادية فضيل، شركة الأموال في القانون التجاري، مرجع سابق، ص334

ـ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير

ـ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة

ـ يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة

وتخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير[1]

[1]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10 -01المؤرخ في 16رجب عام 1431هـ الموافق لـ 29يونيو سنة2010م الفصل الخامس،ص 7.

## المبحث الثالث : منهجية مهمة محافظ الحسابات

**تمهيد :** للمراجع ثلاث مهام رئيسية عليه القيام بها و هي مراقبة شرعية و صدق الحسابات ، التأكد من إحترام القوانين و القواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة ، و التصريح برأيه و ملاحظاته للمسؤولين و المساهمين و حتى للسلطات المعنية أحيانا ، و للقيام بذلك لا بد له أن يسلك النهج التالي في ثلاث مراحل[1]

### المطلب الأول : التخطيط لعملية التدقيق

يشمل التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية شاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق و ذلك من أجل تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول ويشمل التخطيط شريك العملية و الأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية للاستفادة من خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة وزيادة فاعلية وكفاءة عملية التدقيق.

و هي مرحلة تتضمن نقطتين أساسيتين هما : [2]

- التأكد من سلامة تعيينه و توفر الإمكانيات القانونية ، المادية و البشرية للقيام بمهمته
- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة و على المراجع قبل تقييم نظام المراقبة الداخلية

إن التخطيط الملائم لعمل التدقيق يساعد في التأكد من ان العناية اللازمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق ، وان المشاكل المحتملة قد شخصّت ، وحلها في الوقت المناسب وأن عملية التدقيق منظمة وتدار بالشكل المناسب من أجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفئ. إن التخطيط المناسب يساعد كذلك في التكليف المناسب للعمل لأعضاء فريق العملية ، ويسهل توجيه أعضاء فريق العملية و الإشراف عليهم و مراجعة عملهم ، كما يساعد على تنسيق العمل الذي يقوم به المدقق والخبراء للمكونات ، و تختلف طبيعة و مدى أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد المنشأة وخبرة المدقق السابقة في المنشأة و التغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق.

[1] محمد بوتين، المراجعة و المراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، مرجع سابق، ص 35
[2] محمد بوتين، مرجع نفسه ،ص 36

إن التخطيط ليس مرحلة منفصلة من التدقيق ، بل هو عملية مستمرة و متكررة ، و كثيراً ما يبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة و يستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية ، غير أنه عند التخطيط لعملية التدقيق على المدقق تحديد توقيت أنشطة تخطيط و إجراءات تدقيق معينة بحاجة لإكمالها قبل أداء مزيد من إجراءات التدقيق ، فعلى سبيل المثال على المدقق التخطيط للمناقشة بين أعضاء فريق العملية و الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها على أنها إجراءات تقييم للمخاطر و للحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة وكيف تمتثل المنشأة لذلك الإطار ولتحديد إجراءات التقييم قبل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية و لأداء مزيد من إجراءات التدقيق عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات و الإفصاحات التي تستجيب لهذه المخاطر.

**المطلب الثاني : تجميع أدلة الإثبات**

إن وظيفة المراجع هي فحص القوائم المالية وإبداء رأيه الفني كخبير عن مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمشروع وعلى نتيجة أعماله ، فالمراجع خبير في شئون المحاسبة و المراجعة وعند تصديه لأي عملية مراجعة فهو في الواقع يعلم الغير بأنه خبير في شئون المهنة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية هو رأي خبير ويجب

أن يكون تحقيقه للقوائم المالية مبنياً على أساس سليم وبالتالي يتضح أن المراجع يجب عليه أن يبذل مجهوداً كبيراً في الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية . فالقوائم المالية التي يفحصها المراجع والتي يبدي رايه فيها تتكون من العديد من البيانات والتأكيدات ويجب أن يكون المراجع لنفسه رأياً بالنسبة لكل بيان من هذه البيانات ، ومن أمثلة البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية مقدار النقدية ، وقابلية الديون المستحقة للمنشأة للتحصيل ، و تبويب الأصول و الخصوم ، و إظهار جميع المطلوبات المحتملة الخ ، وفي الحقيقة إن كل قيد يسجل في الدفاتر هو بيان من نوع معين يتوقف على تحليل العملية ويؤثر في القوائم المالية وليس معنى ذلك أن المراجع مطالب بفحص كل عملية ولكنه يجب أن يقتنع بصفة عامة بأن هذه البيانات الفرعية معقولة قبل إبداء رأيه الفني في القوائم المالية كوحدة .

يجب على المراجع أن يكون لنفسه رأياً في كل بيان من البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية ويلي ذلك مرحلة إبداء رأيه في القوائم المالية كوحدة وتحقيق كل بيان من البيانات التي تحتوي عليها القوائم يتطلب الخطوات التالية:[1]

1- تحديد البيان المطلوب فحصه،

2- تقويم هذا البيان من حيث أهميته،

3- جمع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عن هذا البيان،

4- تقويم هذه الأدلة من حيث كفايتها أو عدم كفايتها ، وحجيتها أو عدم حجيتها وارتباطها أو عدم ارتباطها بالموضوع المطلوب فحصه،

5- إصدار المراجع حكمه ( أو تكوين رأيه ) في صحة هذا البيان وعدالته.

### 1-1 أثناء القيام بالمراجعة

ويلعب برنامج المراجعة دوراً مهماً في تحديد البيانات المطلوب فحصها وفي جميع المعلومات وأدلة الإثبات اللازمة عن هذه البيانات ، فالمراجع يحاول أن يجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات بالنسبة لكل بيان من البيانات التي تحتويها القوائم المالية بحيث يستطيع أن يبني رأيه على أساس معقول في مدى صحة هذه البيانات من عدمه ، وهذا الجزء من وظيفة المراجع هو من الأهمية بمكان مما حدا بمعهد المحاسبين الأمريكي إلى النص في أحد معايير المراجعة المتعارف عليها والتي يلتزم بتابعها جميع الأعضاء الذين ينتمون إليه على أهمية وضرورة الحصول على أكبر قدر من أدلة الإثبات وقد عبر عن ذلك معهد المحاسبين الأمريكي في المعيار التالي من معايير المراجعة المتعارف عليها : " يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى تكون أساساً معقولاً لرأي المراجع في القوائم المالية محل الفحص " ، ويلاحظ أن كلمة " كافية " تشير إلى كمية الأدلة التي يحصل عليها المراجع ، أما كلمة " مقنعة " فتشير إلى نوع هذه الأدلة ودرجة الاعتماد عليها ويلاحظ أيضاً أن النص بجانب تأكيده لأهمية أدلة الإثبات يقترح بعض الطرق التي يمكن استعمالها في جمع هذه الأدلة . إن أدلة الإثبات تعرف بأنها الحقائق التي تقدم إلى الإنسان في سبيل تمكينه من الفصل في موضوع متنازع عليه

[1] صطفي عيسي خضير، **المراجعة:المفاهيم والمعايير والاجرءات**، مطابع جامعة الملك سعود، بالرياض، الطبعة الثانية، 1997، ص42 م

وبالنسبة للمراجع فكل بيان في القوائم المالية ولو أنه ليس محل نزاع إلا أنه يجب أن يخضع لتساؤل المراجع من حيث صحته أو عدم صحته ، وجميع الحقائق والمعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي تساعده في الحكم على صحة أو عدم صحة البيانات الواردة في القوائم المالية تعتبر من أدلة الإثبات ، وعلى ذلك فالقوائم المالية يمكن اعتبارها كأنها مجموعة من البيانات التي يجب تحقيقها وأدلة الإثبات في المراجعة تشمل جميع الحقائق التي يستعملها المراجع في البرهان على صحة هذه البيانات أو عدم صحتها .

وفيما يلي سأتناول أنواع أدلة الإثبات المتاحة للمراجع :

1- الوجود الفعلي للشيء الممثل في الحسابات وفحصه مادياً بواسطة المراجع.

2- المستندات المؤيدة للعمليات.

3- يتم تحضيرها خارج المشروع.

4- يتم تحضيرها داخل المشروع.

5- الإقرارات التي يحصل عليها المراجع من الغير.

6- الشهادات والبيانات التي يحصل عليها المراجع من إدارة المشروع :

- ✓ مكتوبة
- ✓ شفوية

7- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

8- العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية .

9- العمليات الحسابية التي يقوم بها المراجع بنفسه .

10- الارتباط بين البيانات محل الفحص .

ومن إلقاء نظره عامة على أنواع أدلة الإثبات السابقة تتضح النتائج التالية :

1- لا تتميز أدلة الإثبات التي يسعى المراجع للحصول عليها لتأييد البيانات الواردة في القوائم المالية بالغرابة أو الغموض فمعظمها من النوع العادي المباشر .

2- تختلف حجية هذه الأدلة في الإثبات وفي درجة الاعتماد عليها فعند فحص حسابات الأصول على سبيل المثال فإن الوجود الفعلي للأصل يعتبر أكثر حجية على وجود الأصل من مجرد الإطلاع على مستند يثبت أن هذا الأصل يجب أن يكون موجوداً ، فرؤية الأصل نفسه ومعاينته أفضل في الإثبات من الاطلاع على مستند يدل على وجوب وجود هذا الأصل ، كذلك فإن الحصول على بيان من أحد موظفي المشروع قد لا يكون مقنعاً في حد ذاته ، وذلك لأن الموظف قد لا تكون له دراية بالموضوع أو قد تكون له مصلحة في إخفاء الحقيقة أو قد يكون مهملاً في إعطاء البيان المطلوب إلخ وعلى ذلك فإن المراجع يجب أن يكون دائماً يقظاً ومدركاً لهذه الاختلافات في حجية أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها وفي درجة الاعتماد عليها .

3- صعوبة الحصول على بعض هذه الأدلة دون البعض الأخر فمثلاً لا يستطيع المراجع الحصول على بيانات من الغير بالسهولة نفسها التي يحصل بها على بيانات موظفي المشروع ومن السهولة بمكان حضور المراجع وإشرافه على عملية جرد البضاعة في مخازن الشركة الرئيسة في العاصمة ولكن حضوره لعملية جرد مخازن الشركة في أحد الفروع البعيدة مثلاً لا يتم بالسهولة نفسها ويلاحظ أن تكلفة الحصول على الدليل من حيث الوقت والمجهود تتبع صعوبة الحصول عليه ، فبعض الأدلة أكثر كلفة في الحصول عليها من البعض الأخر وفي هذا المجال يتعين على المراجع تقويم أهمية الدليل المرغوب الحصول عليها والموازنة بين أهمية هذا الدليل وتكلفة الحصول عليه ، فمن غير المعقول إنفاق مصروفات كبيرة للحصول على بعض الأدلة غير المهمة ، كذلك يجب ألا تقف التكالبف عقبة أمام المراجع في الحصول على الأدلة اللازمة لتأييد بعض البنود المهمة .

4- يجب أن يكون معلوماً أن أدلة الإثبات المتاحة قد لا تكون تامة ومقنعة إقناعاً نهائياً لا يرقى إليه أي نوع من الشك فالمراجع عند إبداء رأيه في القوائم الماليه يتعرض إلى نوع من المخاطرة المحسوبة فهو

يحاول الحصول على أفضل لأدلة المتاحة ويكون رأيه طبقاً لهذه الأدلة التي يحصل عليها وفي بعض الأحيان قد لا تكون هذه الأدلة قاطعة فقط ولكنها أيضاً قد تدفعه فعلاً الى استخلاص بعض النتائج الخاطئه وهذا هو السبب في أن المراجع لا يشهد أو يضمن صحة القوائم المالية ولكنه يبدي رأيه فيها فقط ، فكل ما يستطيع عمله هو أن يقوم بفحص البيانات الواردة في القوائم المالية بعناية وأن يحصل على ما يعتبر في رأيه المهني قسطاً معقولاً من أدلة الإثبات الكافية أو المتاحة لتأييد هذه البيانات ، ثم يدلي المراجع بعد ذلك برأيه الفني كخبير محايد في القوائم المالية ، وبالرغم من أن هذا الرأي هو رأي خبير فني محايد مبني على أسس قويمة إلا أنه في النهاية مجرد رأي لا يرقى إلى درجة الشهادة ، فالمراجع لا يشهد بصحة القوائم المالية أو يضمن خلوها من الأخطاء أو التلاعب .

**المطلب الثالث : إعداد تقرير المراجعة محافظ الحسابات قرار وزير المالية**

**الفرع الأول : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية** [1]

**أولا :** يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية , الى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير عن رأي محافظ الحسابات. التشكيك في الرأي المعبر عنه.في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق , بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية. يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

**ثانيا :** يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ,يبين فيه أداء مهمته . يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية .

يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة , أو عند الاقتضاء , رفض المصادقة المبرر.

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 انظر : WWW.CNC.COM موقع المجلس الوطني للمحاسبة.

**ثالثا :** يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه , على انه أدى مهمة الرقابة المسندة اليه طبقا لمعايير المهنة و على انه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

**رابعا :** حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا , يقوم محافظ الحسابات بفحص و تقويم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها , فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها و الطابع المعتبر للإختلالات التي اكتشفها.

**خامسا :** حدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبة المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي , المعدل و النصوص المتعلقة به.

**سادسا :** تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه, كل من الميزانية و حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة و كذا الملحق .يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل.يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات , تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة .

**سابعا :** لا يسر رأي محافظ الحسابات ,إلا على حسابات السنة المالية المعنية , حتى و إن كانت تتضمن , إشارة الى رقم السنة المالية السابقة , بالنسبة لكل قسم , كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

**ثامنا :** يجب ان يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية :

-اسم و عنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول ,

– عنوان يشير الى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح و انه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ اقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين :

1- الجزء الأول : التقرير العام للتعبير عن الرأي

**أ- مقدمة :**

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات ب :

- التذكير بطريقة و تاريخ تعيينيه ,
- التعريف بالكيان المعني ,
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية ,
- الاشارة الى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان ,
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعية عند اعدا القوائم المالية ,
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية ,
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عن الاقتضاء.

**ب- الرأي حول القوائم المالية :**

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم :

- بالإشارة إلى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة , مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعيار المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية ,
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية , الذي يمكن أن يكون حسب الحالة ,

- **رأي بالقبول** : يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة , وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها , كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات و معاينات ذات طابع حيادي , موجهة الى تنوير قارئ الحسابات السنوية

- **رأي بتحفظ أو بتحفظات :** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ أو بتحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول , كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية و ممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية .

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة , تسبق التعبير عن الرأي , التحفظات المعبر عنها , مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

- **رأي بالرفض :** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات , المصادقة على القوائم المالية و أنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة , قبل التعبير عن الرأي , التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك , قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و الوضعية المالية للكيان.

**ج- فقرة الملاحظات :** يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة , يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي , ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه , في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية , يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية .

2- الجزء الثاني : المراجعات و المعلومات الخاصة

أ- يتمحور هذا الجزء المعنون بالمراجعات و المعلومات الخاصة حول الفقرات الثلاثة المنفصلة :

الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة ,

المخالفات و الشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية

المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

ب- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية و إعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي , في أجل قدره خمسة و أربعين يوما ابتداء من تاريخ استلام الحاسبات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل .

ت- يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة .

ث- إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة و من طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير .

ج- يتم إعداد و توقيع تقرير مشترك , في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين .

في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين , يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

## الفرع الثاني : معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة [1]

**أولا :** يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي, إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات .

**ثانيا :** تطبيق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري و النقاط1,3.1,4.1,5.1,6.1,7.1 على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة.

**ثالثا :** يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة , وفق المبادئ الأساسية و كيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

**رابعا :** لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة , عن التقرير العام , في جزئه الأول , إلا في المصطلحات المستعملة في التعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

**خامسا :** يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية و التقرير حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين , موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومات .

## الفرع الثالث : معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة [1]

**أولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفقيات المنظمة و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات .

**ثانيا :** يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين , لاسيما اثناء إعداد رسالة مهمته , بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفقيات المنظمة , قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص , حسب مفهومه أحكام المادة 628 من القانون التجاري , و يتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها .

**ثالثا :** تعد اتفقيات منظمة كل الإتفقيات , عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية , و المبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط , بين الشركة و الأشخاص المعنيين التاليين :

أ- رئيس مجلس إدارة الشركة ,

ب- الرئيس المدير العام للشركة ,

ت- احد متصريفها ,

ث- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة ,

ج- ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين ,

ح- الأشخاص المعنويون المتصرفون ,

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

خ- المسيرون و المسيرون المتضامنون ,

د- المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة .

**رابعا :** يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفقيات المنظمة , بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين و المشاركين و الغير , على الواقع و الوضعيات و المعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.

**خمسا :** يعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية و إلى محافظ الحسابات بقائمة و موضوع الاتفقيات المتضمنة عمليات جارية و مبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفقيات التي يكون موضوعها غير جاري بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان و انشطته.

**سادسا :** عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة و العمليات المنجزة معها , يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين و يمكنه تشكيل اتفقيات منظمة , كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

**سابعا :** إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفقيات أو قام باكتشفها , يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص , طبقا لاسيما الأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية و هي :

**أ-** عد الاتفقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل ,

**ب-** أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة , حسب الحالة , و المسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية ,

**ت-** طبيعة و موضوع هذه الاتفاقيات ,

**ث-** ظروف إبرام هذه الاتفاقيات , لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة , الرسومات و المعلومات المقدمة , أجال الدفع الممنوحة , الفوائد المشترطة و الضمانات الممنوحة , و عند الاقتضاء , كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين و الشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها ,

**ج-** يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة , موجه الإعلام أعضاء الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل الذي استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره , طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري و الأنظمة الأساسية .

يتضمن هذا التقرير الخاص , الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.

لا يقم محافظ الحسابات في تقريره الخاص , بأي حال من الأحوال , أي رأي حول جدوى أو صحة ملائمة الاتفاقيات .

**تاسعا :** يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص , بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل , و التي لا تزال سارية المفعول , و ذالك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل .

**عاشرا :** يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل , الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة و على الجهاز التداولي المؤهل لضمان الغائها , إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص .

يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين , ضمن تقريره .

**إحدى عشرة :** عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء مهمته فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية , بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا .

في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة , ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص , حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري , كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذالك و يرسله إلى الجمعية العامة العادية .

**الفرع الرابع : معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات [1]**

**أولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات .

**ثانيا :** يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات , من مسؤولية الجهاز المسير للكيان .

يتضمن هذا الكشف :

**أ-** التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات و التعويضات المحصلة , مهما كان شكلها و صفتها , باستثناء المصاريف غير الجزافية ,

**ب-** التعويضات المدفوعة لأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات , يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا و يعد التقرير للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية .

**الفرع الخامس : معيار التقرير الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين [2]**

**أولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات .

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

[2] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

**ثانيا :** يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني , في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية و تطبيقا للواجبات المهنية .

**ثالثا :** تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة .

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا لامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين .

تتم المصادقة على مبلغها الإجمالية من طرف محافظ الحسابات , استنادا إلى المعلومات المقدمة و تلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته .

**رابعا :** عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان , يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان , على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل .

### الفرع السادس : معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية [1]

**أولا :** طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري , يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية , للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد اقل من خمسة و يهدف كذالك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات .

**ثانيا :** يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة , في تقريره الخاص , نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة .

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع نفسه.

**ثالثا :** يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة , يعرض العناصر التالية :

**أ–** النتيجة قبل الضريبة ,

**ب–** الضريبة قبل الأرباح ,

**ت–** النتيجة الصافية ,

**ث–** عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي ,

**ج–** النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية ,

**ح–** مساهمات العمال في النتيجة ,

**الفرع السابع : معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية [1]**

**أولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة انظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات و كذا محتوى تقريره الخاص .

**ثانيا :** في إطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الاخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات , و كذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات و الأحداث المحاسبية للفترة , و أرصدة حسابات نهاية الفترة و كذا عرض القوائم المالية و المعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات .

**ثالثا :** عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير إجراءات الرقابة الداخلية , بموجب الاحكام التنظمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية و المحاسبية , يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل , استنادا لأشغال المنجزة من طرفه .

يتضمن هذا التقرير تقيمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان و ليس حول الإجراءات في حد ذاتها .

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

**رابعا :** يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية , الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة :

**أ–** عنوان التقرير , المرسل إليه و تاريخ و أهداف تدخلاته ,

**ب–** فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان ,

**ت–** خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان .

**الفرع الثامن : معيار التقرير استمرارية الاستغلال [1]**

**اولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات , بما فيها التقييم الذي إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلال أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات .

**ثانيا :** يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط و اداء مهمة المراقبة , صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات , من طرف المديرية , وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 70-2007 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و أحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي .

**ثالثا :** يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما :

**أ– مؤشرات ذات طبيعة مالية :**

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية ,
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق ,

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها , دون أفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد ,
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل ,
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين ,
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي و المستمر ,
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية ,
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبرة لقيمة أصول الاستغلال ,
- توقيف سياسة نوزيع أرباح الأسهم ,
- عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استمارات حيوية أخرى .

**ب- مؤشرات ذات طبيعة عملية :**

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم ,
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي ,
- نزاعات اجتماعية خطيرة ,
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية

**ث- مؤشرات أخرى :**

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى ,
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

**رابعا :** يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية , على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها , والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقيمه , و يمكن أن يكون أن تؤثر على استمرارية الاستغلال .

**خامسا :** عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال , فان محافظ الحسابات :

أ- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة , بهدف متابعة الاستغلال ,

ب- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية ز الملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال ,

ت- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل .

**سادسا :** يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري , عندما تؤكد الوقائع و الأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات , بناء على حكمه الخاص , شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال .

**سابعا :** عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخر معتبرا و غير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية , لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية , التي تبث بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية و الجهاز التداولي المؤهل فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذالك .

**الفرع التاسع : معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان [1]**

**اولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو اعضاء مجلس المراقبة لشركات الاسهم و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .

**ثانيا :** يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته , احترام الاحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو اعضاء مجلس المراقبة , و يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20 من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري , كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل .

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

**ثالثا :** لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله , إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة و إلى الجمعية العامة .

يؤدي غياب الإشارة للإختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها اثناء القيام بواجباته .

**رابعا :** عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الاسهم من طرف المتصرفين و أعضاء مجلس المراقبة , يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك ، حسب الحالة

**خامسا :** تطبيقا , لاسيما لأحكام المادة 660 من القانون التجاري , يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء , إلى المخالفة في شكل تقرير , في اقرب اجتماع للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل .

**سادسا :** لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكاين كليا أو بألغلبية من حيازة الدولة , و يعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير .

**الفرع العاشر : معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال[1]**

**اولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه , لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات

**ثانيا :** يتأكد محافظ الحسابات من ان المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال , تشمل لاسيما :

أ- المبلغ و أسباب رفع رأس المال المقترح ,
ب- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب ,
ت- كبفبات تحديد سعر الإصدار .

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

**ثالثا :** يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال , لاسيما المعلومات التالية :

أ- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة ,

ب- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة و لاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار و حول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب ,

ت- استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

**الفرع الحادي عشر : معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال [1]**

**اولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال و كذى محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات .

**ثانيا :**يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب و شروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون و يتأكد لاسيما :

أ- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى ,

ب- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين ,

ت- احترام مجمل الأحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة ,

**ثالثا :**يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال , لاسيما المعلومات التالية :

أ- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة ,

ب- فقرة حول الفحوصات المنجزة ,

[1]قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

ت- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض راس المال .

لا يصرح محافظ الحسابات بملائمة عملية تخفيض رأس المال .

**رابعا :** عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب بالخسائر , يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي .

**خامسا :** في حالة سماح الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل , لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة , بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغاءها , لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الإنقسام , يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة .

**سادسا :** في حالة إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي , يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة و يشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين .

## الفرع الثاني عشر : معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى[1]

**اولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .

**ثانيا :** إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب , يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية و الكفاية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

المختصة , و يقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين , و كذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء .

**ثالثا :** يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية و إلى الجهاز التداولي المؤهل, يتضمن التداولي المؤهل , يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها و يعبر عند الاقتضاء , عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا .

**رابعا :** يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية , و كذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة .

**خامسا :** يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص النشريعية و التنظيمية و يتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف, خصوصا حول أسباب الإصدار , و عند الاقتضاء , حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب و كذا كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها .

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب , من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين و أنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين .

**سادسا :** يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و الجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة , المعلومات التالية :

أ- التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة ,

ب- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ,

ت- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها , مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة ,

ث- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ,

ج- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار و أنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار ,

ح- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة و الواردة في تقرير الجهاز المختص ,

خ- يقدم ملاحظات , لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه .

**سابعا :** عند الانتهاء من العملية , يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله :

أ- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة ,

ب- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية و البيانات المقدمة لها أو لا ,

ت- يدلي رأيه , بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار , حول المبلغ النهائي و كذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال , المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة .

## الفرع الثالث عشر : معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم [1]

**أولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية , و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

**ثانيا :** يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم , تظهر احتياطات و نتائج صافية قابلة للتوزيع ,كما هو محدد في القانون و تكفي للسماح بتوزيعها .

**ثالثا :** يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة .

**رابعا :** يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير , بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن لاسيما البيانات التالية :

أ- أهداف تدخل محافظ الحسابات ,

ب- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم و تحديد مبلغ هذه التسبيقات ,

ت- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة ,

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير

## الفرع الرابع عشر : معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم[1]

**أولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة آخر و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات .

[1] قرار وزير المالية رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24, مرجع سابق.

**ثانيا :** إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة , يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان , تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات .

**ثالثا :** يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يتضمن لاسيما المعلومات التالية :

أ- فقرة حول الواجبات المنجزة ,

ب- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكيد لاسيما من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة .

ت- **الفرع الخامس عشر : معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة** [1]

**أولا :** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 , و العمليات المرتبطة بها , و كذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي .

**ثانيا :** يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة , خلال الدورة , و ذلك لاسيما بإبراز :

الاسم و المقر الاجتماعي , رأس المال الاجتماعي , الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان , تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية و بالعملة الصعبة عند الاقتضاء .

**خلاصة الفصل :**

نستخلص مما سبق بأن محافظ الحسابات هو الشخص الطبيعي الذي يتولى مهام مراجعة حسابات المؤسسة العامة و الخاصة، وأحد أهم الشروط اللازم توفرها فيه الحياد و المعرفة العلمية ، إذ تكمن مهمته الأساسية

[1] المرجع نفسه.

في التقصي والفحص عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، عن طريق مراجعة و تحليل المعلومات المتوفرة من خلال الدفاتر والمستندات المحاسبية ومقارنتها بأدلة الإثبات المتوفرة .

وعلى المراجع وضع منهجية عمل لانجاز مهامه بدأ من التخطيط لمهمته المراجعة والتعرف على المؤسسة بشكل عام, بعدها تقييم نظام الرقابة الداخلية تليها عملية فحص ومراقبة الحسابات, و تنتهي مهمة محافظ الحسابات بإعداد تقريره النهائي المتضمن لرأيه الفني والمحايد حول صحة الحسابات والبيانات المالية للمؤسسة محل المراجعة, كما يتحمل المسؤلية اللازمة عن أي تقصير أو إخلال في أدائه لمهامه.

**تمهيد :**

تطورت المحاسبة عبر العصور بما ينسجم مع مستويات التطور الاجتماعي و الاقتصادي في مختلف دول العالم حيث اتجهت في تطورها بما ينسجم ومتطلبات التطور في الدولة في ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها, وقد انعكس ذلك على المحاسبة وبدا واضحاً في اختلاف أسس القياس والإفصاح المحاسبي لدراسة أكثر تفصيل وانطلاقا مما سبق ، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية ، وقسمناه في سبيل ذلك إلى ثلاث مباحث :

**المبحث الأول : الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية**

**المبحث الثاني : الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية**

**المبحث الثالث : الربط بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية**

## المبحث الأول : الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية

**تمهيد** : مرت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مراحل مختلفة نتيجة للإصلاحات التي قامت بها الجزائر من أجل تنظيم المهن المحاسبية و مهنة المراجعة خاصة , و في سبيل هذا تم إصدار مجموعة من القوانين لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر و ضمان السير الحسن و التطبيق الجيد لهذه المهنة

### المطلب الأول : تطور التدقيق في الجزائر

مرت مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بمراحل متعدد التي قامت بها الدولة الجزائرية و تتمثل هذه المراحل فيما يلي :

#### الفرع الأول : المرحلة الأولى من 1969 إلى 1979

" تعد مهنة محافظ الحسابات من المهن القديمة , نظمها القانون الفرنسي الصادر عام 1967 ولكن محافظي الحسابات في ذلك الوقت لم يتمتعوا باستقلالية ولا بسلطة حقيقية ولا بنفوذ لأن القانون كان ينظر إليهم على أنهم مجرد أتباع للجمعيات العمومية , لا يتطلب منهم امتلاك مؤهلات علمية لممارسة مهنتهم , و بصدور قانون 1969 صححت هذه الوضعية و مهدت الطريق لمحافظي الحسابات للقيام بمهامهم على أحسن وجه."[1]

" و تعتبر سنة 1970 نقطة تحول للمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية, فلقد تم تكريس أول مراقبة للمؤسسات الوطنية بموجب الأمر 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970, و نصت المادة 39 من هذا القانون على : "يكلف الوزير المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين محافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية, المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي و التجاري, وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو الهيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها و تحليل حالتها الأصولية والخصومة ."[2]

وفي المرسوم 173/70 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970, تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية, وقد تم اعتبار محافظ الحسابات بصفة مراقب دائم للتسيير في هذه

[1] عمار عمورة, **الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري**, دار المعرفة, الجزائر,200, ص199

[2] قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970

المؤسسات, مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة, المعينين من قبل وزير المالية, من بين :[1]

- مراقبون عامون للمالية
- مراقبو المالية
- مفتشو المالية
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

و أوكلت لمحافظي الحسابات المهام التالية :

- المراقبة البعيدة لشروط انجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية أو مالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- متابعة إعداد الموازنات و الحسابات أو الكشوفات طبقا لمواصفات الخطة.
- مراجعة مصداقية الجرد و حسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة و التحليلية للمؤسسة و مدى صلاحيتها.

**الفرع الثاني : المرحلة الثانية من 1980 إلى 1990**

أدت إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانيات, إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات, مما دعا إلى إعادة الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة, و ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة الحسابات, منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت له صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة, والذي أنشء بمقتضى القانون رقم 05/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 لإنشاء مجلس المحاسبة, وألغى هذا القانون صراحة المادة 39 من الأمر 107/69 وضمنيا المرسوم 173/70 الخاص بمحافظ الحسابات, حيث أعطى القانون 05/80 لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الهيئات العمومية أو تستفيد منها مهما كان وضعها القانوني, كما نصت المادة 05 من هذا القانون على :"مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية, أين يتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها"[2]

[1] مرسوم رقم 173/70 مؤرخ في 1970/11/16 يتعلق بواجبات و مهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية والشبه العمومية , لجريدة الرسمية العدد 97 المادة الأولى, ص1439

[2] القانون 05/80 مؤرخ في ربيع الثاني عام 1400 الموافق 1980/03/01 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة, الجريدة الرسمية العدد 10 , المادة 05, ص338

ودخلت مهمة محافظ الحسابات في فراغ قانوني إلى أن جاء الأمر رقم 21/84المتعلق بقانون المالية لسنة 1985,وصدور قانون رقم 01/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية, حيث ألغى هذا القانون كل القيود الإدارية البيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي, إن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل محافظ الحسابات بما يمكنه من مواكبة هذا التغيير في الحياة الاقتصادية.

**الفرع الثالث : المرحلة الثالثة من 1991 إلى 2010**

"في هذه المرحلة تم تحرير مهنة محافظ الحسابات بعد إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين التي تأسست بموجب قانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991"[1] "كما نصت المواد من 27 إلى غاية 48 من هذا القانون على شخص محافظ الحسابات, مهامه, شروط تعيينه, وحقوقه, وتناول المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أفريل 1996 قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد".[2]

**الفرع الرابع : المرحلة الرابعة من 2010 إلى الوقت الحالي**

تميزت هذه الفترة بإصدار التشريع الجديد الذي ينظم المهن المحاسبية, المتمثلة في القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد,وأهم ما جاء فيه :[3]

- منح الاعتماد للمهن المحاسبية وتنظيمها ومتابعتها أصبح من مهام المجلس الوطني للمحاسبة بالإضافة إلى مهامه الأخرى.
- تأسيس ثلاث هيئات مهنية : ألمصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومن أجل شرح محتوى هذا القانون وتدعيمه أصدر المشرع الجزائري مجموعة من المراسيم التنفيذية من بينها :

- المرسوم التنفيذي رقم 30/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.[1]

[1] المرسوم 08/91 مؤرخ في 1991/04/27, يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات , الجريدة الرسمية العدد 20,ص651.

[2] المرسوم 136/96المؤرخ في 1996/04/05, يتضمن قانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد,الجريدة الرسمية العدد 24, ص4.

[3] المرسوم رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29, يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات, الجريدة الرسمية العدد 97,ص4.

- المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.[2]
- المرسوم التنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجل إرسالها.[3]

**المطلب الثاني : اتفاق حول أحكام المنظمة لمهنة التدقيق**

**الفرع الأول : المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**

نصت المادة 05 من القانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 على انه : " تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين, تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون, ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر, ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحيتها و قواعد سيرها".

تقوم المنظمة الوطنية باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد-09, 10, 11- من نفس القانون بما يلي :

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها,
- الدفاع على كرامة أعضائها,
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف و الشطب من قائمة جدول المنظمة,
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها,
- نشر مقياس الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة وكيفيات تطبيقها.

**الفرع الثاني : المجلس الوطني للمحاسبة**

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996,وطبقا للمادة 02 من المرسوم " يعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك, ويقوم بمهمة التنسيق

[1]المرسوم 30/11 المؤرخ في2011/01/27, يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحسابات والمحاسب المعتمد, الجريدة الرسمية العدد 07, ص20.

[2]المرسوم 32/11 في 2011/01/27, يتعلق بتعيين محافظي الحسابات, الجريدة الرسمية العدد 07, ص23.

[3]المرسوم 202/11 مؤرخ في 2011/05/26 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها,جريدة رسمية العدد 30, ص 90.

والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها, وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلق بمجال اختصاصه, بطلب منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية ."[1]

وتتمثل صلاحيات المجلس طبقا للمادة 03 من نفس المرسوم فيما يلي :

- جمع و استغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها,
- إنجاز أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال تنمية استخدام الأدوات و الطرق المحاسبية,
- اقتراح كل التدابير التي تدخل في إطار التوحيد المحاسبي واستغلال العقلاني,
- الإفصاح إبداء الرأي والتوصيات بشأن مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

وتنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية,
- لجنة الاعتماد, لجنة التكوين,
- لجنة الانضباط والتحكيم,
- لجنة مراقبة النوعية.

**الفرع الثالث : التنظيمات المهنية**

حسب نص المادة 14 من القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 فإنه:"ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين, يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين للممارسة هذه المهن , ويسير كل منها من خلال مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمكن إنشاء مجالس جهوية ".

كما نصت المادة 16 من نفس القانون " على أن هذه التنظيمات الثلاث تعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن, لدى كل مجلس من المجالس المذكورة ممثلا عنه تحدد رتبته وصلاحيته عن طريق التنظيم".

يعتبر المصف الوطني لخبراء المحاسبة و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية مكلف في إطار القانون :[1]

[1] المرسوم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25, يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه,جريدة الرسمية العدد 56,ص18.

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها,
- الدفاع عن كرامة أعضاءها واستقلاليتهم,
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرفها,
- إعداد الأنظمة الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها,
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة,
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها,
- تساهم في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعير الخدمات إعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.

**المطلب الثالث : المعايير المحاسبية والبيئية**

**الفرع الأول : المدقق والبيئة الدولية**

**أولا : دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.**

ترتبط مكاتب المحاسبة بمستخدمي القوائم المالية بعلاقات مختلفة عن تلك التي تربط المهن الأخرى بمستخدمي خدماتها ، وعلى سبيل المثال يتعاقد المحامون مع العميل ويحصلون منه على اجر وعليهم مسؤولية أساسية في الدفاع عنه ، أما مكاتب المحاسبة فتتعاقد مع الشركة محل التدقيق وتحصل منها على أتعاب ، ولكنها تقدم المنفعة الأساسية لمستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة.

بالتالي من الضروري أن ينظر المستخدمون إلى مكاتب المحاسبة على أنها مؤهلة لهذا العمل وتتعامل بشكل غير متحيز ، وإذا اعتقد المستخدمون أن مكاتب المحاسبة لا تؤدي عملا له قيمته تخفيض خطر المعلومات ، ستنخفض قيمة التدقيق وباقي الخدمات الأخرى التي تقدمها مكاتب المحاسبة ، مما سيؤدي إلى نقص الطلب على التدقيق ، وبالتالي يوجد دافع لدى مكاتب المحاسبة على التصرف وفق أعلى مستوى من السلوك المهني[2].

يعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين انه بسبب الاختلافات الدولية في الثقافة و اللغة و النظم القنونية والاجتماعية فان مهمة إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهني تعد أمرا رئيسيا ، للدرجة التي يتعين معها أن يقوم الأعضاء المهنيون في كل بلد يزاول مهنة المحاسبة والتدقيق القانونية بتطبيق وتنفيذ تلك المتطلبات.

لذلك فان الاتحاد الدولي في ظل الاعتراف بمسؤوليات مهنة المحاسبة والأخذ في الاعتبار دوره في توفير الإرشادات وتنشيط عملية تجانس المعايير ، رأى انه من الضروري أن يتم تبني دليل دولي للسلوك الأخلاقي

[1] المرسوم 10-01,مرجع سابق, المادة 15, ص6.

[2] أمين السيد احمد لطفي ، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال** ، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005، ص435.

للمحاسبين المهنيين ، يكون أساسا لتحديد متطلبات آداب وسلوك المحاسبين المهنيين في كل بلد ويستهدف العمل كنموذج تتأسس عليه إرشادات دليل السلوك الوطني المحلي ، على انه يجب الاعتراف بأنه في ظل تعارض المتطلب الوطني مع ما يرد بدليل السلوك الدولي فان تلك المتطلبات المحلية هي التي ستسود وتتبع[1].

وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدل في عدة مرات كان آخرها في عام 1998 بالرغم من أن مسالة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات الأمر الذي يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمرا لا مفر منه ، وقد انطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية وقوة نظام الإعلام المعاصر وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ، ويهدف إلى تعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي.

يحتوي هذا الدليل على ما يلي :[2]

1- أهداف عامة لممارسة مهنة التدقيق ؛

2- المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة ، والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة.

**ثانيا : متطلبات التعليم والخبرة للمدقق في بعض الدول الرائدة**

**1/ متطلبات التعليم والخبرة في الولايات المتحدة :**

اشترطت المعايير الأمريكية على الراغب في امتهان وظيفة مدقق أن يكون حاصلا على شهادة جامعية في المحاسبة والتدقيق ، مع اجتيازه لامتحان يعقب تحصيل ثلاث سنوات خبرة ميدانية[3].

اقترحت جمعية المحاسبة الأمريكية سبعة برامج للتأهيل المهني في التدقيق ، وتتمثل هذه البرامج ف[4]:

- برنامج التأهيل الأولي :
- ✓ برنامج التركيز وتحديد المعلومات ,
- ✓ برنامج التأهيل المهني للحصول على العضوية المهنية ,
- ✓ برنامج التأهيل العالي لمن يحتلون مراكز تسيير ,
- ✓ برنامج التطوير للاطلاع على أحدث التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق,
- ✓ برنامج التدريب الإداري,

[1] أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، مرجع سابق, ص ص446 -447 .

[2] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الوراق ، الطبعة الأولى ، عمان ،1999 .، ص85.

[3] ROBERT OBERT , **pratique internationale de la comptabilité et de audit** , Dunod , Paris 1994 , p272.

[4] مسعود صديقي، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص223 .

- ✓ برنامج التدريبات الخاصة.

**2/ متطلبات التعليم والخبرة في بريطانيا :**

يعالج هذا المعيار كفاءة المدقق من خلال التكوين العلمي والعملي له ، فاشترط في شخص المدقق[1] :

- ✓ أن يكون حامل لشهادات جامعية في التدقيق أو المحاسبة ,
- ✓ إجراء تربص لمدة 3 سنوات لدى أحد مكاتب التدقيق المعتمدة,
- ✓ أن يجري الامتحان الأول حول المعارف الأساسية التي تتمثل في المحاسبة ، الحقوق ، التسيير التنظيم ، الطرق الكمية,
- ✓ تأكيد المستوى الأول ، ثم إجراء الامتحان الثاني حول التسيير المالي نظام المعلومات ، التدقيق ، الجباية,
- ✓ تأكيد المستوى الثاني ، ثم إجراء الامتحان الثالث حول المحاسبة المعمقة ، التدقيق المعمق ، الجباية المعمقة ، الإستراتيجية ، التسيير المالي المعمق ومراقبة التسيير.

**3/ متطلبات التعليم والخبرة في فرنسا :**

تشترط القوانين الفرنسية لمنح الترخيص لمحافظي الحسابات النجاح في الامتحان النهائي بعد إتمام تربص مدته ثلاث سنوات ، إلا أن الحاصلين على دبلوم الخبرة المحاسبية معفون من هذا الامتحان [2].

الفرع الثاني : **الطلب على التدقيق في البيئة الدولية**

إن الدافع الرئيسي وراء التحرك نحو تدويل التدقيق يتمثل في عولمة أنشطة الأعمال ، والتي يتم الإسراع فيها لاسيما في السنوات الأخيرة ، وكلما كانت المنشآت متعددة الجنسيات كلما طلب من المدققين أن تكون خدماتهم ونصائحهم المالية متعددة الجنسية على نفس القدر من التكافؤ.

لا شك أن هناك نتائج عديدة سوف تترتب عن ظاهرة الاقتصاد والتجارة ، ولعل أبرزها زوال الموانع والحواجز التي تفصل بين أسواق الدول النامية والأسواق الدولية ، بمعنى أن كلا من سوق السلع وسوق الخدمات وكذلك سوق رأس المال تجد لها امتدادا في السوق الدولية المناظرة ، ونتيجة لذلك فان أسهم الشركات المدرجة في سوق الدول المتقدمة لن تجد عائقا يمنع من تداولها في أسواق المال الموجودة في الدول الأخرى.

[1] مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر ,**مرجع السابق** ، ص ص223 ، 224

[2] l' article 03 du décret 93-9 de la république française du 04/01/1993 relatif de la réorganisation de la profession de commissaire aux compte.

إن مهنة المدقق لن تستثنى من الآثار التي ترتب عن عولمة الاقتصاد وأسواق المال وانضمام حيث يفرض ذلك مثل أي صناعة أو مهنة أخرى على ، OMC الدول إلى منظمة التجارة العالمية المحاسبين أو المدققين المهنيين التحسب لانعكاسات ذلك على أعمالهم ، والبحث عن السبل الكفيلة لتحسين الخدمات المهنية التي يقدمونها وجودتها كي يكون في مقدورهم الصمود أمام المنافسة الحرة ، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق : [1]

- ❖ اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة,
- ❖ الالتزام بنظام عالمي مقبول دوليا للتأهيل المهني.

وقصد الوصول إلى مستوى التوحيد الدولي للتدقيق ، ونظرا للصعوبات التي قد تكتنف تحصيل هذا الهدف والمتمثلة في تقبل الدول المختلفة لها ، تقوم العديد من بلدان العالم بمحاولة التقريب بين الاختلافات على مستوى التشريعات التي تحكم مهنة التدقيق.

## المبحث الثاني : الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية

**تمهيد** : قامت المنظمات الدولية والتي لها صلاحية تنظيم مهنة المراجعة على إصدار مجموعة من معايير المراجعة الدولية, بغية توحيد عمل المراجعين على المستوى الدولي و تحقيق التوافق في ممارسة المهنة, ومن خلال هذا المبحث سيتم تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية.

[1] حواس صلاح ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق** ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة )، كلية العلوم، الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،2008،ص154.

**المطلب الأول : نشأة معايير التدقيق الدولية**

تجدر الإشارة أن مرجعية الحسابات تحكمها جملة من المعايير، والتي تتنوع من حيث المفهوم والنطاق والحاجة إليها، حيث إن التصنيف الأول هو معايير المرجعة المتعارف(GAAS)، والتي تمثل القواعد العامة للمعايير والتي يلتزم بها جميع المراجعين خلال كل مرحل عملية المراجعة بما في ذالك عند تطبيقه للمعايير الدولية، والصنف الثاني هو معايير المراجعة الدولية (ISA) والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتعاون مع منظمات دولية ومحلية للمراجعة كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تشمل الشروح، المتطلبات ونطاق التطبيق حسب مختلف الحالات المهنية للمراجعة، والصنف الثالث والذي تم اعتماده بعد التعديل بتاريخ 2009/12/15م وهي المعايير الدولية لرقابة الجودة والتي تشمل معيارا وحدا وهو رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات مراجعة ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (ISQC1) [1].

**1.كيفية صدور المعايير للتدقيق :**

نظرا للتغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق ظهرت لحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق كانت تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبة.(2)

**1. 1 كيفية صدور معايير التدقيق الدولية :**

عند صدور معايير التدقيق الدولية يجب مراعاة ما يلي:[3]

[1] فاتح سردوك ، **تطوير الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة**، دراسة حالة واقع وأفاق مراجعة الحسابات بالجزائر، أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015 ، ص71

[2]. حاتم محمد الشيشيني,**أساسيات المراجعة – مدخل معاصر**، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص84.

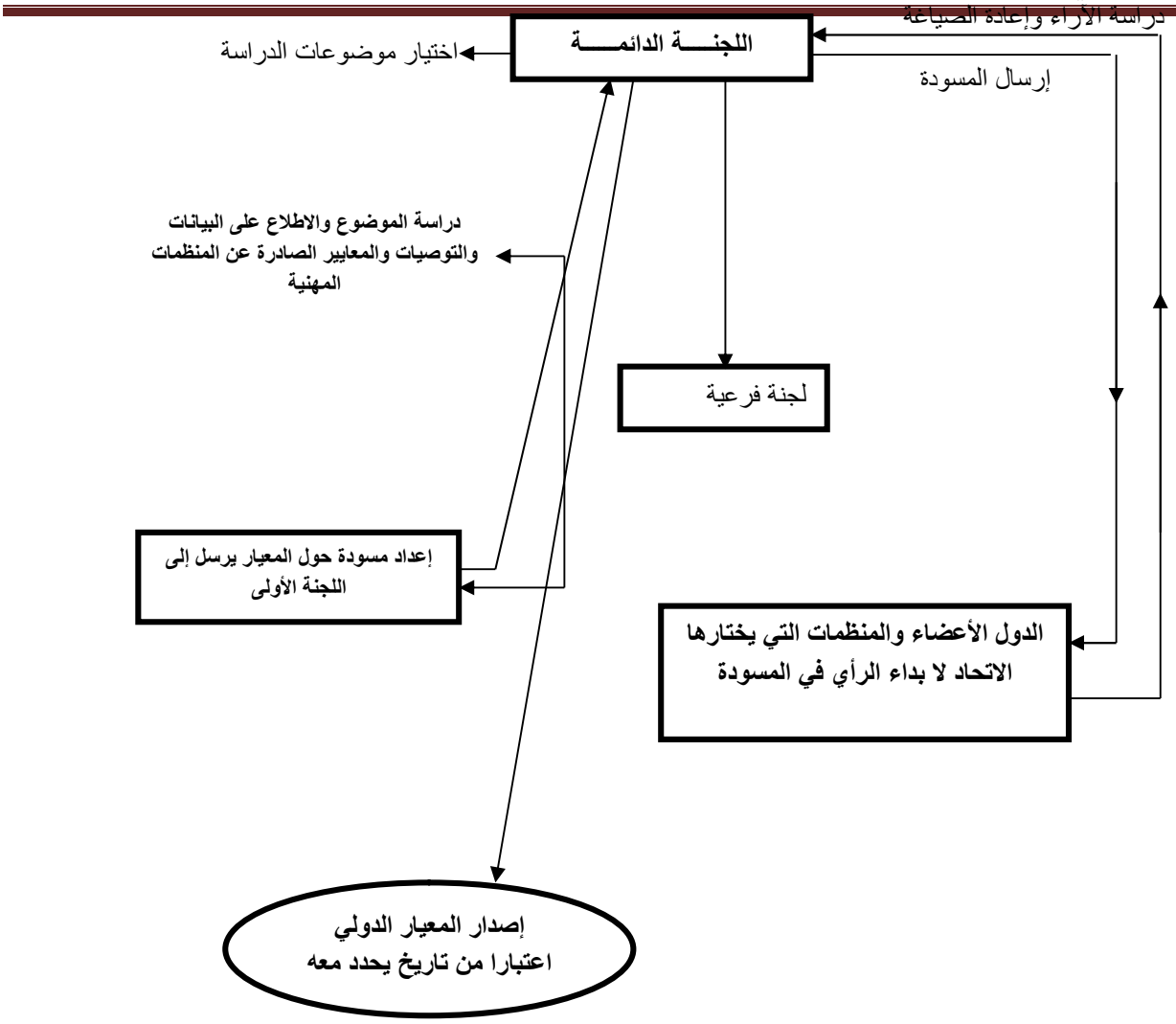
[3] محمد السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة-تحليل إطار للتطبيق، مرجع سابق، ص72

- بما أن معايير التدقيق تختلف من دولة إلى أخرى تسعى لجنة ممارسة التدقيق الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبي إلى إصدار معايير تدقيق دولية تحظى بالقبول العام وتراعي الاختلافات بين الدول,
- إن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها,
- تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العلمية كمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق وتطوير الممارسة المهنية، وهذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية ولا تملك نفس سلطة هذه المعايير,
- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور مهينة، وان حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة وتقديم التبريرات الكافية,

عند إصدار معيار دولي للتدقيق تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية :

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها,
- تقوم اللجنة النوعية بإعداد مسودة المعيار المقترح,
- تقوم اللجنة النوعية الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح,
- يتم توزيع مسودة المعيار المقترح على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لتقديم الرأي والتعليق، ويكون هذا بعد أن تقر به ممارسة التدقيق الدولية,
- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم باختيار أحسن طريقة لصياغة المعيار, بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

**شكل رقم (2–1): الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي.**




المصدر: محمد السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة-تحليل إطار للتطبيق، مرجع سابق، ص 73.

**شرح الشكل :**

من خلال الشكل أعلاه نبين المراحل المختلفة التي يمر علها إصدار المعيار الدولي إذ تقوم الدول الأعضاء والمنظمات التي يختارها الإتحاد لإبداء الرأي في المسودة و يتم إرسال المسودة إلى اللجنة الأولى التي هي اللجنـة الدائمـة لدراسة الآراء وإعادة الصياغة واختيار موضوعات الدراسة والإطلاع على البيانات والتوصيات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية ثم إعداد مسودة حول المعيار يرسل إلى اللجنة الأولى و يتم إرسالها أيضا إلى لجنة فرعية حيث تقوم بدراسة الاتجاهات المتعلقة بالمعيار ثم الموافقة على إصدارها.

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها الأنظمة مع المعايير الدولية[1].

لقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية 1988م 27 معيارا، نسميها فيما يلي حسب نسبة صدورها :[2]

❖ **في عام 1980 م صدرت ثلاثة معايير هي :**

- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات،
- ك1تاب تكليف مدقق الحسابات،
- المبادئ الأساسية في التدقيق.

❖ **في عام 1981م صدرت أربعة معايير هي:**

- التخطيط،
- الاعتماد على عمل مدقق آخر،
- دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به ،
- رقابة الجودة في أعمال التدقيق .

❖ **في عام 1982 م صدرت أربعة معايير هي:**

- أدلة الإثبات في التدقيق ،
- التوثيق،
- الاعتماد على عمل المدقق الداخلي،
- الغش والخطأ.

[1] محمود السيد الناغي، المراجعة ، إطار النظرية والممارسة ، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992، ص 136

[2] المرجع نفسه ، ص ص 139-140

❖ **في عام 1983 م صدرت معياران هما:**

- المراجعة التحليلية ،
- تقرير المدقق عن البيانات ( صدر في أكتوبر وعدل في جانفي 1989) .

❖ **في عام 1984 م صدرت أربعة معايير أخرى هي:**

- المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها،
- التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات ،
- الجهات التابعة .

❖ **في عام 1985 م صدرت خمسة معايير أخرى هي:**

- الاستفادة من عمل الخبير،
- العينة في عمليات التدقيق,
- أثر بيئة المعالجة للبيانات على دراسة وتقيم النظام المحاسبي،

توقيت تقرير المدقق ( الأحداث ما بعد تاريخ الميزانية)،

- الإقرارات الصادرة عن الإدارة .

❖ **في عام 1986 م صدر معياران هما:**

- مبدأ الاستمرار،
- تقارير خاصة للمدقق.

❖ **في عام 1987 م صدرت ثلاثة معايير أخرى هي:**

- الأهمية النسبية وخطر التدقيق ،
- تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة،

- فحص المعلومات المالية المتوقعة.

صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الإتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.

أصبح لدينا بناءا على ذلك رقمان لكل معيار، أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار، والثاني طبقا لموضوع المعيار، وأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم الأول ، في حين أخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي[1]:

- المسؤوليات : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعدده 6 معايير،
- التخطيط : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير،
- الرقابة الداخلية : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 إلى 430 وعددها معياران،
- الإثبات في التدقيق : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12 معيار،
- استخدام عمل الآخرين : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير،
- انتهاء عملية التدقيق : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران،
- مجالات متخصصة : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 4 معايير.

- الإصدار الأول للمعيار ليس نهائيا، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك،
- لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة، وان كانت مجموعة المعايير الصادرة في السنوات الثلاثة الأولى تمثل المدخل الأساسي في دراسة وممارسة التدقيق.
- ضرورة توافر سلطة الالتزام بتطبيق هذه المعايير في الدول الأعضاء حتى يتسع نطاق تطبيقها والتعرف على الآثار الحقيقة لذلك.

[1] محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق ،مرجع سابق، ص ص 77-78

- يجب الإشارة إلى أن القاعدة العامة هي أن المعايير المحلية إن وجدت أقوى من المعايير الدولية يمكن وضع تعديلات على المعايير الدولية ، ولكن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد تطلب من أعضائها عند وضع أو حذف أو تعديل معيار جديد أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعيار الجديد مع المعايير الدولية، وهذا ما فعلته بريطانيا في سنة 1995 عندما عدلت أربعة عشر معيارا.[1]

**2. الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية :**[2]

ظهر الجدال حول موضوع إقامة معايير تدقيق دولية في عام 1971 وذلك قبل إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن عملية وضع معايير هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستغطى وبشكل كافي الفوارق 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 أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية .

**المطلب الثاني : مفهوم معايير التدقيق الدولية**

**1- مفهوم معايير التدقيق الدولية :**

يمكننا عرض بعض التعريفات التي تسلط الضوء على معايير التدقيق في النقاط التالية :

معايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.(3)

وعرف احمد نور المعايير بأنها النمط أو النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات.(4)

[1] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية،مرجع سابق، 2006، ص 35

[2] أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، مرجع سابق, ص ص 218-219

[3] عيد عامر معيوف الشمري, **أخبار المحاسبة**، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص 23.

[4] نور احمد, مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، مرجع سابق ، 1984، ص12.

وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات.(1)

وعرف ويليام توماس و امرسون هنكي معايير المراجعة بأنها "عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع في أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها[2]

وعرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPAالمعايير بأنها "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المراجع عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي[3]

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن أن نلخص مفهوم معايير المراجعة الدولية في التعريف التالي :

هي القواعد الأساسية التي يتبعها المراجع في عملية القياس والحكم في أثناء أدائه لمهنته ويتم وضع هذه القواعد بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة من المفاهيم الفرضيات التي تدعم وجود هذه القواعد والمعايير.

وتجدر الإشارة إلى أن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB.

## 2- أهمية معايير المراجعة الدولية :

لمعايير المراجعة فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أدهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للضر وف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقه من جهة أخرى1.يمكن أن نرد سبب هده الأهمية إلى الاعتبارات التالية :[4]

1.تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.

1.محمود السيد الناغي: دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، مرجع سابق، ص215

[2]توماس ووليام وهنكي امرسون ،نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مرجع سابق ،1991، ص 51

[3]حسين احمد دحدوح ، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العلمية، مرجع سابق, ص25.

[4]محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، **المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص ص 169-170.

2.تشجع التعاون بين مكاتب المراجعة المحلية والدولية

3.إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير المراجعة، وستكون معايير المراجعة الدولية هي الأساس في هدا التوحيد.

4.إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في مراجعة حساباتها.

5.حدد "Moonitz" سبعة عوائد محددة يعتقد أنها تتبع في نشر معايير دولية للمراجعة ووضعها محل التطبيق :[1]

– وجود مجموعة من المعايير الدولية للمراجعة والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المراجع .وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكن المراجع من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها.

– إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها.

–إن معايير المراجعة الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية.

–إن معايير المراجعة الدولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية سوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية.

–إن وجود معايير دولية للمراجعة سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.

–إن تطوير مجموعة دولية من المعايير سوف يجعل من السهولة بمكان للبلاد التي في طريقها للنمو إن تنتج معايير محلية للمراجعة، وتلك المجموعة تكون ذات فائدة لها.

–إن المراجعة الفعال والدي يتسم بالمصداقية يعتبر ضروريا في كافة المجالات التي يكون خلالها فصل بين الإدارة والأطراف الخارجية إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة المؤسسات المتعددة الجنسيات، حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية، كما أنها تتسم بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية

[1] أمين السيد احمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص 280-282

والسياسية والحدود الجغرافية...الخ، لذلك فان معايير المراجعة الدولية تعتبر في هدا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية.

## 3-خصائص معايير المراجعة الدولية :

تمتاز معايير التدقيق الدولية ببعض الخصائص من أهمها :[1]

- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، مما يشكل بعض القيود على تحرك المدققين وهذا ما يعتبر ميزة للتقليل من التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية عند إتمام عملية التدقيق,
- تعتبر هذه المعايير أكثر شمولا من غيرها وذلك لأنها صادر عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم,
- تمثل هذه المعايير الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي,

تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

## 4-أهداف معايير المراجعة الدولية :

يحقق إصدار معايير المراجعة الدولية مجموعة من الأهداف خاصة لممارسي المهنة و مستخدمي القوائم المالية و كذا الشركات الدولية متعددة الجنسيات وبعض الدول النامية التي لم تصدر معايير المراجعة بعد, أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها الوطنية بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني إلى المستوى الدولي. تتلخص أهم هذه الأهداف في ما يلي :[2]

- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والدي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية ,بجانب الالتزام بقواعد المراجعة المناسبة والتي تنص عليها معايير المراجعة سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يطلع إليها مستخدمو القوائم ,كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة و التحليل المالي.
- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي , مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.

[1] عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**،الإدارة العامة للبحوث,الرياض,1994 ص32

[2] عيد حامد معيوف الشمري,مرجع نفسه,ص35

- إعداد القوائم المالية استنادا إلى معايير محاسبة دولية اعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير المراجعة الدولية سوف يجع من السهل إجراء مقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة.
- وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية, خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى , وعلى المنظمات المهنية في الدول النامية الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي , و بالتي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة المراجعة.

**المطلب الثالث : تصنيف معايير المراجعة الدولية**

**الفرع الأول : معايير المراجعة المقبولة عموما GAAS**

قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بوضع مجموعة من معايير المراجعة سنة 1939, وقد بلغ عددها 09 معايير إلى غاية سنة 1988, وقسم المجمع المعايير التي أصدرها إلى ثلاثة أقسام أساسية والمتمثلة في :

**1) المعايير العامة أو الشخصية :**

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة, و المقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين, وتصف بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج أغلبيتها لمقابلة معايير العمل الميدانية و إعداد التقرير بصورة ملائمة[1]

وتتكون هذه المعايير من التأهيل الكافي لمراجع الحسابات واستقلال المراجع وبذل العناية المهنية اللازمة , حيث يمكننا تلخيص المعايير الشخصية للمراجع في ما يلي:[2]

أ- يجب على الشخص القائم على عملية المراجعة أن تتوفر فيه الكفاءة العلمية و التأهيلية وكذا المهنية في مجال خدمات التدقيق.

ب- يجب أن يكون المراجع مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.

ت- توفر العناية المهنية عند إعداد التقرير النهائي أو عند القيام بعملية الفحص بمختلف مراحله.

[1] محمد سمير الصبان,عبد الوهاب نصر علي,المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية,مرجع سابق,ص49

[2] محمد بوتين,المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيقية, مرجع سابق,ص ص 38-39

**2) معايير العمل الميداني :**

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة , وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات , و تشمل هذه المعايير على ثلاث خطوات تتمثل في :[1]

أ- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا, ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين بطريقة مناسبة.

ب- يجب دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمها لتحديد مدى الاعتماد عليها, وتحديد مدى الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

ت- يجب أن يحصل المراجع على أدلة وقرائن كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار , من أجل تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي قي القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

**3) معايير إعداد التقرير :**

إن تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مراجع الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المراجعة , وهو ناتج عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها كما يعتبر أيضا أحد المراجع الرئيسية التي تم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع سواء المدنية أو الجنائية.[2]

ويسترشد المراجع بمعايير التقرير في إعداد تقريره من الناحية الشكلية و محتوياته , ولقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار معايير المراجعة الدولي رقم 700 لسنة 2004م تحت عنوان "تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها" ويعد الهدف من هذا المعيار "هو وضع قواعد وتوفير إرشدات عن شكل ومحتوى تقرير المراجع الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة , كما يوضح هذا المعيار ضرورة قيام المراجع بوضع رأيه مكتوبا وواضحا عن القوائم المالية ككل , وكأساس لإبداء المراجع رأيه يجب عليه أن يقوم بفحص وتقييم النتائج المستخرجة من أدلة الإثبات."[3]

[1] محمد سمير الصبان,عبد الوهاب نصر علي, المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ,مرجع سابق,ص75

[2] محمد سمير الصبان,عبد الوهاب نصر علي,مرجع نفسه , ص75

[3] لقليطي الأخضر ,مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر,مرجع سابق, ص34

**الفرع الثاني : معايير المراجعة الدولية ISA**

انطلاقا من معايير العشر السابقة حاولت لجنة المعايير الدولية التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية والتأكيد المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين وضع معايير المراجعة الدولية, ولقد لازمت هذه الأخيرة جملة من التعديلات في فيفري 2009 و أصبحت تتكون من 36 معيار كما هو موضح في الجدول التالي :

**جدول رقم : (2–1) معايير المراجعة الدولية**

| المعيار | الوضع | اسم المعيار |
|---|---|---|
| **200** | إعادة صياغة وتعديل | الأهداف العامة لعمل المدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق |
| **210** | إعادة صياغة | الاتفاق على شروط التعيين |
| **220** | إعادة صياغة | مراقبة الجودة للتدقيق البيانات المالية |
| **230** | إعادة صياغة | توثيق التدقيق |
| **240** | إعادة صياغة | مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية |
| **250** | إعادة صياغة | النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية |
| **260** | إعادة صياغة وتعديل | الاتصال مع القائمين على الحكومة |
| **265** | جديد كان جزءا من معيار 260 | الاتصال مع القائمين على الحكومة ولإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية |
| **300** | إعادة صياغة | التخطيط لتدقيق البيانات المالية |
| **315** | إعادة صياغة | تحديد وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها |
| **320** | إعادة صياغة وتعديل | الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق |
| **330** | إعادة صياغة | إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة |
| **402** | إعادة صياغة وتعديل | الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات من منشآت أخرى |
| **450** | كان جزءا من معيار 300 | تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق |
| **500** | إعادة صياغة | أدلة التدقيق |
| **501** | إعادة صياغة وتعديل | أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة |
| **505** | إعادة صياغة وتعديل | المصادقات الخارجية |
| **510** | إعادة صياغة | التدقيق لأول مرة –الأرصدة الافتتاحية |
| **520** | إعادة صياغة | الإجراءات التحليلية |

| | | |
|---|---|---|
| **530** | إعادة صياغة | العينات الإحصائية في التدقيق |
| **540** | إعادة صياغة وتعديل | التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة |
| **545** | / | تم دمجه مع المعيار 540 |
| **550** | إعادة صياغة | الأطراف ذات العلاقة |
| **560** | إعادة صياغة | الأحداث اللاحقة |
| **570** | إعادة صياغة | استمرارية المنشأ |
| **580** | إعادة صياغة | التأكيدات الكتابية |
| **600** | إعادة صياغة وتعديل | اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات |
| **610** | إعادة صياغة | استخدام عمل المدقق الداخلي |
| **620** | إعادة صياغة وتعديل | استخدام عمل الخبير |
| **700** | إعادة صياغة | تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات |
| **705** | إعادة صياغة وتعديل | تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل |
| **706** | كان جزءا من معيار 705 | الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل |
| **710** | إعادة صياغة | المعلومات المقارنة –مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة |
| **720** | إعادة صياغة | مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة |
| **800** | إعادة صياغة وتعديل | اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة |
| **805** | جديد كان جزءا من معيار 800 | اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة, أو الحسابات من بنود القوائم المالية |
| **810** | جديد كان جزءا من معيار 800 | تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية |

**المصدر** : شمشام ضياء الدين, **مهنة محافظ الحسابات وفق المعايير الدولية للتدقيق**, مذكرة ماستر (غير منشورة), جامعة باتنة, 2010, ص ص 49-50

## المبحث الثالث : الربط بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية

**تمهيد** : من خلال هذا المبحث، سنتطرق إلى التوحيد والتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة ومعرفة العالقة فيما بينهما، كما سنتطرق إلى تبني المعايير الدولية في الجزائر، من خلال التطرق إلى تحديد متطلبات التطبيق في البيئة الجزائرية، والأساليب الممكن تتبعها عند تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، وتحديد نقاط التوافق والاختلاف مع المعايير الدولية للمراجعة.

### المطلب الأول : التوحيد و التوافق مع المعايير التدقيق الدولية

#### الفرع الأول : توحيد ممارسات التدقيق

يقصد بالتوحيد العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس والمعايير الدولية للمراجعة التي يمكن الاهتداء بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي تم توحيدها, ويقضي التوحيد حصر أهداف المراجعة وتعديل البدائل التي يمكن عن طريقها تحقيق الأهداف واختيار أكثرها تناسبا مع تحقيق الأهداف, ثم اختيار من الأسس والمبادئ والمعايير البديلة بما يتفق مع تحقيق هذه الأهداف.[1]

يتميز التوحيد على مستوى المراجعة باستجابته لما يميز اقتصاد العالم المتقدم من الحاجة الحيوية للمعلومات والاتصال[2]

فتوحيد الأسس العامة والقواعد الأساسية والإجراءات الرئيسية التي يسترشد بها المراجع في تحقيق أهداف المراجعة بحيث يصبح لتقارير المراجع دلالة موحدة,وهذا الأمر يعتبر ضروريا حتى تتحقق أكبر فائدة من التقارير الصادرة من المراجع للمستفيدين منها.[3]

1 تيجاني بالرقي، التطورات االقتصادية الحديثة المؤثرة على االطار العلمي للنظرية المحاسبية, مجلة الاقتصادية و العلوم التسيير,جامعة سطيف، العدد 08,2008 ص70

[2] مداني بن بلغيث، "اشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر–"، مجلة الباحث,جامعة ورقلة, كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية,العدد2002،01, ص 23.

[3] عطية عبد الحي مرعي، "أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية"، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، الجزء الأول،بتصرف، ص23.

**الفرع الثاني : توافق ممارسات المراجعة على المستوى الدولي**

**أولا** : مفهوم توافق ممارسات المراجعة على المستوى الدولي

أمام الاختلافات في المبادئ، القواعد ومعايير المراجعة التي كانت تؤدي إلى تقارير مراجعة مختلفة وأحيانا متعارضة، زادت أهمية معايير المراجعة وزادت معها الحاجة إلى التحري عن أسباب اختلافها وحل مشكلة التنسيق الداخلي عن طريق توحيد الإجراءات، القواعد والأسس في البلد الواحد، ووجوب التوافق الدولي المشترك إيجاد قواعد وأسس مشتركة لمعالجة ولمقارنة المعلومات المالية على المستوى الدولي. وعليه فقد بدأ التوافق بين الدول المختلفة والمنظمات المهنية في محاولة لجلب عدد من الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض [1].

كما يعتبر مصطلح التوافق "مقابل للتوحيد، حيث يمثل التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، وهو يعتبر نهج أكثر عملية ومواءمة قياسا بالتوحيد،لاسيما إذا اعتبرنا أن التوافق يعني تبني إجراءات بلد واحد من قبل كل البلدان، وعليه فان التوافق يمثل مسألة تحسين الاتصال المعلوماتي بشكل يمكن تفسيره وفهمه على المستوى الدولي"[2].

**الفرع الثالث : العلاقة بين التوافق والتوحيد والمعايير الدولية للمراجعة**

إن هناك علاقة متبادلة بين مفاهيم التوافق، التوحيد والمعايير الدولية، فالتوافق يتمثل في تقليل درجة الاختلافات بين الدول في ممارسات المراجعة بهدف خدمة مستخدمي تقرير المراجع، وبذلك فان التوافق الدولي يتضمن التوفيق بين مختلف الأنظمة الدولية للمراجعة، مما يتيح سهولة المقارنة، أما المعايير فتمثل وضع معيار دولي للمراجعة مقبول قبولا عاما، يعتبر كمرشد أو مقياس لإعداد وعرض تقارير المراجعة وإجراءاتها على المستوى الدولي وهذا ما يتيح درجة من التماثل، حيث تعتبر المعايير كوسيط بين التوافق والتوحيد .

أما توحيد ممارسات المراجعة، فهو ناتج من تأثير نظام مراجعة لدولة على دولة أو مجموعة دول أخرى، وعليه فهو يمثل فرض الأسس والقواعد الخاصة بمراجعة القوائم المالية لدولة على أخرى أو مجموعة من الدول، وبالتالي فهو يتيح تماثل كلي، إذ يسعى توحيد ممارسات المراجعة لتطبيق قاعدة واحدة لكل المواقف أي انه يمنع وجود الاختلافات على المستويات الوطنية وبالتالي يمكن أن يكون معيار واحد يناسب كل الأنظمة

[1]علي بودالل ومكيوي المولودة لمريني سمية، "واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري"، ملتقى دولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة-SAI( SRFIوالمعايير الدولية للمراجعة (: ISA( التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم االقتصادية وعلوم التسيير، 13-12 ديسمبر 2711 ،بتصرف، ص173 .

[2]أمين السيد أحمد لطفي، "المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية"، مرجع سابق، بتصرف، ص ص 378-380.

بينما توافق ممارسات المراجعة أقل صعوبة في التطبيق دوليا، فهو يأخذ في الاعتبار الفروق في الأنظمة الوطنية للمراجعة، كونه يسمح بتطبيق أكثر من أساس في الإجراءات التي يتبعها المراجع، ولكنه يسعى لتضييق الاختلافات في البدائل المسموح, وسواء تم تبني التوافق أو التوحيد فان ذلك يلقي على المهنة المحلية عبئا كبيرا يتجلى في متابعة المعايير الدولية أو المحلية وشرحها وتدريب أعضاء المهنة على تطبيقها وإزالة العقبات أمام ذلك التطبيق.[1]

**المطلب الثاني : معايير التدقيق الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر**

تعتبر معايير المراجعة بمثابة القاعدة التي توجه فعل وعمل المراجع، بحيث أنها تمثل الأنماط التي يجب أن يعتدها المراجع ويعتمد عليها أثناء أدائه لمهمته، ويعالج هذا المبحث معايير المراجعة المطبقة في الجزائر.

**الفرع الأول : المعايير العامة التدقيق**

تهدف معايير التدقيق إلى الكيفية التي يتم من خلالها ممارسة عملية التدقيق،وتعتبر بمثابة مقياس للأداء المهني،والمعايير هي بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق كما تحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص،و ضروري أن يتم الفحص وفقا لمعايير متعارف عليها،حتى لا يتحمل المدقق مسؤولية ظهور غش أو تلاعب وتعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة و الحكم على الجدوى منها،نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في ثلاثة مجموعات و هي كالآتي[2] :

**1) التأهيل المهني والعلمي للمراجع**

وسوف يعرض أهم ما تضمنه معيار المراجعة الجزائري الخاص بالتأهيل المهني الكافي للمراجع وأهم متطلبات ذلك المعيار وما هي المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها، حيث إن أهم ما تميز به المعيار أنه حدد09 بمهنة – شروط وجوهر الارتباط بأي عملية مراجعة، حيث نصت المادة (7 ) من القانون رقم90 الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ما يلي" :لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جد ول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم."

ولم يقتصر الأمر على المراجع وحده بل تعرض إلى أنه يجب على المراجع قبل أن يرتبط ويتعاقد لمراجعة أي قوائم مالية أن يتأكد من أن تأهيله المهني والعلمي قادر على تغطية عملية المراجعة بالشكل المطلوب والقانوني، حيث تعرض

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان, مرجع سابق ,ص119

[2] – شركس م.ن مراجعة المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية و الالكترونية،الطبعة الأولى،دار السلاسل ،الكويت 1978، ص25-26.

المشرع الجزائري إلى أهم الشروط لممارسة مهنة المراجعة، من خلال نص المادة8 من نفس القانون على ما يلي" :لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية :[1]

-أن يكون جزائري الجنسية,

-أن حاصل شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير الحسابات، أن يكون حائزا شهادة للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها,
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها,
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية,

- ألا يكون قد صدر في حقه حكما ارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة,

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون,

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة (6 ) من نفس القانون أعلاه.

وفيما يخص التدريب المهني للمراجع يرى كل من أناندرا وايمار(AnandaraJan &Umar) في دراسة لهما أنه يجب أن ينصب تركيز صانعي وواضعي السياسات المحاسبية والمالية على موضوع التدريب المهني للمراجع خاصة عند تبني أي وسيلة من وسائل زيادة استقلالية المراجع في اتخاذ رأيه المهني المحايد.[2]

**2) الحياد والموضوعية والاستقلالية لمراجع الحسابات :**

يتميز مراجع الحسابات بصفة الحياد والاستقلالية كمطلب ضروري لإضفاء الثقة الواجبة على القوائم المالية بما تضمنته من معلومات ولكسب ثقة الأطراف الخارجية بالمراجع وعمله .فلذلك يجب أن يكون المراجع أميناً ومستقلاً تماماً عن إدارة الشركة للوصول إلى الرأي الموضوعي في القوائم المالية ويعتبر الاستقلال أحد المبادئ الأساسية والتقليدية لعمل المراقب أو المراجع الخارجي، بل إنه يعتبر عاملا رئيسيا في نمو مهنة المراجعة , وهناك من يرى أنه إذا كان لمهنة المراجعة أن تحتفظ باحترام من يعتمدون عليها، فإنه ينبغي أن تتمتع هذه الوظيفة بالاستقلال.[3]

الاستقلالية الحقيقية تشير إلى قدرة المراجع الخارجي على إبداء رأيه بكل نزاهة وموضوعية، أما الاستقلالية الظاهرية فهي ذلك المستوى من الاستقلالية الذي يظهر لمستخدمي القوائم المالية.

---

[1] Shelton, Sandra,"**The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgmen**"the Accounting Review Journal, Vol: 74. No: 2, 1999, p:219.

[2] Umar, Ahson, Anandarajan, Asokan, **Auditors Independence Of Judgment Under Pressure**", Internal Auditing, Vol: 19, No: 1, 2004, p: 32.

[3]عبد الرحيم سامي معروف, **الاستقلال المهني لجهاز المراجع الحكومي تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية**، مجلة الإدارة والمالية .جامعة) ،الإمارات العربية المتحدة، المجلد الرابع، 1988، ص131

.

تتوقف الثقة في رأي المراجع على حياده واستقلاله حول ما يبديه من رأي على القوائم المالية، ولقد أوضحت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكي بأنه لا توجد درجات أو مستويات في عدم الاستقلال, وعليه إما أن يكون المراجع مستقلا أو غير مستقل .وقد أثار استقلال المراجع وحياده الكثير من الجدل بين جمهور المحاسبين وغيرهم من المهتمين بمهنة المراجعة، فقد فرق بعض الكتاب بين الاستقلال المهني واستقلال المراجعة، ويعني الاستقلال المهني في نظر هؤلاء الكتاب أن يعتمد المراجع على نفسه، ولا يكون مرتبطا بالمؤسسة محل المراجعة بأية صورة كانت، وبالتالي لا ينبغي أن يخضع لرقابة أو تأثير المؤسسة بأية صورة (كانت في اتخاذ قراراته).

الاستقلال المهني تحكمه المعايير الذاتية ويعني التحرر من رقابة الغير ومن أي سلطة عليا، أما استقلال المراجعة فهو خاص بوظيفة إبداء الرأي على القوائم المالية، ويعني الموضوعية وعدم التحيز عند إبداء ذلك الرأي.

3) **العناية المهنية اللازمة :**

يجب على المراجع أن يبذل في تنفيذ جميع مراحل المراجعة وفي إعداد التقرير العناية المهنية اللازمة وإلاّ فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة ويخل بواجباته القانونية، والعناية المهنية اللازمة توجب على المراجع أن يجتهد في عمله وأن يستخدم خبرته العلمية والعملية وأن يتمتع بالاستقلال ويكون مدركاً لحقوقه وواجباته المهنية وذلك عند تنفيذ عملية المراجعة وفي مجال تحديد مفهوم العناية المهنية اللازمة، قامت بعض الدراسات الحديثة بالتركيز على جانبين، الأول يتمثل في ضرورة التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة، والثاني يتمثل في مسئوليته القانونية ، والتي تعد الحد الأدنى للعناية المهنية التي ينبغي توافرها في أعمال المراجعة في ظل البيئة الحديثة لمهنة المراجعة، وذلك بهدف رفع مستوى العناية المهنية للمراجع، ومن مثم فمن الضروري وجود لجنة أخلاق وآداب المهنة بكل مكتب من مكاتب المراجعة، على أن تقوم هذه اللجنة بعدة وظائف،أهمها ما يلي :[1]

- متابعة مدى التزام المراجعين داخل المكتب بقواعد وآداب المهنة,
- الإشراف على برامج التعليم المستمر للمراجعين,
-اقتراح سياسات تحفيز العاملين للالتزام المستمر بأخلاق المهنة,
- اقتراح طرق للحفاظ وكسب ثقة الطرف الثالث في المراجع.

وسوف يتطرق بالتحليل لأهم الفقرات التي تضمنها المعيار والتي يستدل بها على أهمية أداء المراجع للعناية المهنية اللازمة، حيث يلاحظ أن مفاهيم ومبادئ معيار العناية المهنية اللازمة في الجزائري تتبلور حول المتطلبات الرئيسية التي يتوجب على المراجع التحقق والتأكد من تنفيذها بالشكل النظامي والمهني المطلوب، وذلك على النحو الموالي :

- المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع 09 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي من أعمال وبمستوى ودقة القيام بها، حيث تنص المادة 01 من القانون90 ومحافظ الحسابات

[1] محمود مصطفى منصور الشريف، **إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية– دراسة نظرية / تطبيقية**، رسالة ماجستير، جامعة بنها،) مصر، 1009 ، ص:55

والمحاسب المعتمد على ما يلي" :يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

-نصت المادة رقم 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96 ـ 136 المؤرخ في 1996 على ما يلي" :يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية."

-يتطلب المعيار من المراجع الخارجي أن يكون على دراية كافية بأمور الشركة وظروفها وخططها وذلك يتفق مع ما نصه المشرع الجزائري، وذلك كله يزود المراجع بالقواعد والوسائل العلمية التي يجب اتباعها لتقييم تأكيدات العميل حول ما ورد بالقوائم المالية.[1]

**المطلب الثالث : مهنة محافظ الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية**

من خلال قراءة النصوص التشريعية المنظمة لمهن المراجعة في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية، نلاحظ ما يلي :

**أولا : نقاط التوافق**

بالنسبة لنقاط التوافق يمكن ملاحظة ما يلي :[2]

1- **تعيين المراجع** : ينص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أهمية عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 " الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة " والمعيار الدولي للمراجعة رقم 217" الاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة "

2- **رقابة الجودة** : نصت المادة 72 من القانون رقم 17-71 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 227 " رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية "

3- **تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير و المراجع الثانوي** : وهو ما نصت عليه المواد 37 ،22 ،20 ،28 و 21 من القانون 17-71 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 277 "اعتبارات خاصة عند مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها أعمال مراجعي الفروع؛-

4- **التقرير وأنواعه** : من بين ما نص عليه القانون 17-71 لاسيما في مادته 22 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 " المؤسسة المستمرة"، والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 22 وهو

[1] ا قانون رقم 10 ـ 01 لمؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد, المادة رقم 59

[2].جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولي للمراجعة , ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ( SAI-SRFI( والمعايير الدولية للمراجعة(: ISA( التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم االقتصادية وعلوم التسيير، 12.ص، 2711 ديسمبر 13-12

ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 265" الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة"

5- **التوثيق وحفظ الملفات** : حيث نص القانون 17-71 في مادته 27 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 17 سنوات ابتداء من آخر سنة الانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 230"وثائق المراجعة."

**ثانيا : نقاط الاختلاف**

لم تتعرض النصوص القانونية التالية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط التالية والتي :[1]

تنص عليها المعايير الدولية للمراجعة

- تقييم المخاطر؛
- أدلة الإثبات ومدى كفايتها وملامتها؛
- عينات المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقائية –حجم العينة وحدودها وما مدى تعبيرها–؛
- الأطراف ذات العالقة؛
- الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وأثرها على تقرير المراجع؛
- مراعاة عمل المراجع الداخلي؛
- الاستفادة من عمل خبير.

[1]جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولي للمراجعة, مرجع سابق، ص 12.

## خلاصة الفصل

اختص هذا الفصل بإعطاء نظرة على الأوضاع الحالية لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها حسب التشريع الجزائري وكذالك من ناحية العلمي والمهني للمراجعين, بداية بعرض تاريخ هذه المهنة وتطورها في الوقت الحالي وكيفية تطور المهمة الموكلة لها عبر السنين ومدى ما تتمتع به المهنة من استقلال.

كما استعرض هذا الفصل الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية من خلال نشأتها و كيفية صدورها وإعطاء تعريف لها وإبراز أهميتها في فوائد عديدة على حسب تصنيفها من الخلال معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما و معايير المراجعة الدولية.

حيث تم في هذا الفصل إجراء مقارنة بين معايير المراجعة الجزائرية ومعايير المراجعة الدولية فيما يخص معايير العامة ومعايير العمل الميداني, أين لوحظ أنه بالإمكان وضع إطار لتنظيم الجوانب التنظيمية والفنية لأداء مراجع الحسابات في الجزائر في ضوء التبويب لمعايير المراجعة الدولية طبقا للمراحل المختلفة لعملية المراجعة , وبيان أهم الإيضاحات والإجراءات والأساليب التي تضمنتها فقرات معايير المراجعة الكفيلة بتنظيم الجوانب التنظيمية والفنية لأداء مراجع الحسابات في الجزائر في حالة الالتزام بإتباعها, ويتضح أنه يجب أن يكون هناك تشريع يتضمن قواعد ملزمة بتطبيق أهم ما ورد في هذه الإرشادات والإيضاحات.

**تمهيد :**

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث ، حيث يهدف هذا الفصل إلى التحقق من مدى مصداقية النتائج السابقة لواقع الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات في الجزائر ، بالقياس إلى معاير المراجعة الدولية التي تمثل مستوى مرموقا للأداء المهني الخاص بتنفيذ وتقديم خدمات المراجعة والخدمات التابعة لها. ويعتبر مجتمع المراجعين هو المجتمع الإحصائي الطبيعي للقيام بهذا البحث التجريبي ، لذلك فقد تضمنت الدراسة استمارة الاستقصاء مكونة من مجموعة من الأسئلة أو البنود المستوحاة من معاير المراجعة الدولية ، بحيث تكفل العينة التي تم الحصول عليها من مجموع الردود تمثيل المجتمع أحسن تمثيل باستخدام الاختبارات الإحصائية ، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على التساؤل المطروح في إشكالية البحث.

سيتعرض هذا الفصل إلى المباحث الآتية كما يلي :

**المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة**

المطلب الأول : بيانات الدراسة

المطلب الثاني : قائمة الاستبيان

المطلب الثالث : مجتمع الدراسة

**المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة**

المطلب الأول : خصائص العامة للعينة

المطلب الثاني : اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان

المطلب الثالث : اختبار T-tset لمحاور الإستبيان

## المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة

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

### المطلب الأول : بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمناهج التحليلية وذلك تمشياً مع متطلبات البحث ، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث ، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق ، وتتعلق بمهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية و ذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان ، و اعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

#### الفرع الأول : البيانات الثانوية

و هي تمثل بيانات الجانب النظري ، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال مهنة محافظ الحسابات و معايير التدقيق الدولية .

#### الفرع الثاني : البيانات الأولية

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي و التي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel) 2007 و برنامج (SPSS) الإصدار الواحد والعشرون (21) .

### المطلب الثاني : قائمة الاستبيان

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان ، وهيكل الاستبيان و طرق معالجته.

#### الفرع الأول : إعداد قائمة الاستبيان

استعنا في إعداد القائمة ، على الكتب والمراجع والدوريات والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج و الطريقة ، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء ، و قد راعى في إعدادها أن تكون :

- أن تكن بسيطة و واضحة.
- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على افراد العينة من خلال عدة جيهات ، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق أهمها :

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المراجعة وبعض المؤسسات.
- استخدام البريد الالكتروني لبعض أفراد العينة .

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي (LIKERT SCALE) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول :

**جدول رقم : (3-1) مقياس ليكارت الخماسي**

| الدرجة | الاهمية |
|---|---|
| 5 | موافق بشدة |
| 4 | موافق |
| 3 | محايد |
| 2 | غير موافق |
| 1 | غير موافق بشدة |

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الاستبيان

**الفرع الثاني : هيكل الاستبيان**

أحتوى الاستبيان على اثنين و عشرون (22) سؤال توزعت على ثلاث محاور أساسية :

**المحور الأول : مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر المحور الثاني : ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية**

**المحور الثالث : ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية**

**جدول رقم (3-2) : محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور.**

| الرقم | المحاور | عدد الفقرات |
|---|---|---|
| 01 | مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر | 10 |
| 02 | ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية | 06 |
| 03 | ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية | 06 |

المصدر : من إعداد الطالب

### الفرع الثالث: معالجة الاستبيان

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات ، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر ، لتسهيل عملية الملاحظة و التحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب التالية :

1- **الوسط الحسابي** : يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة و ترتيب البنود و النتائج حسب أهميتها.

2- **الانحراف المعياري** :و يستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- **إختبار ألفا كرونباخ** : وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة ، حيث بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام 88.5% وهي نسبة تدل على مستوى جيد.

4- **معامل الصدق** : يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

5- **تحليل الانحدار البسيط** : بهدف اختبار فروض الدراسة.

## المطلب الثالث : مجتمع الدراسة وحدوده

### الفرع الأول : مجتمع الدراسة

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفردها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية و العملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحدد لمهنة محافظ الحسابات و معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية و تتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من المحاسبين و أساتذة جامعيين و مراجعي الحسابات و الخبراء المحاسبيين في ولاية الوادي ، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

### الفرع الثاني : عينة الدراسة

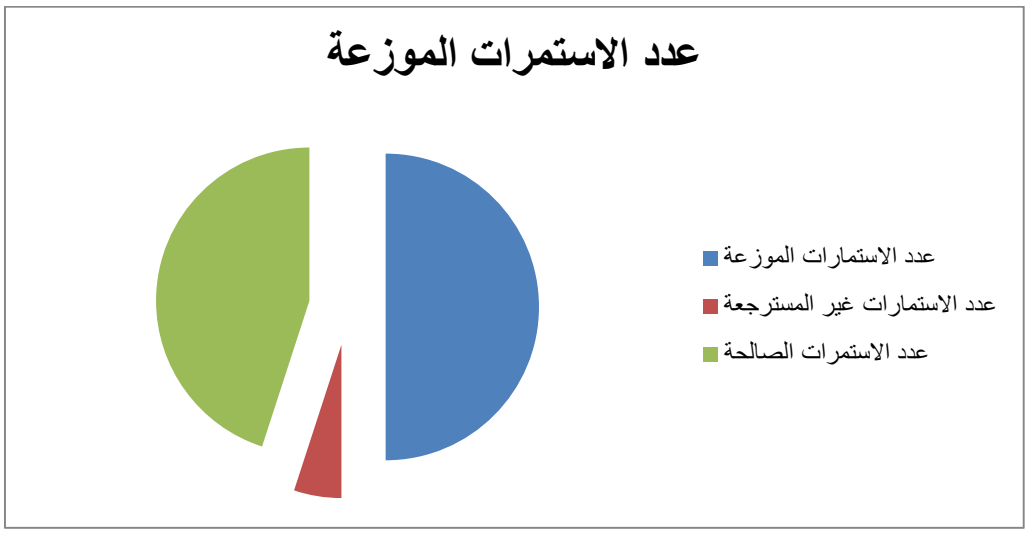
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا ، فقد تم توزيع 80 استمارة ، و بعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 72 استمارة.

**جدول رقم(3-3): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان**

| البيـــان | الاستبيـان | |
|---|---|---|
| | العدد | النسبة |
| عدد الاستمارات الموزعة | 80 | %100 |
| عدد الاستمارات غير المسترجعة | 08 | %10 |
| عدد الاستمارات الصالحة | 72 | %90 |

المصدر : من إعداد الطالب

الشكل رقم (3-1):الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان




المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول رقم (3-3)

### الفرع الثالث : حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي :

- **الحدود المكانية** : تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.

- **الحدود الزمنية** : يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من 2016/02/01 إلى 2017/05/10 .

- **الحدود البشرية** : تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة و الحائزين على شهادة تقني سامي فما فوق وشهادات أخرى في التخصص.

- **الحدود الموضوعية** : اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بمهنة محافظة الحسابات في الجزائر و معايير التدقيق الدولية دون غيرها.

## المبحث الثاني: تحليل نتاج الدراسة

**تمهيد** : بعد عملية الفرز وتفريغ الاستبيان تحصلنا على نتائج أراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

### المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة

تتمثل خصائص العينة في ما يلي :

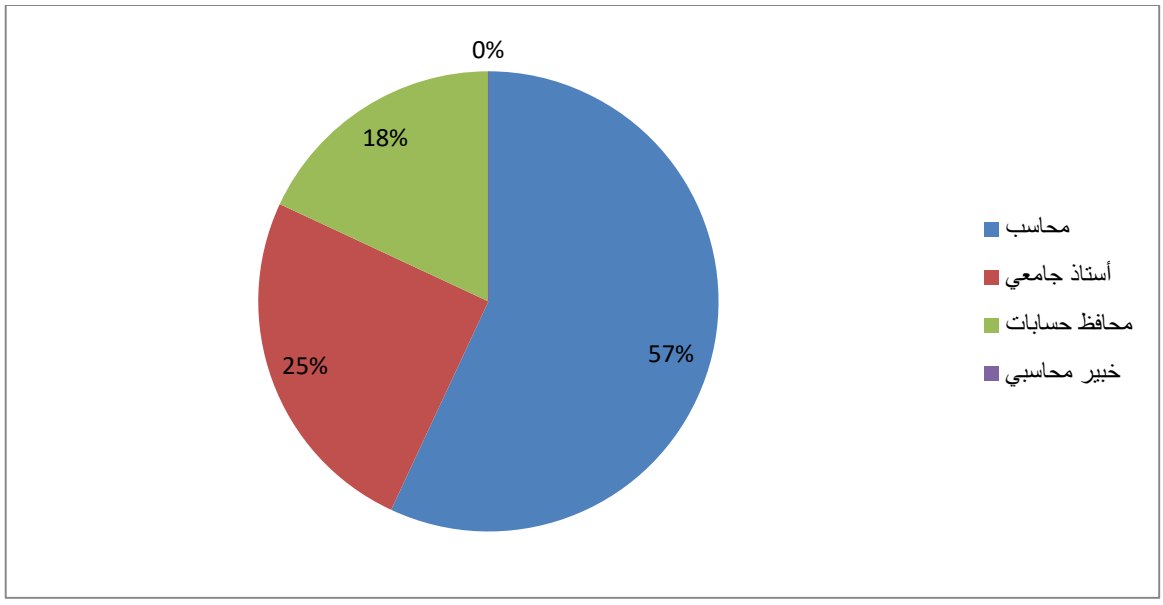
#### الفرع الأول : خصائص العينة من حيث الوظيفة الحالية

**جدول رقم: (3-4) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية.**

| الفئة العمرية | العدد | النسبة |
|---|---|---|
| محاسب | 41 | %56.9 |
| أستاذ جامعي | 18 | %25.0 |
| محافظ حسابات | 13 | %18.1 |
| خبير محاسبي | 0 | %0 |
| المجموع | 72 | %100 |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

**الشكل رقم: (3-2) تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية.**




المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول رقم (3-4)

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة المحاسبين هي الفئة الأكبر والبالغ عددها 41 محاسب بنسبة 57 % ،أما ما نسبته 25% فيمثل أساتذة الجامعة والبالغ عددهم 18 أستاذًا، أما محافظو الحسابات فبلغ عددهم 11 محافظا بنسبة 18 %، اما فيما يخص مهنة خبير المحاسبي فلم تظهر في العينة المدروسة .

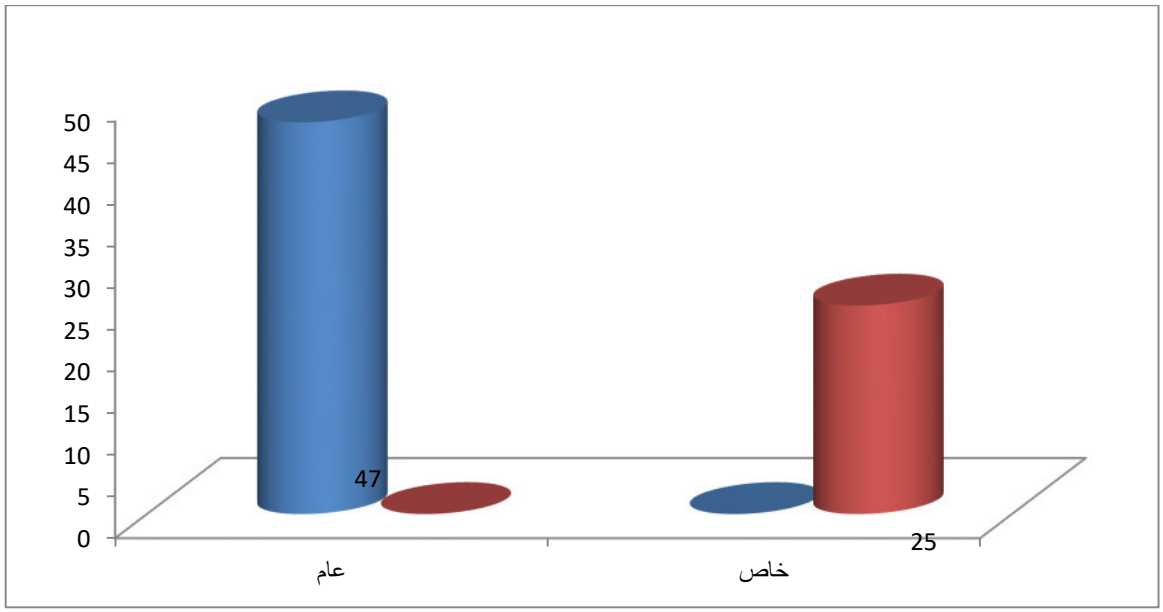
## الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث قطاع العمل

**الجدول رقم (3-5): توزيع عينة الدراسة من ناحية قطاع العمل**

| المؤهل العلمي | العدد | النسبة |
|---|---|---|
| عام | 47 | %65.3 |
| خاص | 25 | %34.7 |
| **المجموع** | **72** | **100%** |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

**الشكل رقم: (3-3) يمثل عينة الدراسة حسب قطاع العمل**




المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الجدول رقم (3-5)

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب قطاع العمل لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من فئة القطاع العام بعدد 47 و بنسبة 65.3%، اما فئة القطاع الخاص فكان عددهم 25 بنسبة 34.7%.

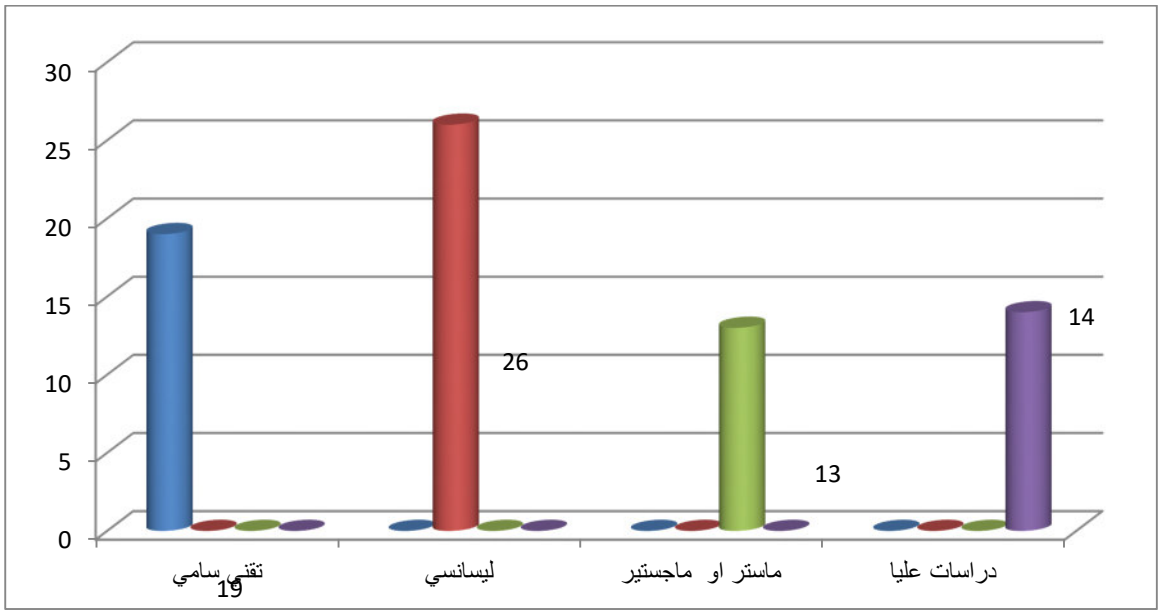
## الفرع الثالث : خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

**الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | العدد | النسبة |
|---|---|---|
| تقني سامي | 19 | % 26.4 |
| ليسانس | 26 | % 36.1 |
| ماستر أو ماجستير | 13 | % 18.1 |
| دراسات عليا | 14 | % 19.4 |
| **المجموع** | **72** | **100%** |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

**الشكل رقم: (3–4) يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.**




المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الجدول رقم (3–6)

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ،حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ليسانس إن بلغ عددهم 26 بنسبة 36.1%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة تقني سامي البالغ

عددهم 19 بنسبة 26.4%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادات دراسات عليا والبالغ عددهم 14 بنسبة 19.4%، وفي الأخير شهادات ماستر أو ماجستير والبالغ عددهم 13 بنسبة 18.1%.

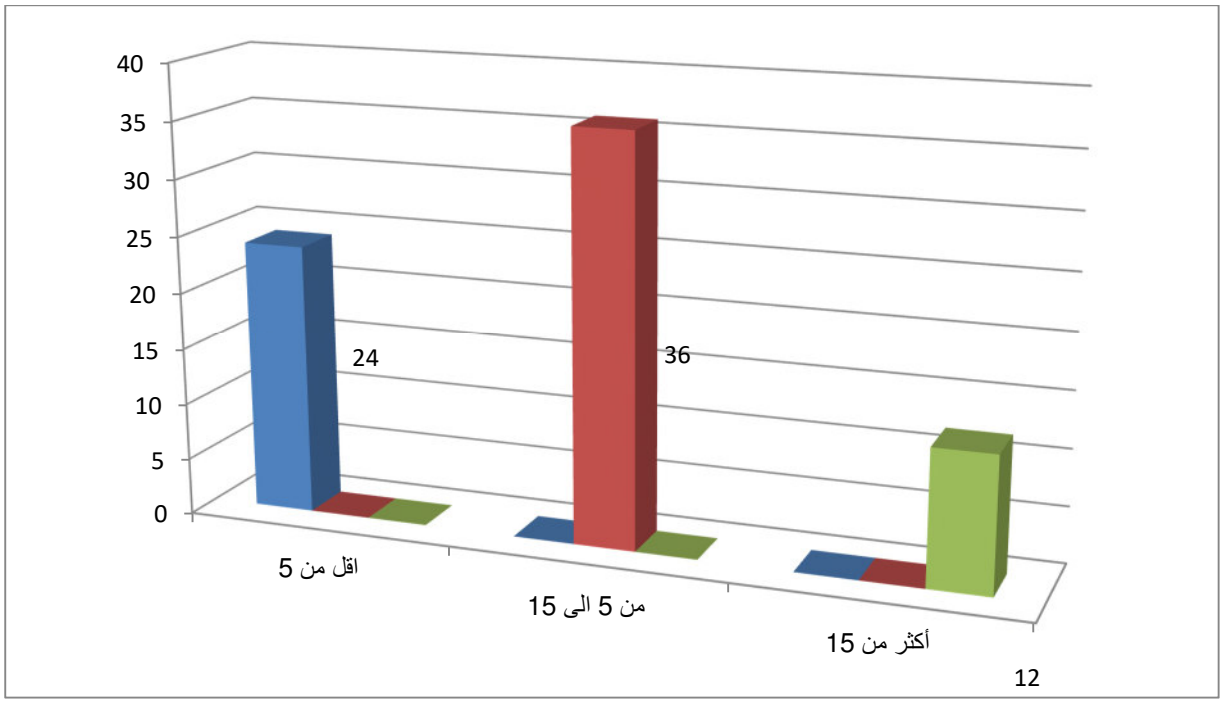
### الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية

**الجدول رقم (3-7): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.**

| السنوات | العدد | النسبة |
|---|---|---|
| أقل من 5 | 24 | %33.3 |
| من 5 إلى 15 | 36 | %50.0 |
| أكثر من 15 | 12 | %16.7 |
| المجموع | 72 | 100% |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

**الشكل رقم (3-5): يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.**




المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الجدول رقم (3-7)

من خلال الجدول و التمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم تتراوح خبرتهم من 5 إلى 15 سنوات بنسبة 50.0%، أما ما نسبته 33.3% فكان للفئة اقل من 5 سنوات، وما نسبته 16.7% فكانت للفئة اكثر من 15 سنة .

**المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان**

**الفرع الأول: اختبار ثبات وصدق العينة**

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا

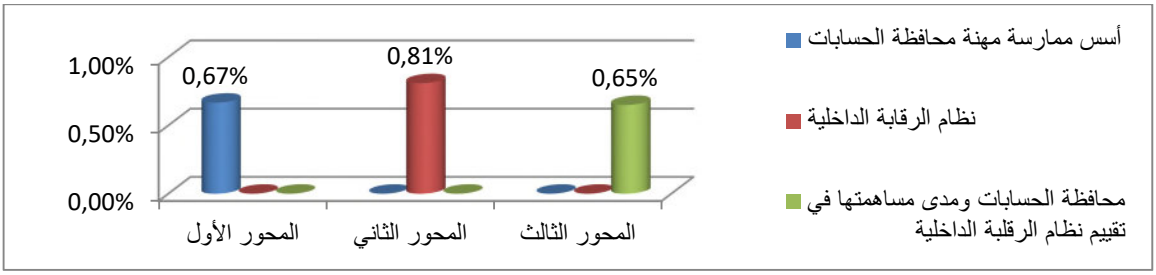
الجدول التالي يبين معاملات الثبات لمختلف محاور الدراسة:

**الجدول رقم (3-8):توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق**

| محاور الاستبيان | محتوى المحور | عدد الفقرات | معامل الثبات لألفاكرونباخ | معامل الصدق |
|---|---|---|---|---|
| المحور الأول | مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر | 10 | 0.872 | 0.934 |
| المحور الثاني | ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية | 06 | 0.897 | 0.947 |
| المحور الثالث | ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية | 06 | 0.815 | 0.903 |
| مجموع المحاور | | 22 | 0.943 | 0.971 |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

**الشكل رقم (3-6):توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ**




المصدر : من إعداد الطالب بناءا على الجدول رقم (3-8)

**الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان**

حتى تكون النتائج دقيقة و واضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (غير موافق بشدة =1 غير موافق=2، محايد=3، موافق=4، موافق بشدة=5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولا، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة ) و5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-9): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.**

| الوسط الحسابي | الاهمية |
|---|---|
| 1 إلى أقل من 1.80 | غير موافق بشدة |
| 1.8 إلى أقل من 2.60 | غير موافق |
| 2.6 إلى أقل من 3.40 | محايد |
| 3.4 إلى أقل من 4.20 | موافق |
| 4.20 الى 5 | موافق بشدة |

المصدر : من إعداد الطالب

## أولا : مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر

**جدول رقم(3–10): نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر.**

| | الاستجابات | | | | | | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| العبارات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الدرجة |
| ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل و الخبرة | 15 | 31 | 5 | 15 | 6 | 3.47 | 1.267 | 5 |
| عند وجود مصالح مادية و شخصية في الشركة محل المراجعة ,يتم الامتناع على القيام بعملية المراجعة | 12 | 30 | 9 | 17 | 4 | 3.40 | 1.183 | 7 |
| تقوم بالتشاور و الإتصال بالإدارة الشركة قبل الإعداد التقرير النهائي | 4 | 38 | 7 | 23 | 0 | 3.32 | 0.990 | 10 |
| عند المراجعة يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة | 18 | 28 | 16 | 9 | 1 | 3.74 | 1.021 | 1 |
| للكشف عن حالات الغش و التلاعب في القوائم المالية يتم تحديد الإجرات اللازمة | 13 | 30 | 14 | 10 | 5 | 3.50 | 1.151 | 4 |
| فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب | 6 | 37 | 12 | 15 | 2 | 3.42 | 1.004 | 6 |
| عند ممارسة مهنة المراجعة تقوم بتقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم | 10 | 35 | 11 | 13 | 3 | 3.50 | 1.075 | 3 |
| يتم تحديد الاتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة | 8 | 29 | 16 | 17 | 2 | 3.33 | 1.048 | 8 |
| عند القيام بعملية المراجعة تحرص على إيجاد و تنويع مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية القوائم المالية | 9 | 43 | 11 | 6 | 3 | 3.68 | 0.947 | 2 |
| تتم الإشارة إلى اسباب الامتناع عن إبداء الرأي في تقرير المراجع | 8 | 29 | 15 | 19 | 1 | 3.33 | 1.035 | 9 |
| مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر | | | | | | 3.47 | 0.734 | |

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.47) والذي يقع بين(3.40) وأقل من (4.19 )كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر ، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.734) وهي نسبة جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.74>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عند المراجعة يتم التأكد من الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة.

2- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(3.68>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عند القيام بعملية المراجعة تحرص على إيجاد و تنويع مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية القوائم المالية .

3- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(3.50>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عند ممارسة مهنة المراجعة تقوم بتقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم .

4- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.50>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن للكشف عن حالات الغش و التلاعب في القوائم المالية يتم تحديد الإجرات اللازمة .

5- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.47>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل و الخبرة .

6- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(3.42>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل و الخبرة .

7- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.40>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق أن عند وجود مصالح مادية و شخصية في الشركة محل المراجعة ,يتم الامتناع على القيام بعملية المراجعة .

8- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(3.33>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على تحديد الأتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة .

9- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(3.33>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على الإشارة إلى أسباب الامتناع عن إبداء الرأي في تقرير المراجع.

10- في الفقرة رقم (10) بلغ الوسط الحسابي(3.32>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على التشاور و الإتصال بالإدارة الشركة قبل الإعداد التقرير النهائي.

**ثانيا : ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية**

**جدول رقم(3-11): نتائج آراء عينة الدراسة حول ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية**

| العبارات | الاستجابات | | | | | | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الدرجة |
| معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور | 15 | 30 | 10 | 15 | 2 | 3.57 | 1.124 | 6 |
| معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على مستوى دولي | 14 | 35 | 14 | 8 | 1 | 3.74 | 0.949 | 2 |
| يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة | 20 | 29 | 8 | 13 | 2 | 3.72 | 1.141 | 3 |
| من بين شروط الانضمام الى التجارة العالمية الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية | 13 | 29 | 17 | 13 | 0 | 3.58 | 0.989 | 5 |
| الاستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم | 12 | 42 | 7 | 10 | 1 | 3.75 | 0.946 | 1 |
| يؤدي تطبيق و اعتماد معايير المراجعة الدولية الى استعمال نموذج معين من تقرير المراجع | 11 | 39 | 13 | 9 | 0 | 3.72 | 0.876 | 4 |
| ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية | | | | | | 3.68 | 0.820 | |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.68) والذي يقع بين(3.40 وأقل من (4.19 )كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى

درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر ، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.820) وهي نسبة جيدة جدا .

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.75>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الاستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم.

2- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.74>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عند معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على مستوى دولي.

3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.72>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة.

4- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(3.72>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يؤدي تطبيق و اعتماد معايير المراجعة الدولية الى استعمال نموذج معين من تقرير المراجع.

5- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.58>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن من بين شروط الانضمام الى التجارة العالمية الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية.

6- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.57>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور.

**. ثالثا : ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية**

**جدول رقم(3–12): نتائج آراء عينة الدراسة حول ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية.**

| | الاستجابات | | | | | | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| العبارات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الدرجة |
| تتلاءم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية | 13 | 22 | 6 | 28 | 3 | 3.19 | 1.252 | 4 |
| تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير و تدعيم معايير المراجعة الجزائرية | 10 | 36 | 19 | 6 | 1 | 3.67 | 0.872 | 2 |
| يوجد تماثل في ميدان المحاسبة و المراجعة بين البيئة الجزائرية و غيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المراجعة الدولية | 5 | 37 | 17 | 13 | 0 | 3.47 | 0.872 | 3 |
| يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي و مهني أثناء إصدار معايير مراجعة جزائرية | 13 | 35 | 16 | 7 | 1 | 3.72 | 0.923 | 1 |
| وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن معايير مراجعة جزائرية | 2 | 15 | 15 | 35 | 5 | 2.64 | 0.983 | 6 |
| توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر | 7 | 28 | 13 | 19 | 5 | 3.18 | 1.142 | 5 |
| ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية | | | | | | 3.31 | 0.734 | |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

يظهر الجدول أعلاه إلى أن أعينة الدراسة وقفة بين الرضا والرفض حول العبارات المتعلقة بملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.31) والذي يقع بين(2.6) وأقل من (3.39)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة "محايد" والتي تعبر عن الوساطة بين الموافقة وعدم الموافقة أفراد العينة على ضرورة ملائمة معايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.734) وهي نسبة تعتبر جيدة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.72>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي و مهني اثناء إصدار معايير مراجعة جزائرية.

2- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.67>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن معايير المراجعة الدولية تساهم إلى تطوير و تدعيم معايير المراجعة الجزائرية.

3- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.47>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يوجد تماثل في ميدان المحاسبة و المراجعة بين البيئة الجزائرية و غيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المراجعة الدولية.

4- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.19>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تتلاءم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية.

5- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(3.18>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر.

6- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(2.64<3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا توافق على أن وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن معايير مراجعة جزائرية.

## المطلب الثالث : اختبار T-Test لمحاور الاستبيان

### أولا : مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر

**جدول رقم(3-13): نتائج اختبار T-Test حول مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر.**

| العبارات | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|
| | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية | مستوى الدلالة الإحصائية Sig |
| ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل و الخبرة | 3.163 | 72 | 0.002 |
| عند وجود مصالح مادية و شخصية في الشركة محل المراجعة ,يتم الامتناع على القيام بعملية المراجعة | 2.890 | 72 | 0.005 |
| تقوم بالتشاور و الاتصال بالإدارة الشركة قبل الإعداد التقرير النهائي | 2.737 | 72 | 0.008 |
| عند المراجعة يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة | 6.119 | 72 | 0.000 |
| للكشف عن حالات الغش و التلاعب في القوائم المالية يتم تحديد الإجرات اللازمة | 3.687 | 72 | 0.000 |
| فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب | 3.523 | 72 | 0.001 |
| عند ممارسة مهنة المراجعة تقوم بتقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم | 3.948 | 72 | 0.000 |
| يتم تحديد الأتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة | 2.699 | 72 | 0.009 |
| عند القيام بعملية المراجعة تحرص على إيجاد و تنويع مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية القوائم المالية | 6.099 | 72 | .0.000 |
| تتم الإشارة إلى أسباب الامتناع عن إبداء الرأي في تقرير المراجع | 2.734 | 72 | 0.008 |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

يظهر الجدول اختبار T-Test لمختلف فقرات المحور الأول و كانت النتائج كالتالي :

1- في الفقرة رقم (1) بلغت 3.163 =t و كانت 0.002 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية .

2- في الفقرة رقم (2) بلغت 2.890 =t و كانت 0.005 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية .

3- في الفقرة رقم (3) بلغت2.737 =t و كانت 0.008 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

4- في الفقرة رقم (4) بلغت 6.119 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

5- في الفقرة رقم (5) بلغت3.687 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 = α مما يدل على أن العبارة معنوية.

6- في الفقرة رقم (6) بلغت3.523 =t و كانت 0.001 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

7- في الفقرة رقم (7) بلغت3.948 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

8- في الفقرة رقم (8) بلغت2.699 =t و كانت 0.009 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

9- في الفقرة رقم (9) بلغت t=2.099 و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

10-في الفقرة رقم (10) بلغت t=2.743 و كانت 0.008 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

✓ **اختبار الفرضية الأولى** : لا يعتمد محافظ الحسابات في الجزائر على معايير التدقيق الدولية

**جدول رقم(3-14): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T-Test حول مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر.**

| المجال | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية | مستوى الدلالة الإحصائية Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر | 3.74 | 0.734 | 19.821 | 72 | 0.00 |

من خلال الجدول رقم 3-14 بلغت قيمة و قد بلغت قيمة 19.821 =t و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05 , حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.74 و انحراف معياري 0.734 أي أن نسبة 73.4 % من فئة أفراد العينة من وجهة نظرهم أن محافظي الحسابات في الجزائر يلتزمون بمعايير مراجعة دولية.

**ثانيا : ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية**

**جدول رقم(3-15): نتائج اختبار T-Test حول ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية .**

| العبارات | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|
| | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية | مستوى الدلالة الإحصائية Sig |
| معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور | 4.300 | 72 | 0.000 |
| معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على مستوى دولي | 6.580 | 72 | 0.000 |
| يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة | 5.371 | 72 | 0.000 |
| يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة | 5.003 | 72 | 0.000 |
| الاستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم | 6.729 | 72 | 0.000 |
| يؤدي تطبيق و اعتماد معايير المراجعة الدولية الى استعمال نموذج معين من تقرير المراجع | 6.998 | 72 | 0.000 |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

1- في الفقرة رقم (1) بلغت 4.300 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية .

2- في الفقرة رقم (2) بلغت 6.580 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية .

3- في الفقرة رقم (3) بلغت5.371 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

4- في الفقرة رقم (4) بلغت 5.003 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

5- في الفقرة رقم (5) بلغت6.729 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 = α مما يدل على أن العبارة معنوية.

6- في الفقرة رقم (6) بلغت6.998 =t وكانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

✓ **اختبار الفرضية الثانية** : لا توجد حاجة لتطبيق المعايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية

**جدول رقم(3-16): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T-Test لنتائج حول ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير الدولية.**

| المجال | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية | مستوى الدلالة الإحصائية Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية | 3.68 | 0.820 | 13.308 | 72 | 0.000 |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

من خلال الجدول رقم 3-16 بلغت قيمة و قد بلغت قيمة 13.308 =t و هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05 , أي أن أفراد الى تطبيق معايير مراجعة دولية و ضروريتها لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر , بمتوسط حسابي بلغ 3.68 أي بنسبة 82% و هدا يدل على أن تطبيق معايير مراجعة دولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر.

**ثالثا : ملائمة معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية**

**جدول رقم(3-17): نتائج اختبار T-Test حول ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية..**

| العبارات | المؤشرات الإحصائية | | |
|---|---|---|---|
| | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية | مستوى الدلالة الإحصائية Sig |
| تتلاءم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية | 1.318 | 72 | 0.192 |
| تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير و تدعيم معايير المراجعة الجزائرية | 6.486 | 72 | 0.000 |
| يوجد تماثل في ميدان المحاسبة و المراجعة بين البيئة الجزائرية و غيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المراجعة الدولية | 4.597 | 72 | 0.000 |
| يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي و مهني اثناء إصدار معايير مراجعة جزائرية | 6.642 | 72 | 0.000 |
| وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن معايير مراجعة جزائرية | -3.117- | 72 | 0.003 |
| توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر | 1.341 | 72 | 0.184 |

المصدر : من إعداد الطالب ( بناء على مخرجات SPSS)

1- في الفقرة رقم (1) بلغت 1.318 =t و كانت 0.192 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أكبر من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة غير معنوية.

2- في الفقرة رقم (2) بلغت 6.486 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

3- في الفقرة رقم (3) بلغت4.597 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

4- في الفقرة رقم (4) بلغت 6.642 =t و كانت 0.000 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة معنوية.

5- في الفقرة رقم (5) بلغت3.117 - =t و كانت 0.003 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 = α مما يدل على أن العبارة معنوية.

6- في الفقرة رقم (6) بلغت1.314 =t و كانت 0.184 =Sig عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α مما يدل على أن العبارة غير معنوية.

✓ **اختبار الفرضية الثالثة** : لا تتلاءم معايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية رغم صدورها من هيئة دولية

**جدول رقم(3-18): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و اختبار T-Test لنتائج حول ملائمة المعايير المراجعة الدولية البيئة الجزائرية.**

| المجال | المتوسط الحسابي | الانحـــــــراف المعياري | قيمة T المحسوبة | درجات الحرية | مستوى الدلالة الإحصائية Sig |
|---|---|---|---|---|---|
| ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية | 3.31 | 0.734 | 3.614 | 72 | 0.001 |

من الجدول رقم 3-18 تشير النتائج إلى أن قيمة t= 11.501 عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 =α أي أن التوافق الدولي للمراجعة يؤثر على مهنة المراجعة في الجزائر بمتوسط حسابي 3.31 أي بنسبة 73.8% و ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 =α و هذا يدل على أن معايير المراجعة الدولية تلاءم البيئة الجزائرية رغم صدورها من هيئة عالمية شرط تكيفها وفق متطلبات البيئة الجزائرية التي تتناسب مع الممارسة المهنية للمراجعة.

## خلاصة الفصل

ناقش هدا الفصل من خلال الدراسة الميدانية مهنة مراجع الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية عن طريق عرض استبيان على عينة مكونة من المحاسبين و أساتذة جامعيين محافظي الحسابات و خبراء محاسبين ولقد خلصت الدراسة على أن يمكن الاعتماد على المعايير الدولية في تنظيم المهنة بالجزائر بعد تكيفها بما يلاءم البيئة الجزائرية إذ أن التطبيق الكلي لمعايير المراجعة الدولية قد يفقد السيادة للدولة و قد يؤدي التوافق كذلك إلى ضعف استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر باعتبار البيئة الجزائرية تختلف عن بيئة واضعي هدي المعايير.

# الخاتمة

تتوقف جودة المعلومات المحاسبية إلى حد كبير على مدى الاكتمال و الجودة في معايير المحاسبة والمراجعة المستخدمة لإعداد تلك المعلومات ومراجعتها, فمعايير المحاسبة تقدم القواعد والإرشادات التي تساعد في إعداد قوائم وتقارير مالية تحتوي على معلومات نوعية وملائمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة, كما أن معايير التدقيق تساعد في تطوير مهنة المراجعة ودعمها، وتوفير درجة عالية من الثقة في تقارير محافظ الحسابات، ومن ثم تساعد على زيادة مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها.

و يعد موضوع مهنة محافظ الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية من المواضيع التي حضت باهتمام واسع من قبل مجتمع المحاسبين و المراجعين سواء كانوا أكاديميين أو مهنيين من جهة وكافة الأطراف ذات الصلة من شركات دولية ومختلف الاقتصاديات المحلية والإقليمية من جهة ثانية.

وفي هذا الإطار يحظى هذا الموضوع باهتمام من طرف الجزائر لما يعيشه اقتصادها من تحول موسوم بانفتاح على الاقتصاد العالمي الذي يتطلب مواءمة كافة تشريعاتها وتنظيماتها مع الواقع وما يفرضه الاقتصاد العالمي.

ولقد حاولت هذه الدراسة في مقارنة مهنة محافظ الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قد تم تقسيمه إلى ثالثة فصول, حيث كان الجانب النظري في الفصل الأول والفصل الثاني وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي في الفصل الثالث بمحاوره الثلاثة مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر وضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية مع مدى ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية.

## النتائج :

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى النتائج التالية :

1) يعتبر القانون 01/10 الفاصل بين المهام المحاسبية وإنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالإضافة إلى وضع ضوابط وحدود ممارسة المهنة.
2) على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصول محافظ الحسابات على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية, وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق.
3) تهدف معايير المراجعة الدولية إلى توحيد المهنة بين مختلف الممارسين في ضل السياسات الاقتصادية المنتهجة.

4) وضع معايير مراجعة دولية لا يعني إلزامية تطبيقها في كافة الدول, بل الاعتماد عليها لسن معايير مراجعة محلية تتماشى معها وتتوافق مع بيئة كل دولة.
5) هناك توافق بين أداء مهنة المراجعة في الجزائر وما تنص عليه معايير المراجعة الدولية, خاصة نصوص القانون 10-01.
6) التقرير النهائي الذي يتضمن الرأي المحايد حول وضعية المؤسسة هو عبارة عن مراجعة خارجية قانونية من طرف محافظ الحسابات لإثبات صحة الحسابات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

**الاقتراحات و التوصيات :**

1) ترقية الهيئة المهنية التي تخص تنظيم مهنة التدقيق ( وهي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات).
2) العمل على إصدار قوانين تلزم محافظي الحسابات بتطبيق القوانين والمراسيم الصادرة بخصوص مسايرة المستجدات المتعلقة بمعايير المراجعة الدولية.
3) الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة على المجلس الدولي للمحاسبين في مجال المراجعة والتي تصدر في شكل معايير.
4) الاستفادة من بعض الدول في وضع معايير المراجعة إختصارا للوقت وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكيف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية.
5) لابد على مكتب محافظ الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معارف المحافظين من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من طرف الغرفة الوطنية.
6) البقاء في متابعة مستمرة لأخر المستجدات التي تطرأ على بيئة المراجعة الدولية مع تعزيز المهمة التضامنية لمراجعي الحسابات لتجنب نزاع المصالح ولتبادل الخبرات و المعارف.

# قائمة المراجع

## ❖ قائمة المراجع باللغة العربية :

### أولا : الكتب


1) أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء ، الأردن, 2000.

2) احمد حلمي جمعة،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع,عمان، 2000.

*3)* أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال ، الدار الجامعية, الإسكندرية، *2005.*

*4)* حاتم محمد الشيشيني,أساسيات المراجعة – مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007.

*5)* حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية ، مؤسسة الوراق ، الطبعة الأولى ، عمان ، 1999 .

6) حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العلمية، دار الثقافة للنشر والتوزيع،طبعة الأولى, عمان، 2009.

7) خالد أمين عبد الله, علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية- الطبعة الأولى, دار وائل للنشر, الأردن, 2000.

8) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن 2003.

9) شركس م.ن مراجعة المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية و الالكترونية،الطبعة الأولى،دار السلاسل ،الكويت 1978، ص25-26.

10) عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الإسكندرية،1993.

11) عطية عبد الحي مرعي، "أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية"، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، الجزء الأول.

12) عمار عمورة, الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري, دار المعرفة, الجزائر,2000.

13) عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية،الإدارة العامة للبحوث,الرياض,1994.

14) محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي،المراجعة و تدقيق الحسابات،الإطار النظري و الممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،طبعة الأولى,2001.

15) محمد التهامي طواهر, مسعود صديقي, المراجعة وتدقيق الحسابات, ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر,2006.

16) محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005 .

17) محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية –المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

18) محمد سمير الصبان،الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية و الممارسة،دار النهضة العربية للطباعة والنشر،بيروت.

19) محمود السيد الناغي دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، الطبعة الأولى، مصر، 2000.

20) محمود السيد الناغي، المراجعة ، إطار النظرية والممارسة ، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992.

21) نادية فضيل، شركة الأموال في القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون.

22) نور احمد, مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، الدار الجامعية، بيروت، 1984.

23) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

24) وليم توماس, امرسون هنكي, ترجمة و مراجعة احمد حامد حجاج, كمال الدين سعيد, المراجعة بين النظرية والتطبيق, الكتاب الأول, دار المريخ للنشر, السعودية, 1997.

25) ويليم توماس وهنكي امرسون دراسات ،نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ،دار المريخ للنشر، الرياض،1991.

**ثانيا : النصوص التشريعية والتنظيمية**

26) وزارة المالية, المديرية العامة للمحاسبة,المجلس الوطني للمحاسبة, مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط كهنة المحاسبة, منشورات الساحل,الجزائر,2002.

27) القانون التجاري, النص الكامل للقانون, منشورات بيرتي, الطبعة 2007-2008,الجزائر.

28) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية,العدد07, المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011.

29) قانون المالية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1970

## ثالثا : الأطروحات والرسائل


30) محمود مصطفى منصور الشريف، إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية- دراسة نظرية /تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة بنها، مصر، 2009 .

31) حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة )، كلية العلوم، الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،2008.

32) عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية،الإدارة العامة للبحوث,الرياض,1994.

33) فاتح سردوك ، تطوير الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، دراسة حالة واقع وأفاق مراجعة الحسابات بالجزائر، أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.

34) لقليطي الأخضر, معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر, أطروحة دكتوراه في علوم التسيير , جامعة حسيبة بن بوعلي -شلف-,2014-2015

35) محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر،مذكرة ماجستير ( غير منشورة ) في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر3 , 2010-2011.

36) محمود مصطفى منصور الشريف، إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية- دراسة نظرية /تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة بنها،) مصر,2009.

37) مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.


## رابعا : مؤتمرات وملتقيات


38) تيجاني بالرقي، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية, مجلة الاقتصادية و العلوم التسيير,جامعة سطيف، العدد 08, 2008.

39) جمال عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولي للمراجعة , ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (SAI-SRFI)والمعايير الدولية للمراجعة: (ISA) التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 12-13 ديسمبر 2011.

40) صديقي مسعود ، براق محمد ، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، 08و 09 مارس2005 .

41) عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر بسكرة، 06، 07 ماي 2012.

42) علي بودالل ومكيوي المولودة لمريني سمية، "واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري"، ملتقى دولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(SAI-SRFI )والمعايير الدولية للمراجعة : (ISA)التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، 13-12 ديسمبر2011.

**خامسا : المجلات**

43) مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"، مجلة الباحث,جامعة ورقلة, كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية,العدد01, 2002.

44) عبد الرحيم سامي معروف, الاستقلال المهني لجهاز المراجع الحكومي تجربة ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية، مجلة الإدارة والمالية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الرابع، 1988.

45) عيد عامر معيوف الشمري, أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007.

46) تيجاني بالرقي، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية, مجلة الاقتصادية و العلوم التسيير,جامعة سطيف، العدد 08, 2008.

❖ **قائمة المراجع باللغة الفرنسية :**

47) l' article 03 du décret 93-9 de la république française du 04/01/1993 relatif de la réorganisation de la profession de commissaire aux compte.

48) LIONNEL.C et GERARD.V , Audit et Control Interne-aspects financiers , opérationnels et stratégiques-Dalloze, Paris, 1992.

49) Philipe LAURENT. et Piere TCHERKWSKY, pratique de l'audit opérationnel, Les édition d'organisation, Paris, 1992.

50) ROBERT OBERT , pratique internationale de la comptabilité et de audit , Dunod , Paris 1994.

51) Société Nationale de la Comptabilité, guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH,1989.

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي و البحث العلمي**

**جامعة محمد خيضر بسكرة**

**كلية** : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

**قسم** : علوم التسيير

**تخصص** : فحص محاسبي **السنة** : ثانية ماستر

السلام عليكم ورحمة الله و بركاته

يهدف هذا الاستبيان الى التعرف على : – **مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية –** و ذلك كجزء لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص : فحص محاسبي.

لذلك أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة مع العلم أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

نرجو أن تتقبلوا منا فائق التقدير و الاحترام

**إعداد الطالب** : **إشراف الدكتور**:

بالعيد الطيب أحمد قايد نور الدين

❖ **المعلومات الشخصية :**

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب :

***الوظيفة الحالية :***

محاسب ☐ أستاذ جامعي ☐

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

***قطاع العمل:***

عام ☐ خاص ☐

***مؤهل العلمي :***

تقني سامي ☐ لسانس ☐

ماستر أو ماجسيتر ☐ دراسات عليا ☐

***عدد سنوات الخبرة :***

أقل من 5 سنوات ☐

من 5 إلى أقل من 15 سنوات ☐

أكثر من 15 سنة ☐

❖ **محاور الاستبيان :**

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 01 | ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر تستوجب مستوى معين من التأهيل و الخبرة | | | | | |
| 02 | عند وجود مصالح مادية و شخصية في الشركة محل المراجعة ,يتم الامتناع على القيام بعملية المراجعة | | | | | |
| 03 | تقوم بالتشاور و الاتصال بالإدارة الشركة قبل الإعداد التقرير النهائي | | | | | |
| 04 | عند المراجعة يتم التأكد من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للشركة | | | | | |
| 05 | للكشف عن حالات الغش و التلاعب في القوائم المالية يتم تحديد الاجرات اللازمة | | | | | |
| 06 | فقدان العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب | | | | | |
| 07 | عند ممارسة مهنة المراجعة تقوم بتقسيم العمل بين المساعدين وفقا لمؤهلاتهم و خبرتهم | | | | | |
| 08 | يتم تحديد الإتعاب على أساس الوقت المستغرق في عملية المراجعة | | | | | |
| 09 | عند القيام بعملية المراجعة تحرص على إيجاد و تنويع مختلف وسائل الإثبات للتأكد من مصداقية القوائم المالية | | | | | |
| 10 | تتم الإشارة إلى أسباب الامتناع عن إبداء الرأي في تقرير المراجع | | | | | |

**المحور الأول : مدى التزام محافظي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها في الجزائر**

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 11 | معايير المراجعة الدولية معدة بشكل علمي مهني متطور | | | | | |
| 12 | معايير المراجعة الدولية ضرورية لتطوير مهنة المراجعة على مستوى دولي | | | | | |
| 13 | يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة | | | | | |
| 14 | من بين شروط الانضمام إلى التجارة العالمية الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية | | | | | |
| 15 | الاستناد إلى معايير المراجعة الدولية يعد مظهرا من مظاهر الانفتاح على العالم | | | | | |
| 16 | يؤدي تطبيق و اعتماد معايير المراجعة الدولية إلى استعمال نموذج معين من تقرير المراجع | | | | | |

**المحور الثاني : ضرورة تطوير مهنة المراجعة في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية**

**المحور الثالث : ملائمة المعايير المراجعة الدولية للبيئة الجزائرية**

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 17 | تتلاءم معايير المراجعة الدولية مع البيئة الجزائرية | | | | | |
| 18 | تساهم معايير المراجعة الدولية إلى تطوير و تدعيم معايير المراجعة الجزائرية | | | | | |
| 19 | يوجد تماثل في ميدان المحاسبة و المراجعة بين البيئة الجزائرية و غيرها من الدول التي تؤثر على وضع معايير المراجعة الدولية | | | | | |
| 20 | يمكن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية كدليل علمي و مهني أثناء إصدار معايير مراجعة جزائرية | | | | | |
| 21 | وجود معايير مراجعة دولية يلغي البحث عن معايير مراجعة جزائرية | | | | | |
| 22 | توحيد المراجعة على المستوى الدولي يؤثر على استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر | | | | | |

```
FREQUENCIES VARIABLES=_75; هل;72_لم;75_ ;93_;75_;91_ق ;77_يف;90_لو
77_;85_;76_;82_ل;75_; a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 c1 c2 c3 c4 c5
c6
  /ORDER=ANALYSIS.
```

**Frequencies**

**Notes**

| | | |
|---|---|---|
| Output Created | | 28-APR-2017 17:58:10 |
| Comments | | |
| Input | Data | C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav |
| | Active Dataset | DataSet0 |
| | Filter | <none> |
| | Weight | <none> |
| | Split File | <none> |
| | N of Rows in Working Data File | 72 |
| Missing Value Handling | Definition of Missing | User-defined missing values are treated as missing. |
| | Cases Used | Statistics are based on all cases with valid data. |
| Syntax | | FREQUENCIES VARIABLES= الوضيفة قطاع المؤهل الخبرة a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 c1 c2 c3 c4 c5 c6 /ORDER=ANALYSIS. |
| Resources | Processor Time | 00:00:00.02 |
| | Elapsed Time | 00:00:00.02 |

```
[DataSet0] C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav
```

**Statistics**

| | | الوضيفة | قطاع | المؤهل | الخبرة | a1 | a2 | a3 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valid | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 |
| | Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

**Statistics**

| | | a4 | a5 | a6 | a7 | a8 | a9 | a10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valid | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 |
| | Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

**Statistics**

| | | b1 | b2 | b3 | b4 | b5 | b6 | c1 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valid | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 |
| | Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

**Statistics**

| | | c2 | c3 | c4 | c5 | c6 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| N | Valid | 72 | 72 | 72 | 72 | 72 |
| | Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

**Frequency Table**

**الوضيفة**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | محاسب | 41 | 56.9 | 56.9 | 56.9 |
| | استاذ جامعى | 18 | 25.0 | 25.0 | 81.9 |
| | محافظ حسابات | 13 | 18.1 | 18.1 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**قطاع**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | عام | 47 | 65.3 | 65.3 | 65.3 |
| | خاص | 25 | 34.7 | 34.7 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**المؤهل**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | تقني سامي | 19 | 26.4 | 26.4 | 26.4 |
| | ليسلنس | 26 | 36.1 | 36.1 | 62.5 |
| | ماجستير أو ماستر | 13 | 18.1 | 18.1 | 80.6 |
| | دراسات عليا | 14 | 19.4 | 19.4 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**الخبرة**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | أقل من 5 سنوات | 24 | 33.3 | 33.3 | 33.3 |
| | من 5 الى أقل من 15 سنة | 36 | 50.0 | 50.0 | 83.3 |
| | اكثر من 15 سنة | 11 | 15.3 | 15.3 | 98.6 |
| | 4 | 1 | 1.4 | 1.4 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a1**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 6 | 8.3 | 8.3 | 8.3 |
| | غير موافق | 15 | 20.8 | 20.8 | 29.2 |
| | محايد | 5 | 6.9 | 6.9 | 36.1 |
| | موافق | 31 | 43.1 | 43.1 | 79.2 |
| | موافق بشدة | 15 | 20.8 | 20.8 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a2**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 4 | 5.6 | 5.6 | 5.6 |
| | غير موافق | 17 | 23.6 | 23.6 | 29.2 |
| | محايد | 9 | 12.5 | 12.5 | 41.7 |
| | موافق | 30 | 41.7 | 41.7 | 83.3 |
| | موافق بشدة | 12 | 16.7 | 16.7 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a3**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 23 | 31.9 | 31.9 | 31.9 |
| | محايد | 7 | 9.7 | 9.7 | 41.7 |
| | موافق | 38 | 52.8 | 52.8 | 94.4 |
| | موافق بشدة | 4 | 5.6 | 5.6 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a4**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 1 | 1.4 | 1.4 | 1.4 |
| | غير موافق | 9 | 12.5 | 12.5 | 13.9 |
| | محايد | 16 | 22.2 | 22.2 | 36.1 |
| | موافق | 28 | 38.9 | 38.9 | 75.0 |
| | موافق بشدة | 18 | 25.0 | 25.0 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a5**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 5 | 6.9 | 6.9 | 6.9 |
| | غير موافق | 10 | 13.9 | 13.9 | 20.8 |
| | محايد | 14 | 19.4 | 19.4 | 40.3 |
| | موافق | 30 | 41.7 | 41.7 | 81.9 |
| | موافق بشدة | 13 | 18.1 | 18.1 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a6**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 2 | 2.8 | 2.8 | 2.8 |
| | غير موافق | 15 | 20.8 | 20.8 | 23.6 |
| | محايد | 12 | 16.7 | 16.7 | 40.3 |
| | موافق | 37 | 51.4 | 51.4 | 91.7 |
| | موافق بشدة | 6 | 8.3 | 8.3 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a7**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 3 | 4.2 | 4.2 | 4.2 |
| | غير موافق | 13 | 18.1 | 18.1 | 22.2 |
| | محايد | 11 | 15.3 | 15.3 | 37.5 |
| | موافق | 35 | 48.6 | 48.6 | 86.1 |
| | موافق بشدة | 10 | 13.9 | 13.9 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a8**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 2 | 2.8 | 2.8 | 2.8 |
| | غير موافق | 17 | 23.6 | 23.6 | 26.4 |
| | محايد | 16 | 22.2 | 22.2 | 48.6 |
| | موافق | 29 | 40.3 | 40.3 | 88.9 |
| | موافق بشدة | 8 | 11.1 | 11.1 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a9**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 3 | 4.2 | 4.2 | 4.2 |
| | غير موافق | 6 | 8.3 | 8.3 | 12.5 |
| | محايد | 11 | 15.3 | 15.3 | 27.8 |
| | موافق | 43 | 59.7 | 59.7 | 87.5 |
| | موافق بشدة | 9 | 12.5 | 12.5 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**a10**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 1 | 1.4 | 1.4 | 1.4 |
| | غير موافق | 19 | 26.4 | 26.4 | 27.8 |
| | محايد | 15 | 20.8 | 20.8 | 48.6 |
| | موافق | 29 | 40.3 | 40.3 | 88.9 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | موافق بشدة | 8 | 11.1 | 11.1 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**b1**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 2 | 2.8 | 2.8 | 2.8 |
| | غير موافق | 15 | 20.8 | 20.8 | 23.6 |
| | محايد | 10 | 13.9 | 13.9 | 37.5 |
| | موافق | 30 | 41.7 | 41.7 | 79.2 |
| | موافق بشدة | 15 | 20.8 | 20.8 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**b2**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 1 | 1.4 | 1.4 | 1.4 |
| | غير موافق | 8 | 11.1 | 11.1 | 12.5 |
| | محايد | 14 | 19.4 | 19.4 | 31.9 |
| | موافق | 35 | 48.6 | 48.6 | 80.6 |
| | موافق بشدة | 14 | 19.4 | 19.4 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**b3**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 2 | 2.8 | 2.8 | 2.8 |
| | غير موافق | 13 | 18.1 | 18.1 | 20.8 |
| | محايد | 8 | 11.1 | 11.1 | 31.9 |
| | موافق | 29 | 40.3 | 40.3 | 72.2 |
| | موافق بشدة | 20 | 27.8 | 27.8 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**b4**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 13 | 18.1 | 18.1 | 18.1 |
| | محايد | 17 | 23.6 | 23.6 | 41.7 |
| | موافق | 29 | 40.3 | 40.3 | 81.9 |
| | موافق بشدة | 13 | 18.1 | 18.1 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**b5**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 1 | 1.4 | 1.4 | 1.4 |
| | غير موافق | 10 | 13.9 | 13.9 | 15.3 |
| | محايد | 7 | 9.7 | 9.7 | 25.0 |
| | موافق | 42 | 58.3 | 58.3 | 83.3 |
| | موافق بشدة | 12 | 16.7 | 16.7 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**b6**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 9 | 12.5 | 12.5 | 12.5 |
| | محايد | 13 | 18.1 | 18.1 | 30.6 |
| | موافق | 39 | 54.2 | 54.2 | 84.7 |
| | موافق بشدة | 11 | 15.3 | 15.3 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**c1**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 3 | 4.2 | 4.2 | 4.2 |
| | غير موافق | 28 | 38.9 | 38.9 | 43.1 |
| | محايد | 6 | 8.3 | 8.3 | 51.4 |
| | موافق | 22 | 30.6 | 30.6 | 81.9 |
| | موافق بشدة | 13 | 18.1 | 18.1 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**c2**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 1 | 1.4 | 1.4 | 1.4 |
| | غير موافق | 6 | 8.3 | 8.3 | 9.7 |
| | محايد | 19 | 26.4 | 26.4 | 36.1 |
| | موافق | 36 | 50.0 | 50.0 | 86.1 |
| | موافق بشدة | 10 | 13.9 | 13.9 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**c3**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق | 13 | 18.1 | 18.1 | 18.1 |
| | محايد | 17 | 23.6 | 23.6 | 41.7 |
| | موافق | 37 | 51.4 | 51.4 | 93.1 |
| | موافق بشدة | 5 | 6.9 | 6.9 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**c4**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 1 | 1.4 | 1.4 | 1.4 |
| | غير موافق | 7 | 9.7 | 9.7 | 11.1 |
| | محايد | 16 | 22.2 | 22.2 | 33.3 |
| | موافق | 35 | 48.6 | 48.6 | 81.9 |
| | موافق بشدة | 13 | 18.1 | 18.1 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**c5**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 5 | 6.9 | 6.9 | 6.9 |
| | غير موافق | 35 | 48.6 | 48.6 | 55.6 |
| | محايد | 15 | 20.8 | 20.8 | 76.4 |
| | موافق | 15 | 20.8 | 20.8 | 97.2 |
| | موافق بشدة | 2 | 2.8 | 2.8 | 100.0 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

**c6**

| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---|---|---|---|---|---|
| Valid | غير موافق بشدة | 5 | 6.9 | 6.9 | 6.9 |
| | غير موافق | 19 | 26.4 | 26.4 | 33.3 |
| | محايد | 13 | 18.1 | 18.1 | 51.4 |
| | موافق | 28 | 38.9 | 38.9 | 90.3 |
| | موافق بشدة | 7 | 9.7 | 9.7 | 100.0 |
| | Total | 72 | 100.0 | 100.0 | |

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 c1 c2 c3 c4 c5
c6
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

**Descriptives**

**Notes**

| | | |
|---|---|---|
| Output Created | | 28-APR-2017 17:59:20 |
| Comments | | |
| Input | Data | C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav |
| | Active Dataset | DataSet0 |
| | Filter | <none> |
| | Weight | <none> |
| | Split File | <none> |
| | N of Rows in Working Data File | 72 |
| Missing Value Handling | Definition of Missing | User defined missing values are treated as missing. |
| | Cases Used | All non-missing data are used. |
| Syntax | | DESCRIPTIVES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 c1 c2 c3 c4 c5 c6 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX. |
| Resources | Processor Time | 00:00:00.02 |
| | Elapsed Time | 00:00:00.02 |

[DataSet0] C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav

**Descriptive Statistics**

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|---|---|---|---|---|---|
| a1 | 72 | 1 | 5 | 3.47 | 1.267 |
| a2 | 72 | 1 | 5 | 3.40 | 1.183 |
| a3 | 72 | 2 | 5 | 3.32 | .990 |
| a4 | 72 | 1 | 5 | 3.74 | 1.021 |
| a5 | 72 | 1 | 5 | 3.50 | 1.151 |
| a6 | 72 | 1 | 5 | 3.42 | 1.004 |
| a7 | 72 | 1 | 5 | 3.50 | 1.075 |
| a8 | 72 | 1 | 5 | 3.33 | 1.048 |
| a9 | 72 | 1 | 5 | 3.68 | .947 |
| a10 | 72 | 1 | 5 | 3.33 | 1.035 |
| b1 | 72 | 1 | 5 | 3.57 | 1.124 |
| b2 | 72 | 1 | 5 | 3.74 | .949 |
| b3 | 72 | 1 | 5 | 3.72 | 1.141 |
| b4 | 72 | 2 | 5 | 3.58 | .989 |
| b5 | 72 | 1 | 5 | 3.75 | .946 |
| b6 | 72 | 2 | 5 | 3.72 | .876 |
| c1 | 72 | 1 | 5 | 3.19 | 1.252 |
| c2 | 72 | 1 | 5 | 3.67 | .872 |
| c3 | 72 | 2 | 5 | 3.47 | .872 |
| c4 | 72 | 1 | 5 | 3.72 | .923 |
| c5 | 72 | 1 | 5 | 2.64 | .983 |
| c6 | 72 | 1 | 5 | 3.18 | 1.142 |
| Valid N (listwise) | 72 | | | | |

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

**Reliability**

**Notes**

| | | |
|---|---|---|
| Output Created | | 28-APR-2017 17:59:55 |
| Comments | | |
| Input | Data | C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav |
| | Active Dataset | DataSet0 |
| | Filter | <none> |
| | Weight | <none> |
| | Split File | <none> |
| | N of Rows in Working Data File | 72 |
| | Matrix Input | |
| Missing Value Handling | Definition of Missing | User-defined missing values are treated as missing. |
| | Cases Used | Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure. |
| Syntax | | RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA. |
| Resources | Processor Time | 00:00:00.00 |
| | Elapsed Time | 00:00:00.00 |

[DataSet0] C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav

**Scale: ALL VARIABLES**

**Case Processing Summary**

| | | N | % |
|---|---|---|---|
| Cases | Valid | 72 | 100.0 |
| | Excluded[a] | 0 | .0 |
| | Total | 72 | 100.0 |

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| .872 | 10 |

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

**Reliability**

**Notes**

| | | |
|---|---|---|
| Output Created | | 28-APR-2017 18:02:34 |
| Comments | | |
| Input | Data | C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav |
| | Active Dataset | DataSet0 |
| | Filter | <none> |
| | Weight | <none> |
| | Split File | <none> |
| | N of Rows in Working Data File | 72 |
| | Matrix Input | |
| Missing Value Handling | Definition of Missing | User-defined missing values are treated as missing. |
| | Cases Used | Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure. |
| Syntax | | RELIABILITY /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA. |
| Resources | Processor Time | 00:00:00.00 |
| | Elapsed Time | 00:00:00.00 |

[DataSet0] C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav

**Scale: ALL VARIABLES**

**Case Processing Summary**

| | | N | % |
|---|---|---|---|
| Cases | Valid | 72 | 100.0 |
| | Excluded[a] | 0 | .0 |
| | Total | 72 | 100.0 |

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| .897 | 6 |

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

**Reliability**

**Notes**

| | | |
|---|---|---|
| Output Created | | 28-APR-2017 18:02:56 |
| Comments | | |
| Input | Data | C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav |
| | Active Dataset | DataSet0 |
| | Filter | <none> |
| | Weight | <none> |
| | Split File | <none> |
| | N of Rows in Working Data File | 72 |
| | Matrix Input | |
| Missing Value Handling | Definition of Missing | User-defined missing values are treated as missing. |
| | Cases Used | Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure. |
| Syntax | | RELIABILITY /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA. |

| | | |
|---|---|---|
| Resources | Processor Time | 00:00:00.00 |
| | Elapsed Time | 00:00:00.00 |

```
[DataSet0] C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav
```

**Scale: ALL VARIABLES**

**Case Processing Summary**

| | | N | % |
|---|---|---|---|
| Cases | Valid | 72 | 100.0 |
| | Excluded[a] | 0 | .0 |
| | Total | 72 | 100.0 |

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| .815 | 6 |

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 c1 c2 c3 c4 c5 c6
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

**Reliability**

**Notes**

| | | |
|---|---|---|
| Output Created | | 28-APR-2017 18:08:51 |
| Comments | | |
| Input | Data | C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav |
| | Active Dataset | DataSet0 |
| | Filter | <none> |
| | Weight | <none> |
| | Split File | <none> |
| | N of Rows in Working Data File | 72 |
| | Matrix Input | |
| Missing Value Handling | Definition of Missing | User-defined missing values are treated as missing. |
| | Cases Used | Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure. |

| | | |
|---|---|---|
| Syntax | | RELIABILITY<br>/VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 c1 c2 c3 c4 c5 c6<br>/SCALE('ALL VARIABLES') ALL<br>/MODEL=ALPHA. |
| Resources | Processor Time | 00:00:00.00 |
| | Elapsed Time | 00:00:00.00 |

```
[DataSet0] C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav
```

**Scale: ALL VARIABLES**

**Case Processing Summary**

| | | N | % |
|---|---|---|---|
| Cases | Valid | 72 | 100.0 |
| | Excluded[a] | 0 | .0 |
| | Total | 72 | 100.0 |

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|---|---|
| .943 | 22 |

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 c1 c2 c3 c4 c5 c6
  /CRITERIA=CI(.95).
```

**T-Test**

**Notes**

| | | |
|---|---|---|
| Output Created | | 28-APR-2017 18:09:19 |
| Comments | | |
| Input | Data | C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav |
| | Active Dataset | DataSet0 |
| | Filter | <none> |
| | Weight | <none> |
| | Split File | <none> |
| | N of Rows in Working Data File | 72 |

| | | |
|---|---|---|
| Missing Value Handling | Definition of Missing | User defined missing values are treated as missing. |
| | Cases Used | Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis. |
| Syntax | | T-TEST<br>/TESTVAL=3<br>/MISSING=ANALYSIS<br>/VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 c1 c2 c3 c4 c5 c6<br>/CRITERIA=CI(.95). |
| Resources | Processor Time | 00:00:00.02 |
| | Elapsed Time | 00:00:00.06 |

[DataSet0] C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| a1 | 72 | 3.47 | 1.267 | .149 |
| a2 | 72 | 3.40 | 1.183 | .139 |
| a3 | 72 | 3.32 | .990 | .117 |
| a4 | 72 | 3.74 | 1.021 | .120 |
| a5 | 72 | 3.50 | 1.151 | .136 |
| a6 | 72 | 3.42 | 1.004 | .118 |
| a7 | 72 | 3.50 | 1.075 | .127 |
| a8 | 72 | 3.33 | 1.048 | .124 |
| a9 | 72 | 3.68 | .947 | .112 |
| a10 | 72 | 3.33 | 1.035 | .122 |
| b1 | 72 | 3.57 | 1.124 | .132 |
| b2 | 72 | 3.74 | .949 | .112 |
| b3 | 72 | 3.72 | 1.141 | .134 |
| b4 | 72 | 3.58 | .989 | .117 |
| b5 | 72 | 3.75 | .946 | .111 |
| b6 | 72 | 3.72 | .876 | .103 |
| c1 | 72 | 3.19 | 1.252 | .148 |
| c2 | 72 | 3.67 | .872 | .103 |
| c3 | 72 | 3.47 | .872 | .103 |
| c4 | 72 | 3.72 | .923 | .109 |
| c5 | 72 | 2.64 | .983 | .116 |
| c6 | 72 | 3.18 | 1.142 | .135 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| a1 | 3.163 | 71 | .002 | .472 | .17 | .77 |
| a2 | 2.890 | 71 | .005 | .403 | .12 | .68 |
| a3 | 2.737 | 71 | .008 | .319 | .09 | .55 |
| a4 | 6.119 | 71 | .000 | .736 | .50 | .98 |
| a5 | 3.687 | 71 | .000 | .500 | .23 | .77 |
| a6 | 3.523 | 71 | .001 | .417 | .18 | .65 |
| a7 | 3.948 | 71 | .000 | .500 | .25 | .75 |
| a8 | 2.699 | 71 | .009 | .333 | .09 | .58 |
| a9 | 6.099 | 71 | .000 | .681 | .46 | .90 |
| a10 | 2.734 | 71 | .008 | .333 | .09 | .58 |
| b1 | 4.300 | 71 | .000 | .569 | .31 | .83 |
| b2 | 6.580 | 71 | .000 | .736 | .51 | .96 |
| b3 | 5.371 | 71 | .000 | .722 | .45 | .99 |
| b4 | 5.003 | 71 | .000 | .583 | .35 | .82 |
| b5 | 6.729 | 71 | .000 | .750 | .53 | .97 |
| b6 | 6.998 | 71 | .000 | .722 | .52 | .93 |
| c1 | 1.318 | 71 | .192 | .194 | -.10- | .49 |
| c2 | 6.486 | 71 | .000 | .667 | .46 | .87 |
| c3 | 4.597 | 71 | .000 | .472 | .27 | .68 |
| c4 | 6.642 | 71 | .000 | .722 | .51 | .94 |
| c5 | -3.117- | 71 | .003 | -.361- | -.59- | -.13- |
| c6 | 1.341 | 71 | .184 | .181 | -.09- | .45 |

```
REGRESSION
  /MISSING LISTWISE
  /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
  /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
  /NOORIGIN
  /DEPENDENT m1
  /METHOD=ENTER m2.
```

**Regression**

**Notes**

| | | |
|---|---|---|
| Output Created | | 28-APR-2017 18:13:19 |
| Comments | | |
| Input | Data | C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav |
| | Active Dataset | DataSet0 |
| | Filter | <none> |
| | Weight | <none> |
| | Split File | <none> |
| | N of Rows in Working Data File | 72 |
| Missing Value Handling | Definition of Missing | User-defined missing values are treated as missing. |
| | Cases Used | Statistics are based on cases with no missing values for any variable used. |
| Syntax | | REGRESSION<br>/MISSING LISTWISE<br>/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA<br>/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)<br>/NOORIGIN<br>/DEPENDENT m1<br>/METHOD=ENTER m2. |
| Resources | Processor Time | 00:00:00.03 |
| | Elapsed Time | 00:00:00.03 |
| | Memory Required | 1876 bytes |
| | Additional Memory Required for Residual Plots | 0 bytes |

```
[DataSet0] C:\Users\Tayeb7\Documents\tayeb22.sav
```

**Variables Entered/Removed[a]**

| Model | Variables Entered | Variables Removed | Method |
|---|---|---|---|
| 1 | m2[b] | . | Enter |

a. Dependent Variable: m1

b. All requested variables entered.

**Model Summary**

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|---|---|---|---|---|
| 1 | .751[a] | .222 | .211 | .301 |

a. Predictors: (Constant), m2

**ANOVA[a]**

| Model | | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Regression | 1.783 | 1 | 1.783 | 19.668 | .000[b] |
| | Residual | 6.256 | 69 | .091 | | |
| | Total | 8.039 | 70 | | | |

a. Dependent Variable: m1

b. Predictors: (Constant), m2

**Coefficients[a]**

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 2.691 | .252 | | 10.673 | .000 |
| | m2 | .285 | .064 | .471 | 4.435 | .000 |

a. Dependent Variable: m1