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

الموضوع

أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات
دراسة عينة من محافظي الحسابات وأكاديميين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب:
- رحول حنان

الأستاذ المشرف:
- أد- أحمد قايد نور الدين

رقم التسجيل:	...../2018
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2017/ 2018

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

أول من يشكر بحمده آناء الليل وأطراف النهار، الأول والآخر والظاهر والباطن الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى، وأغرق علينا برزقه الذي لا يفنى ، وأنار دروبنا، فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي أنعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله" محمدا بن عبد الله" عليه أزكى الصلوات وأطهر التسليم، أرسله بقرآنه المبين، وحثنا على طلب العلم أينما وجد.

لله الحمد كله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

و الشكر موصول إلى كل معلم أفادنا بعلمه من أولى المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة.

كما نرفع كلمة الشكر إلى الأستاذ الدكتور المشرف " أحمد قايد نور الدين"، الذي ساعدنا على إنجاز بحثنا.

و نشكر كل من ساهم في استقبالنا ومساعدتنا ولو بالقليل وكل الأساتذة ومحافظي الحسابات الذين لم يبخلوا علينا بإجاباتهم وآرائهم واقتراحاتهم.

إلى كل الطاقم الإداري وخاصة عمال المكتبة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

الإهداء

إلى .....من كان أروع شخص في الوجود لدي جدي رحمه الله.

وأسكنه فسيح جناته.

إلى ..... من تحت قدمها تكمن الجنة، إلى أمي الحنون.

إلى ..... من جعل مشواري العلمي ممكنا، إلى أبي الرحيم.

إلى .....من قاسموني حب الوالدين إخوتي وأخواتي.

إلى .....رموز الصفاء والبراءة"محمد،ميار".

إلى ..... من ساندني وآزرني في دربي، إلى كل عائلتي داخل وخارج الوطن.

إلى .....كل زملائي في الدراسة"فارس، سارة، هاجر، رندة، منال ، خولة، فيروز، زوليخة،هدى، ....."

إلى .....كل زملائي في العمل"أحلام، سلمى، سيف، صلاح، سليم، مختار، جلال،....."

إلى .....جميع الأساتذة الذين درست على أيديهم.

إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد لإنجاح هذا العمل.

إليهم جميعا أهدي جهدي المتواضع هذا راجيةطالله تعالي التوفيـــــــق.

حنـــــان

الفهرس

العنـــــوان	الصفحة
البســملة	
آية قرآنيـــة	
شكر وعرفان	
إهـــــداء	
الفـهرس	III-I
فهرس الجداول	I-I
فهرس الأشكال	I
فهرس الملاحق	I
قائمة المختصرات	I
الملخص	IX-X
مقدمـــــة	أ ـــ و
الفصل الأول:الإطار النظري لمعايير التدقيق	
تمهيد الفصل	2
المبحث الأول: ماهية التدقيق	3
المطلب الأول: مفهوم التدقيق	4-3
المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق	6-4
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق	11-6
المطلب الرابع: أنواع التدقيق	19-11
المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية	19
المطلب الأول: مدخل إلى معايير التدقيق الدولية	27-19
المطلب الثاني: أهمية معايير الدولية للتدقيق والانتقادات الموجهة لها	29-27
المطلب الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا	32-29

الفهرس

المطلب الرابع: عرض معايير التدقيق الدولية	44-32
المبحث الثالث: ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق	44
المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة نشأته، مفهومه وتشكيله	45-44
المطلب الثاني: مهام المجلس الوطني للمحاسبة	46-45
المطلب الثالث: مدخل لمعايير التدقيق الجزائرية	49-47
المطلب الرابع: عرض المعايير التدقيق الجزائرية وتقييمها.	70-49
خلاصة الفصل	71
الفصل الثاني:الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر وتقاريرها	
تمهيد الفصل	73
المبحث الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والتطور التاريخي لها.	74
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات	74-74
المطلب الثاني: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من سنة 1962إلى 1989	75-74
المطلب الثالث: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من سنة 1999إلى سنة2009	78-75
المطلب الرابع: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من سنة 2010 إلى يومنا هذا.	79-78
المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر وفق القانون 01/10.	79
المطلب الأول: شروط وطرق تعيين محافظ الحسابات في الجزائر	82-79
المطلب الثاني: حقوق محافظ الحسابات وواجباته.	85-83
المطلب الثالث: مهامه وإنهاء مهامه.	87-85
المطلب الرابع: مسؤوليات محافظ الحسابات	88-87
المبحث الثالث: جودة تقارير المراجعة الخارجية والمعايير الجزائرية للتدقيق	88
المطلب الأول: تعريف تقرير المراجعة	89-88
المطلب الثاني: معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر	104-89
المطلب الثالث: أنواع تقارير المراجعة الخارجية ومحددات جودتها	105-104

الفهرس

المطلب الرابع: أهمية تقارير المراجعة الخارجية	111-106
خلاصة الفصل	112
الفصل الثالث:الدراسة الميدانية	
تمهيد الفصل	114
المبحث الأول:تقديم الدراسة الميدانية	115
المطلب الأول: منهج الدراسة.	115-115
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.	116-115
المطلب الثالث: أداة الدراسة واختبار مدى صدقها.	117-116
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة	117
المطلب الأول: تحليل خصائص العينة حسب متغير الجنس والعمر.	119-117
المطلب الثاني: تحليل خصائص العينة حسب متغير الدرجة العلمية و التخصص العلمي.	122-120
المطلب الثالث: تحليل خصائص العينة حسب متغير الوظيفة والخبرة.	125-123
المبحث الثالث:تحليل نتائج محاور الاستبيان	125
المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول.	132-125
المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني.	140-132
المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث.	143-140
خلاصة الفصل	144
الخاتمة	149-146
المراجع	154-150
الملاحق	162-155

فهرس الجداول

رقم الشكل	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	التطور التاريخي للتدقيق	6
(2-1)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	7
(3-1)	الفرق بين المراجعة الكاملة	13
(4-1)	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	15
(5-1)	آخر إصدارات معايير التدقيق الدولية	27
(6-1)	تبويب معايير التدقيق الجزائرية وفقا لتواريخ إصدارها.	47
(1-2)	مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق	111-110
(1-3)	توزيع أفراد العينة حسب الولاية	113
(2-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	118
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	119
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الدرجة العلمية	120
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	122
(6-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	123
(7-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	124
(8-3)	مدى التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية	126
(9-3)	معايير التدقيق المستخدمة من قبل محافظي الحسابات في الجزائر	127
(10-3)	أسباب اللجوء إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية	128
(11-3)	أهمية إصدار معايير تدقيق جزائرية بالنسبة لمهنة التدقيق في الجزائر	128
(12-3)	مدى عدم كفاية معايير التدقيق الجزائرية	129
(13-3)	مدى توفر برامج التكوين حول معايير التدقيق الجزائرية	130
(14-3)	أسباب غياب برامج تكوين محافظي الحسابات حول معايير التدقيق الجزائرية.	130
(15-3)	صعوبة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية بالنسبة لمحافظ الحسابات	131

فهرس الجداول

(3-16)	مدى التكامل بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	132
(3-17)	ذكر معايير التدقيق الجزائرية في تقرير محافظ الحسابات	132
(3-18)	مدى مراعاة محافظ الحسابات لإعداد تقرير ذو جودة	133
(3-19)	مدى توفر خاصية الابتكارية في تقرير محافظ الحسابات في ظل استخدام NAA	133
(3-20)	مدى توفر خاصية الشمول في تقرير محافظ الحسابات في الجزائر في ظلNAA	134
(3-21)	مدى توفر خاصية الدقة في تقرير محافظ الحسابات في ظل استخدام NAA	135
(3-22)	مدى توفر تقرير محافظ الحسابات على مصطلحات مفهومة في ظل استخدام NAA	135
(3-23)	مدى تقديم محافظ الحسابات لتقريره في الوقت المناسب في ظل استخدامNAA	136
(3-24)	مدى توفر الإفصاح الكافي لتقرير محافظ الحسابات في ظل استخدامNAA	136
(3-25)	مدى إدراك وفهم مستخدمي التقرير في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية	137
(3-26)	مدى توفر التقرير على القدرة على الإقناع في ظل استخدامNAA	138
(3-27)	مدى تحديد معايير التدقيق لجودة تقرير محافظ الحسابات	138
(3-28)	عوامل أخرى تعطي تقارير محافظ الحسابات خاصية الجودة.	139
(3-29)	مدى أهمية جودة التقرير بالنسبة لمستخدميه	140
(3-30)	مدى مساهمة استخدام معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من جودة تقرير محافظ الحسابات	141

فهرس الجداول

(31-3)	أهمية معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من جودة التقرير	142
(32-3)	مدى أهمية معايير التدقيق الجزائرية	142

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	هيكل صياغة المعيار الدولي	23
(2-1)	معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا	32
(3-1)	الآداءات المطلوبة	52
(1-3)	توزيع أفراد العينة حسب الولاية	116
(2-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	118
(3-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	119
(4-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الدرجة العلمية	121
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	122
(6-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	123
(7-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	125

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملـــــحق	الصفحة
1	استبيـــان	**161-155**
2	قائمة الأساتذة المحكمين	162

قائمة الاختصارات

الاختصار	شرح الاختصار
NAA	Norme Algérienne d'Audit
ISA	International standards on auditing
IFAC	International fédération of accountants
IAPC	International auditing practice commitee
CNC	Conseil national de la comptabilité
IAS	International accounting standards
IFRS	International Financial reporting standards
IASC	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE

الملخص:

جاءت هذه الدراسة تحت الإشكالية الآتية:ما مدى أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات؟ وللتمكن من تحقيق الهدف المرجو من الدراسة قمنا بتقديم جانبين الجانب النظري حول الموضوع بالإضافة إلى الجانب التطبيقي الذي كان عبارة على استطلاع لإجابات مجموعة من محافظي الحسابات والأكاديميين عن طريق توزيع استبيان، وهذا لمعرفة مدى استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق في تقارير محافظ الحسابات ومدى أهمية هذه المعايير في تحديد جودة التقرير والرفع منها وهذا عن طريق الاعتماد على منهج الوصف والتحليل.

ومن أهم النتائج التي خلصت إليها هذه الدراسة:

- المعايير الجزائرية للتدقيق مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق؛
- للمعايير الجزائرية للتدقيق أثر إيجابي على جودة تقرير محافظ الحسابات؛
- هناك توافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق و قوانين المراجعة في الجزائر؛
- هناك أهمية للمعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات.

الكلمات المفتاحية: المعايير الجزائرية للتدقيق، المعايير الدولية للتدقيق، جودة تقرير محافظ الحسابات.

Résumé:

Cette étude s'est heurtée au problème suivant: Quelle est l'importance des normes algériennes en matière d'audit pour améliorer la qualité du rapport du gouverneur? Afin de réaliser l'objectif de l'étude, nous avons présenté deux aspects théoriques du sujet ainsi que l'aspect pratique qui consistait à étudier les réponses d'un groupe de comptables et d'universitaires en distribuant un questionnaire afin de déterminer dans quelle mesure les normes algériennes sont utilisées pour vérifier les rapports du gouverneur. Déterminer la qualité du rapport et le relever en s'appuyant sur la méthodologie de description et d'analyse.

Les résultats les plus importants de cette étude sont:

- Standards les normes d'audit algériennes sont issues des normes internationales d'audit;
- les normes d'audit algériennes ont un impact positif sur la qualité du rapport du gouverneur;
- Il existe un consensus entre les normes algériennes de contrôle et d'audit en Algérie;
- Les normes d'audit algériennes sont importantes pour améliorer la qualité du rapport du gouverneur.

Mots-clés: Normes algériennes d'audit, normes internationales d'audit, rapport du commissaire aux comptes.

مع تزايد حجم الشركات وتطورها وتعددها أصبح من اللازم توفير بيئة موحدة لضبط محاسبتها، ومع مرور الوقت وللحد من ظاهرة الغش في الممارسات المحاسبية أوجب ظهور مهنة التدقيق المحاسبي. حيث يعد نوع التدقيق الخارجي ذو أهمية كبيرة في كبح الممارسات المحاسبية الخاطئة والتقليل من أسلوب المحاسبة الإبداعية التي تتم من طرف المحاسبين، وذلك للحصول على معلومات صحيحة وملائمة للمستخدمين ومتخذي القرار. وذلك من خلال تقرير محافظ الحسابات الذي يعد المنتوج النهائي لعملية المراجعة.

ولضبط هذه التقارير كان لزاما على محافظي الحسابات الممارسين لهذه المهنة إتباع المعايير المعمول بها في مجال المراجعة الخارجية ، ومع التطور في مهنة محافظة الحسابات والتحولات التي مست هذه المهنة مؤخرا، وبناءا على النهج الاقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثا كان عليها الانخراط في هذه التغيرات التي مست مختلف الجوانب الاقتصادية ومحاولة التكيف مع انعكاساتها ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير التدقيق الدولية، ومع اتساع رقعة استخدامها، إلا أنها في بعض الأحيان لا تتوافق مع بيئة بعض الدول مما أرغم هذه الدول على إصدار المعايير الخاصة بها.

ونجد أن الجزائر تعد من بين هذه الدول حيث أن المجلس الوطني للمحاسبة ومن خلال لجنة متابعة معايير التدقيق الجزائرية ، يسعى إلى طرح معايير جزائرية مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق وذلك بالتغيير فيها دون المساس في مضمونها.

طرح الإشكالية:

مما سبق تبدوا أهمية طرح الإشكالية التي يتوجب بحثها في هذه المذكرة والمتمثلة في الآتي:

ما مدى أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة تقارير محافظ الحسابات؟

التساؤلات الفرعية:

ونقترح من التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- ✓ هل المعايير الجزائرية للتدقيق مطابقة للمعايير الدولية للتدقيق؟
- ✓ هل هناك علاقة بين المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة تقرير محافظ الحسابات؟
- ✓ هل هناك أهمية للمعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين لجودة تقرير محافظ الحسابات؟

الفرضيات:

للإجابة على تساؤلات الدراسة تم صياغة مجموعة من الفرضيات:

- ✓ هناك إختلاف بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق؛
- ✓ هناك علاقة بين المعايير الجزائرية للتدقيق و جودة تقارير محافظ الحسابات؛
- ✓ لمعايير التدقيق الجزائرية أهمية في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تعالجه ، حيث يعتبر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في مهنة محافظة الحسابات من أهم المواضيع المتداولة، ومعرفة مدى أهمية هذه المعايير من أجل التعرف على واقع تقارير محافظة الحسابات في الجزائر في ظل إصدار معايير جزائرية للتدقيق.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف ويمكن إيجازها في:

- ❖ تسليط الضوء على المعايير الجزائرية للتدقيق ومهنة محافظة الحسابات في الجزائر وتقاريرها.

❖ توضيح مدى أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق بالنسبة لتقارير محافظي الحسابات في الجزائر.

❖ تحديد ما يمكن أن يؤدي بمحافظي الحسابات إلى إصدار تقارير ذات جودة عالية.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيارنا للموضوع لعدة اعتبارات منها ما هو موضوعي ومنها ما هو ذاتي نلخصها فيما يلي:

➢ **الأسباب الموضوعية:** وتتمثل فيما يلي:

- الرغبة في التعمق ومعرفة المعايير التي تنظم التدقيق المحاسبي؛
- طموحنا في امتهان محافظة الحسابات ومعرفة الكثير عنها.

➢ **الأسباب الذاتية:** وتتمثل فيما يلي:

- بحكم أن هذا الموضوع في مجال التخصص؛
- الميول الشخصي لمثل هذه المواضيع؛
- الرغبة إثراء رصيد المكتبة الجامعية بدراسات تتناول متغيرات حديثة نسبيا.

صعوبات الدراسة:

- قلة الدراسات الأكاديمية التي تناولت مثل هذا الموضوع؛
- معظم الدراسات التي تناولت مثل هذا الموضوع كانت باللغة الفرنسية؛
- أخذ وقت كبير في استرجاع الاستبيانات الموزعة.

حدود الدراســة:

➢ **الحدود المكانية:** تعلقت الدراسة بواقع مهنة التدقيق في الجزائر ومدى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة مؤخرا من طرف محافظي الحسابات، من خلال المسح الميداني

بغرض معرفة مدى أهمية هذه المعايير في تحديد جودة تقارير محافظ الحسابات وكانت الدراسة في كل من ولاية (بسكرة و باتنة و ورقلة).

- **الحدود الزمنية:**تم معالجة موضوع الدراسة في الفترة الممتدة من أول تاريخ توزيع الاستبيان إلى انتهاء التحليل أي من شهر أفريل إلى غاية شهر ماي.

منهج الدراسة:

بناءا على طبيعة الإشكالية وبغية الوصول إلى النتائج المرجوة من هذا البحث واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من خلال جمع البيانات وتحليلها والتوصل إلى النقاط المحددة وما تتطلبه فرضيات البحث.

الدراسات السابقة:

- **سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعةISA في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة IFRS (2016.2017)**،دراسة حالة استبيان أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تحت إشكالية: ما مدى أهمية تكييف النظام المحاسبي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق في ظل تبنيه لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؟،من أهم ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة:أن هناك أهمية لتبني معايير التدقيق الدولية وتكييفها وفق الواقع المحلي وأكدت الدراسة أن هناك تقارب كبير بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 2016 و المراجعة القانونية في الجزائر.
- **بن الصديق محمد، واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة2015/2014**دراسة حالة استبيان مذكرة ماجستير تحت إشكالية: هل تتوافق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر والمعايير الدولية؟، بحيث تضمنت الدراسة بدورها على أربعة فصول بالنسبة للفصول الثلاثة الأولى كانت حول الإطار النظري للدراسة والفصل الأخير تضمن استبيان بالنسبة للفصل الأول بعنوان مدخل نظري للمراجعة الخارجية والفصل

الثاني كان حول المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة و الفصل الأخير بعنوان واقع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

- **محمد مروان الصبوح- دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق دراسة ميدانية سورية مذكرة ماجستير 2015بإشكالية** : ما مدى مساهمة معايير التدقيق الولية في تقليص فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات الخارجيين والمستفيدين من التدقيق ؟،حيث من أهم النتائج المتوصل إليها هي أن معايير التدقيق الدولية تساهم في تحسين جودة عمل المدقق وتقرير التدقيق من خلال بعض الإضافات التي جاءت بها المعايير الدولية، وبالإضافة إلى استنتاج بأن القوائم المالية التي تدقق من خلال المعايير الدولية للتدقيق تعتبر مساهم بشكل فعال في عملية اتخاذ القرار.
- **سايح فايزة-أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة الجزائر:مذكرة دكتوراه في علوم التسيير 2015/2014**تحت إشكالية : ما مدى ملائمة مشروع المجلس الوطني للمحاسبة الخاص بتبني المعايير الدولية للمراجعة بالبيئة الجزائرية كضرورة مطروحة في ظل الإصلاح المحاسبي؟، حيث توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتي من بينها نذكر الآتي :هناك توجه من طرف المجلس الوطني للمحاسبة نحو إعداد معايير تدقيق جزائرية تنسجم مع معايير التدقيق الدولية، حيث كان العمل على طرح مشروع ثلاثة معايير ، هم والمعيار الجزائري للتدقيق 210 بعنوان الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة، والمعيار الجزائري للتدقيق رقم 220 رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية ، و والمعيار الجزائري للتدقيق 580بعنوان الإقرارات الخطية،وأما بالنسبة لتطبيق معايير التدقيق الدولية فكان هناك تخوف من طرف محافظي الحسابات من ارتفاع التكاليف الخاصة بالتكوين في مجالها في حالة تطبيق معايير التدقيق الدولية.

هيكل الدراسة:

تضمنت الدراسة ثلاث فصول حيث الفصل الأول والثاني يمثلان الإطار النظري للدراسة أما الفصل الثالث فكان الجانب التطبيقي للدراسة، حيث يحوي كل فصل على ثلاث مباحث كالتالي:

- **الفصل الأول:** تحت عنوان الإطار النظري لمعايير التدقيق بالنسبة للمبحث الأول لهذا الفصل كان حول ماهية التدقيق والمبحث الثاني حول ماهية معايير التدقيق الدولية والمبحث الثالث والأخير لهذا الفصل فكان حول ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق.
- **الفصل الثاني:** تحت عنوان الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر وتقاريرها، تضمن المبحث الأول بعنوان: مفهوم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والتطور التاريخي لها، المبحث الثاني بعنوان:الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات وفق القانون 01/10، المبحث الثالث بعنوان: تقارير المراجعة الخارجية ومحددات جودتها.
- **الفصل الثالث:** تحت عنوان "الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات و أكاديميين" تضمن هذا الفصل المسح الميداني للعينة وذلك باستخدام أداة الدراسة والمتمثلة في استبيان،وتم تحليل نتائج الدراسة من خلال ثلاث مباحث كالتالي المبحث الأول تقديم الدراسة الميدانية، المبحث الثاني حول التحليل الوصفي لخصائص العينة،والمبحث الثالث كان حول تحليل نتائج محاور الاستبيان.

تمهيد:

يلاحظ المتسع للتطورات في مجال التدقيق سواء على المستوى الأكاديمي أو على المستوى المهني، أن هذا المجال قد طفر طفرة كبيرة تتمثل فيما نشهده من هذا الكم الهائل والمتنوع في البحوث العلمية والتطبيقات العملية، فلقد شهد التدقيق ازدهارا ملموسا في السنوات الأخيرة، فاق كل التطورات في هذا المجال منذ نشأته وحتى وقت قريب.

و مما هو جدير بالذكر أن التدقيق أيضا يمارس كمهنة من المهن الحرة والتي ينبغي أن تتطور مع تطور المجتمعات وترتقي معها و بها وتتكيف مع واقعها.

ومن خلال هذا الفصل سوف نقوم بتسليط الضوء على التدقيق بالجزائر ومعاييره بحيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق؛

المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية؛

المبحث الثالث:ماهية معايير التدقيق الجزائرية.

المبحث الأول:ماهية التدقيق.

يعتبر تدقيق الحسابات علم قائم بذاته حيث نشأ وتطور عبر الزمن ،ولكل علم أسس وركائز يعتمدعليها،وهذه الأسس تتجسد من خلال البحث والتدوين وثم التطبيق ونحن من خلال هذا المبحث سوف نحاول توضيح جزء من أهم ما يجب علينا أن نذكره حول هذا العلم وذلك في المطالب الأربع الموالية.بحيث تضمنت هذه المطالب: مفهومه،تطوره التاريخي، أهدافه وأهميته بالإضافة إلى أنواعه.

المطلب الأول:مفهوم التدقيق.

تم تعريف التدقيق من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، فمنها ما تم صياغته ليناسب موقفا معينا أو إجراء معين لتحديد الأغراض الخاصة والمسؤولية المتعلقة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الإجراء، ومنها ما تم صياغته ليتناول المراجعة بشكل عام فمن أهم تلك التعريفات العامة للمراجعة الآتي:[1]

في التعريف الأول سوف نعطي مفهوم للتدقيق من الجانب اللغوي والجانب الاصطلاحي:

لغة: في اللغة الانجليزية auditing جاء من الكلمة اللاتينية audire بمعنى يستمع[2]

وفي تعريف آخر للتدقيق:يعد التدقيق عملية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع دفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية.فحصا حسابيا والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي فني محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة.[3]

وعرف التدقيق أيضا على أنه:" علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة" [4]

---

[1] مصطفى سليمان محمد، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية للنشر، لإسكندرية،مصر، 2014، ص13.

[2] حامد طلبة أبو بهية، **أصول المراجعة**، دار زمزم ناشرون وموزعون، عمان،الأردن، 2012، ص12.

[3] رأفت سلامة محمود وآخرون،**علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان،الأردن، 2011، ص19.

[4] سميرة بوعكاز ،**مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ،بسكرة، 2015/2014،ص63.

كما تم تعريفه من طرف **منظمة العمل الفرنسية** على أنه :"مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم،استنادا إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام إصدار حكم معلل ومستقل،والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".[1]

وفي تعريف شامل للمراجعة: ما تم ذكره من **طرف إحدى اللجان المحاسبية الأمريكية**، بأن التدقيق:"عملية منتظمة للحصول على أدلة والقرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه المعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية". [2]

وتشمل عملية التدقيق ما يلي:

- **الفحص:** ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.
- **التحقيق:** فيقصد به إمكانية الحكم على القوائم المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.
- **التقرير**:يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في في تقرير يقدم لمن يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه[3]وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيانها بصورة سليمة وعادلة.[4]

وتعني عبارة "**التعبير بعدالة**" توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المشروع، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا، ووافية أي لم يحذف شئ منها،وأن المدقق يشهد بذلك كله.[5]

المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق.

يعد التدقيق كغيره من العلوم تطور عبر الزمن وذلك منذ نشأته الأولى ومن خلال المطلب التالي سنحاول عرض التطور التاريخي للتدقيق وفق أربعة مراحل بداية من العصر القديم إلى غاية يومنا هذا. مع توضيح هذه التغيرات من خلال جدول يلخص مختلف تطورات التدقيق.

---

[1] صالحي محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، مركز البحث والتطوير الموارد البشرية رماح، عمان ،الأردن، 2016،ص40.

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون،**أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية للنشر، مصر،2004، ص4.

[3] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، دار الشركة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2014، ص9.

[4] سعد فؤاد علي حبابة،**أصول تدقيق الحسابات**، دار الابتكار للنشر والتوزيع ، عمان،الأردن، 2017،ص13.

[5] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص13.

- **الفترة من العصر القديم حتى سنة1500م:**

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية.وكان المدقق من خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

- **الفترة من 1500حتى 1850م:**

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين: ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

- **الفترة من 1850حتى 1905م:**

شهدت الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة ، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة . وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

- **الفترة من 1905إلى يومنا هذا:**

أهم ما ميز الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.[1]

والشكل الموالي يوضح التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي:

[1] محمد أمين مازون،**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**،رسالة ماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، 2011/2010،ص6.

الجدول رقم(1-1):التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الآمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من2000قبل المسيح إلى 1700م	الملك، إمبراطور، الكنيسة،الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من1700إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش،و معاقبة فاعليه حماية الأصول
من1850إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1940إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1970إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام معايير ضد الغش العالمي

المصدر:كردودي سهام، **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2015/2014،ص74.

المطلب الثالث:أهداف وأهمية التدقيق.

مع تطور التدقيق عبر الزمن تطورت معه الأهداف المرجوة منه، و بالتالي هناك أهمية كبيرة للتدقيق والتي نلاحظها من خلال الفائدة التي يقدمها التدقيق للأطراف المستفيدة منه.

- **الأهداف:**

للتدقيق أهداف كثيرة ومتعددة وتطورت عبر الزمن وذلك بحسب الحاجة للتدقيق ومن خلال الجدول الموالي سوف نحاول توضيح التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومن ثم تقسيمها إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة:

الجدول رقم (1-2):التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر:محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ،قسم العلوم التجارية،تخصص محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، 2010،/2011ص7

تتعدد أهداف التدقيق بحيث سوف نقوم بتقسيمها إلى أهداف تقليدية و حديثة وهذا نسبة إلى حداثة هذه الأهداف إلى أهداف تقليدية و أخرى حديثة:

أولا:الأهداف التقليدية: وتنقسم إلى أهداف رئيسية وأخرى فرعية:

❖ **أهداف رئيسية:**[1]

- ✓ التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛

❖ **أهداف فرعية:**

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو الغش؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.عن طريق زيارات المدققين المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه؛[2]
- ✓ تساعد الإدارة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب كون تقرير المدقق له قوة الأدلة ويعتمد على الخبرة والمعرفة؛
- ✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- ✓ معاونة مديرية الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

ثانيا:الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- ✓ مراقبة الخطة ومتابعة مدى تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسباب طرق معالجتها؛
- ✓ تقييم النتائج المتوصل إليها مقارنة بالنتائج المرسومة أي وفقا للأهداف المرسومة؛
- ✓ الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال منع الإسراف في جميع نواحي الأنشطة، وبالتالي المساهمة في تحقيق اكبر إنتاجية للمؤسسة.

بالإضافة إلى الأهداف المذكورة أعلاه من بين الأهداف الأخرى للتدقيق نذكر الأهداف التالية:

❖ **الملكية:**يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية العديد من الأصول، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على الملكية على بعض الأصول، إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتأكد من هذه الملكية إنما يكون بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية.

---

[1] بوروبة الهام،**تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2015/2014،ص59.

[2] أسعد فؤاد علي حبابة،**مرجع سابق**،ص17.

- **الوجود:**يسعى المدقق إلى تحقيق هذا الهدف من خلال التأكد من الوجود المادي الملموس للعناصر الثابتة الملموسة،أما بالنسبة للعناصر الأخرى الغير ملموسة مثل الالتزامات فيتحقق هذا الهدف من خلال التأكد من التسجيل الفعلي والصحيح في دفاتر وسجلات المؤسسة، وهذا بغرض التحقق من أنها ليست وهمية.
- **استقلال الفترة المالية:**يمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب على المدقق أن يتحقق من أن كل العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن الفترة الحالية موضع التدقيق.[1]
- **التقييم:**معنى هذا هو أن العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من سنة إلى أخرى.[2]
- **التسجيل المحاسبي:**نقصد بهذا أن كل العمليات قد تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات التي سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.
- **الشمولية:**والمقصود بالشمولية يتحقق المدقق من هذا الهدف من خلال التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة،تعكس بشكل صحيح وفعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة خلال هذه الفترة، وكذلك من خلال التأكد من وجود تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات.
- **الإفصاح:**يجب أن يتأكد المدقق من أن عناصر ومكونات القوائم المالية قد تم تبويبها وترتيبها والإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[3]

- **أهمية التدقيق.**

تتجلى أهمية المراجعة في:

- تحديد النشاطات الكبرى في المؤسسة التي تستحق العناية؛
- تحديد جودة المعلومات والبيانات المعدة من طرف المؤسسة.

---

[1] بوقابة زينب،**التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية** ،رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، 2011/2010،ص9.

[2] محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية،مصر، 2014، ص18.

[3] بوقابة زينب ،**مرجع سابق** ، ص10.

و إضافة إلى هذه الأهمية فهي أيضا مساعدة للمساهمين والأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة في اتخاذ القرارات، والتأكد من مصداقية الحسابات والذي نوضحه في الآتي:[1]

- ❖ **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.
- ❖ **الملاك والمساهمين:**إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الأمثل للأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس و تلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.
- ❖ **الدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.
- ❖ **الزبائن:**اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذ كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.
- ✓ **العاملين:**هم والمجموعات المماثلة لهم يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.
- ✓ **البنوك والمؤسسات الإقراض الأخرى:**بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.
- ✓ **الهيئات الحكومية:**تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه

[1] العمري أصيلة،**مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية** ،أطروحة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية ،تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2015/2014 ، ص4.

جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسلمية، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002أن أهمية التدقيق للمصلحة العامة تكون في :[1]

- ✓ يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة؛
- ✓ يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
- ✓ استغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية.

بالإضافة إلى هاته الأهمية التي يقدمها التدقيق هناك فائدة أخرى يقدمها للمستخدمين من خلال إضفاء الثقة على المعلومات في ثلاثة أنواع من الرقابة:

1) **رقابة التجنب:**عندما يعرف القائمون على إعداد البيانات المحاسبية أن هذه البيانات سوف يتم مراجعتها بمعرفة طرف من خارج المنظمة، فإنه من المحتمل أن يبذل هؤلاء العاملين عناية كبيرة في محاولة تجنب وقوع الأخطاء.
2) **رقابة الاكتشاف:**حتى وإن بذل العاملين عناية كبيرة عند معالجة البيانات المحاسبية، وإعداد القوائم المالية وغير المالية ، فإن هذه الأخطاء قد تحدث، وبالتالي قد يكتشف المراجع هذه الأخطاء في معرض قيامه بعملية المراجع،ويلفت انتباه الإدارة إليها لتعمل هذه الأخيرة على تصحيحها قبل نشرها.
3) **رقابة التقرير:**إذا تمكن المراجع من اكتشاف الأخطاء ،ولفت انتباه الإدارة إليها، غير أنها رفضت تصحيحها، فإن المراجع يقوم بالإشارة إليها ضمن التحفظات عند صياغته للتقرير النهائي لعملية المراجعة والذي سوف يقدم للمستخدمين،و بالتالي يتخذ هؤلاء المستخدمين موقفا من مخرجات النظام المحاسبي للمنظمة.[2]

المطلب الرابع:أنواع التدقيق

من بين أنواع التدقيق نذكر الأنواع الآتية:

❖ **من حيث نطاق عملية التدقيق:**

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سابق**،ص11.

[2] نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، الدار الأكاديمية للطباعة، ليبيا ،طرابلس، 2011، ص48.

- **التدقيق الكامل:**وهنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل.[1]

أي أنه لا توجد قيود على عملية التدقيق حيث يكون للمدقق الحق في فحص جميع عمليات المشروع وأنشطته وبياناته دون استثناء.[2]

بحيث كان في السابق التدقيق (تفصيليا) أي 100%يوم كانت المشاريع التي يتم تدقيق حساباتها صغيرة،و عملياتها قليلة.

والآن تحول هذا التدقيق الكامل إلى(اختباري) نتيجة التطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحبه من كبر حجم المشاريع، بحيث يعتمد هذا الأسلوب على العينات في فحص أنظمة الرقابة الداخلية.وتحديد نقاط الضعف ومعرفة الثغرات من خلال زيادة الاختبارات[3]

- **التدقيق الجزئي:**وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضح فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات.[4] وهنا تنحصر مسؤوليات المدقق في النطاق المحدد أو المكلف به ولذلك يتطلب الأمر وجود اتفاق كتابي(رسالة ارتباط) يبين حدود المراجعة والهدف منها، حتى يتمكن المراجع من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه الاتفاق.[5]

ومن أمثلة المراجعة الجزئية ما يلي:

- ✓ الاتفاق على مراجعة العمليات النقدية من المقبوضات ومدفوعات؛
- ✓ الاتفاق على مراجعة العمليات الخاصة بالمخازن؛
- ✓ الاتفاق على مراجعة العمليات الآجلة خلال فترة معينة؛
- ✓ الاتفاق على مراجعة عناصر قائمة المركز المالي فقط؛

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق**، ص27.

[2] حامد طلبة أبو بهية، **مرجع سابق**، ص17.

[3] أسعد فؤاد علي حبابة،**مرجع سابق**،ص19.

[4] حسين القاضي ،حسين دحدوح،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،عمان- الأردن ،1999،ص17.

[5] أحمد قايد نور الدين،**منهجية التدقيق**،مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر ،تخصص تدقيق، مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة، 2012/2011،ص5.

✓ الاتفاق على دراسة قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها.[1]

الجدول رقم(1-3)الفرق بين المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية

المراجعة الكاملة	المراجعة الجزئية
1.يتم فيها مراجعة كل العمليات المنشاة عن طريق الاختبارات أو العينات.	1.هي عبارة عن عمليات مراجعة محدودة أي لجزء من العمليات وليس كل العمليات.
2.لا يمكن الحد من سلطات المراجع بخصوص حق الاطلاع على جميع المستندات والفواتير والسجلات والقوائم المالية للمنشأة.	2.للمراجع حق الاطلاع على كل المعلومات المتعلقة بالجزئية محل الفحص.
3.تهدف إلى إعداد التقرير الذي يتضمن رأي المراجع عن القوائم المالية للمنشأة.	3.تهدف إلى إعداد التقرير عن العمل الذي قام به المراجع والنتائج التي توصل إليها ورأيه في الجزئية محل الفحص.
4.مسؤولية المراجع غير محدودة.	4.مسؤولية المراجع محدودة وتقتصر على ما يدخل ضمن نطاق الجزئية محل الفحص.

المصدر:نادر الجيران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، أفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص26.

❖ **من حيث درجة الالتزام:**

- **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين(قوانين الشركات أو القوانين الضرائب وغيرها) وهذا النوع من المراجعة يجب أن يكون كاملا (مراجعة كاملة)، بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجعة من قبل إدارة المنشأة.
- **المراجعة الاختيارية:** فهي التي تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.[2]

❖ **من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة:**

- **التدقيق الداخلي:**ويقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة، وذلك من أجل حماية أموال المنشأة، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

[1] نادر الجيران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص26.

[2] أحمد نور،**مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، مؤسسة شباب الجامعة،الإسكندرية،مصر،1992،ص18.

- **التدقيق الخارجي:**وغرضه الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية،ولهذا يقوم شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع،ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد المستقل.[1]

ونفرق بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية كالتالي:[2]

- ✓ **المراجعة القانونية:**أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- ✓ **المراجعة التعاقدية :**(اختيارية)التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف(الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
- ✓ **الخبرة القضائية:**التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

بالنسبة لأوجه التشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية نلخصها في الآتي:[3]

- ✓ كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة؛
- ✓ كل منها يتطلب وجود نظام فعال للمراقبة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

[1] أسعد فؤاد علي حبابة، **مرجع سابق** ،ص22.

[2] محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2003 ،ص 27.

[3] أحمد قايد نور الدين،**التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية** ،دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن،2015،ص16.

جدول رقم (1-4):أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية:

م	بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
1	الهدف	1.تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2.التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق المنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة عمل المراجع، كما أن لطبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على مراجعة جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي، والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو إختبارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل المراجعة.
4	التوقيت المناسب للأداء	1.يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. 2.اختيارية وفقا لحجم المنشأة.	1.يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية(مستمرة) 2.قد يكون كامل أو جزئي 3. إلزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدين	إدارة المنشاة	1. قراء التقارير المالية 2. أصحاب المصالح 3. إدارة المنشأة

المصدر: لقليطي لخضر،**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**،رسالة ماجستير في علوم التسيير،تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008،ص28.

❖ **المراجعة من حيث درجة الشمول ومدى مسؤولية المراجع في التنفيذ:**

- **المراجعة العادية**:ويعني هذا النوع من فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر،و التأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي،وإبداء الرأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

- **الفحص لغرض معين:**ويكون هذا النوع من المراجعة بهدف البحث عن حقائق معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد.[1]

❖ **من حيث توقيت إتمام المراجعة:**

- **المراجعة المستمرة:**تتم المراجعة المستمرة أولا بأول خلال الفترة المالية أو المحاسبية حيث يقوم مراقب الحسابات أو مساعديه بزيارة المنشأة بصفة دورية أو مستمرة لمراجعة عمليات التي تنفيذها وتسجيلها بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية التي تعدها غدارة المنشاة في نهاية الفترة المالية أو المحاسبية.[2]

أي باختصار تتم فيها عملية الفحص أثناء السنة المالية وذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.[3]

مميزات وعيوبها:

أ.مميزاتها:

- ✓ سرعة اكتشاف حالات الأخطاء والغش، إذ تساعد على اكتشاف تلك الحالات أولا بأول، وبالتالي يمكن لإدارة المنشأة اتخاذ الإجراءات المصححة لتفادي التأثيرات السلبية التي قد تترتب عليها؛
- ✓ الانتظام في التسجيل مختلف العمليات بالدفاتر والسجلات حيث يتوقع العاملون بالمنشأة حضور المدقق أو مساعديه في أي وقت؛
- ✓ انتظام العمل بمكتب محافظ الحسابات؛
- ✓ توافر وقت كافي لإتمام عملية المراجعة بمستوى جودة مناسب؛
- ✓ قد يترتب عليها تقليل احتمالات حدوث حالات الغش وذلك نتيجة للأثر النفسي الذي تحدثه الزيارات المفاجئة للمدقق أو مساعديه في نفوس العاملين بالمنشأة؛
- ✓ الانتهاء من عملية المراجعة وتقديم التقرير في أقرب وقت بعد انتهاء الفترة المالية أو المحاسبية للمنشاة.
- ✓ تساعد المراجعة على زيادة نطاق الفحص وتفصيلاته؛

[1] لقليطي لخضر،**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر** ،رسالة ماجستير في علوم التسيير،تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008،ص25.

[2] نادر الجيران، **مرجع سابق**، ص29.

[3] أحمد نور ، **مرجع سابق**، ص18.

- ✓ تتناسب المراجعة المستمرة والمنشآت الكبيرة التي يكون حجم عملياتها ضخما، وتتميز بتنوع أنشطتها، وتتعدد أقسامها وفروعها الأمر الذي يتطلب زيارة المنشأة بصفة دورية أو مستمرة؛
- ✓ لمراجعة مختلف العمليات.

ب .عيوبها:

بالإضافة إلى ما يعاب عليها بأنها قد تستغرق وقتا أطول، كما أن تكرار حضور المراجعين إلى المنشأة قد يسبب بعض المضايقات للموظفين العاملين بها.[1] هناك عيوب أخرى لهذا النوع من المراجعة والتي نذكرها في الأتي:

- ✓ وجود احتمال سهو مراقب الحسابات أو مساعديه عن استكمال بعض العمليات التي يتم الانتهاء منها، ويمكن تفادي ذلك عن طريق أخذ المذكرة بالعمليات التي لم يتم الانتهاء منها؛
- ✓ وجود احتمال أن تتحول عملية المراجعة إلى مراجعة روتينية أو آلية، مما قد يؤثر على جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة؛
- ✓ وجود احتمال قيام العاملين بالمنشاة بإجراء تعديلات في أرصدة الحسابات أو في العمليات التي تم تسجيلها بالدفاتر والسجلات وذلك بعد مراجعتها ويمكن للمدقق أو مساعديه تفادي ذلك عن طريق اختيار الأوقات المناسبة لزيارة المنشأة وتنفيذ عمليات المراجعة؛
- ✓ وجود احتمال أن يترتب عليها قيام علاقة أو صداقة بين مراقب الحسابات أو مساعديه وبين بعض العاملين بالمنشأة مما قد نؤثر على جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة.

- **المراجعة النهائية:**ويكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

أ.المزايا:

- ✓ وفي ذلك ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا.وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق ؛
- ✓ يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة ويقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا، ولهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية.

[2] أحمد نور، **مرجع سابق**، ص ص 18 -19.

ب.العيوب:

على أنه يعاب عليه:

- ✓ فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛
- ✓ استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده؛
- ✓ إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق والعميل، حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العميلة لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في انجاز العمل،أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن اللازمة[1].

❖ **من جهة مجال المراجعة:**

- **تدقيق الحسابات (تدقيق مالي):**في تلك المراجعة ينصب الفحص على المستندات والدفاتر والسجلات التي تعدها إدارة المنشأة في نهاية الفترة المحاسبية للمنشأة، وذلك بهدف إعداد تقرير الذي يتضمن رأي مراقب الحسابات عن تلك القوائم المالية.
- **التدقيق الإدارية:**توجد مسميات للمراجعة الإدارية :"المراجعة الكفاءة، المراجعة الفعالية،مراجعة الأداء ،المراجعة التشغيلية،وهي بصفة عامة تهتم بتقييم الكفاءة والفعالية للأداء الإداري في مختلف المنشآت حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة.
- **التدقيق أو المراجعة البيئية:**يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي في مختلف الدول بمراجعة التأثيرات البيئية المترتبة على أنشطة المنشآت،ويمكن تعريف المراجعة البيئية بأنها عبارة عن فحص منظم،موضوعي،ودوري لأداء البيئي، بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج المنشاة للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية،وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية،وتوصيل النتائج التي تم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة.[2]

❖ **المرجعة من حيث طبيعة المؤسسة:**[3]

- **تدقيق المؤسسات العمومية:** تنصب عملية التدقيق على المؤسسة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المؤسسة لها صفة

---

[1] رأفت سلامة، **مرجع سابق**، ص ص 28-29.

[2] نادر الجيران، **مرجع سابق**، ص32.

[3] يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد يورة،**التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة**،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد ،تلمسان، 2015/2014، ص ص32-33.

عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المؤسسات التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة التدقيق واحدة في كلتا الحالتين.

- **تدقيق المؤسسات الخاصة:**هي عملية تدقيق المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المدقق بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مدقق خارجي ليدقق لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المدقق والمهمة المسندة إليه.

المبحث الثاني: ماهية معايير التدقيق الدولية

تعد المعايير مجموعة من المتطلبات الإلزامية المستندة إلى المبادئ،وهي أيضا عبارة على مجموعة من الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، والتدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، [1] ومن خلال المبحث التالي سوف نحاول تلخيص جزء من هذه المعايير و وأهم الهيئات الدولية التي تقوم بتنظيمها ومميزاتها وبالإضافة إلى الانتقادات الموجهة إليها.

المطلب الأول: مدخل إلى معايير التدقيق الدولية

في استعراض لنا لدور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة نجد أن الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المسئول المباشر عن تحقيق محتوى من التقارب والتشابه لطبيعة ومتطلبات المعايير المرتبطة بتنظيم المهنة في أنحاء العالم ويتأكد لنا ذلك من خلال الوظائف والأدوار الفاعلة التي تؤديها المنظمات المهنية التابعة له والتي كان لها محاولات عديدة بإصدار مجموعة من المفاهيم الإيضاحية المرتبطة بمهنة المحاسبة والتدقيق وكان ذلك من أجل توفير الاتساق والانسجام في مهنة تدقيق الحسابات.[2]

❖ **مفهوم المعايير الدولية للتدقيق:**

[1] زوهيري جليلة "**اثر الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق في الجزائر**"مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04،جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، ديسمبر 2015،ص 57.

[2] محمد مروان الصبوح،**دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق**،رسالة ماجستير، تخصص محاسبة ،كلية الاقتصاد،جامعة دمشق ،2015 ص74.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية يمكن تعريفها على أنها: "قرائن أو قواعد توضح العرف الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية،وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم. [1]

❖ **:الهيئات المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق**

1.الاتحاد الدولي للمحاسبين:

نشأته:مباشرة بعد إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCاسنة 1973 والتي كان دورها إصدار معايير محاسبية تطبق عند إعداد الحسابات وتشجيع قبولها على المستوى الدولي، تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) في 07 أكتوبر 1977في مدينة ميونيخ بألمانيا وذلك خلال المؤتمر الحادي عشر للمحاسبين،[2] عبر 63 منظمة مهنية تمثل 49دولة مختلفة، حيث يوجد مقره في نيويورك.[3]

مهمته:الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، ومهمته هي خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنة عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير،والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك.

حيث يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى لتحقيق الربح وغير حكومي وغير سياسي. ومن خلال التعاون مع الهيئات الأعضاء والمنظمات الإقليمية لهيئات المحاسبة والمنظمات العالمية الأخرى يقوم الاتحاد الولي للمحاسبين ببذل وتنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة.[4]

---

[1] بوعرار أحمد شمس الدين،سيد محمد"**مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01"ملتقى حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق**، جامعة خميس مليانة ،ص7.

[2] محمود بكر خليل عبد العال ،**مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني** ،رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة،الجامعة الإسلامية ،غزة،2015، ص31.

[3] سايح فايزة، **أهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل الإصلاح المحاسبي**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة البليدة 2، 2015/2014،ص61.

[4] لقليطي لخضر،**مرجع سابق**،ص41.

عضويته: يتألف الاتحاد الدولي للمحاسبين من157عضوا ومنشأة زميلة في 123دولة من جميع أنحاء دول العالم، تمثل أكثر من 2,5مليون محاسب في الممارسة العامة والصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم، ولا توجد هيئة محاسبية أخرى في العالم، وإن وجد فقط منظمات مهنية أخرى قليلة، لديها الدعم الدولي ذو القاعدة العريضة الذي يتميز به الاتحاد الدولي للمحاسبين و لا يستمد الاتحاد الدولي للمحاسبين قوته من تمثيله الدولي فقط، إنما أيضا من أيضا من قوة الهيئات الأعضاء المختلفة والتي كرست نفسها من أجل تعزيز الجودة والخبرة والنزاهة في مهنة المحاسبة.وكذلك من دعم هيئات المحاسبة الإقليمية.[1]

2.لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC

أعدت معايير المراجعة الدولية بواسطة لجنة ممارسة المراجعة الدولية(IAPC)،[2] المنبثقة عن الاتحاد الولي للمحاسبين (IFAC)، وذلك بهدف تحقيق الاتساق في ممارسة المراجعة ،والخدمات المرتبطة بها في مختلف أنحاء العالم.تعتبر إحدى اللجان المكونة للاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم منحها صلاحيات إصدار مسودات معايير المراجعة وخدمات التأكيد بالنيابة عن مجلس الاتحاد وتسعى هذه اللجنة إلى تحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير وتعزيزها

يتم تعيين أعضائها من قبل منظمات أعضاء في الاتحاد يمثلون دولا يختارها وقد تضم اللجان.الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك بهدف الحصول على اكبر قدر ممكن من وجهات النظر المختلفة ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصورة واحدة فقط، تتكون هذه اللجنة في الاتحاد الدولي للمحاسبينIFACامن 13 دولة ابتداء من 1994.

تبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية باختيارها مواضيع من اجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية لتحضير مسودات معايير وبيانات المراجعة ودراسة البيانات الأساسية التي تكون على شكل توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية وهيئات أخرى ومن ثم يتم إعداد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لإبداء المنظمات الأعضاء آرائها ومن ثم تعدل اللجنة

[1] حسام الدين حسين، **الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة** ، الجزء الأول، دار النشر غير مذكورة، مصر،2008 ،ص5.

[2] جورج دانيال غالي،**تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة** ، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر،2004/2003،ص284.

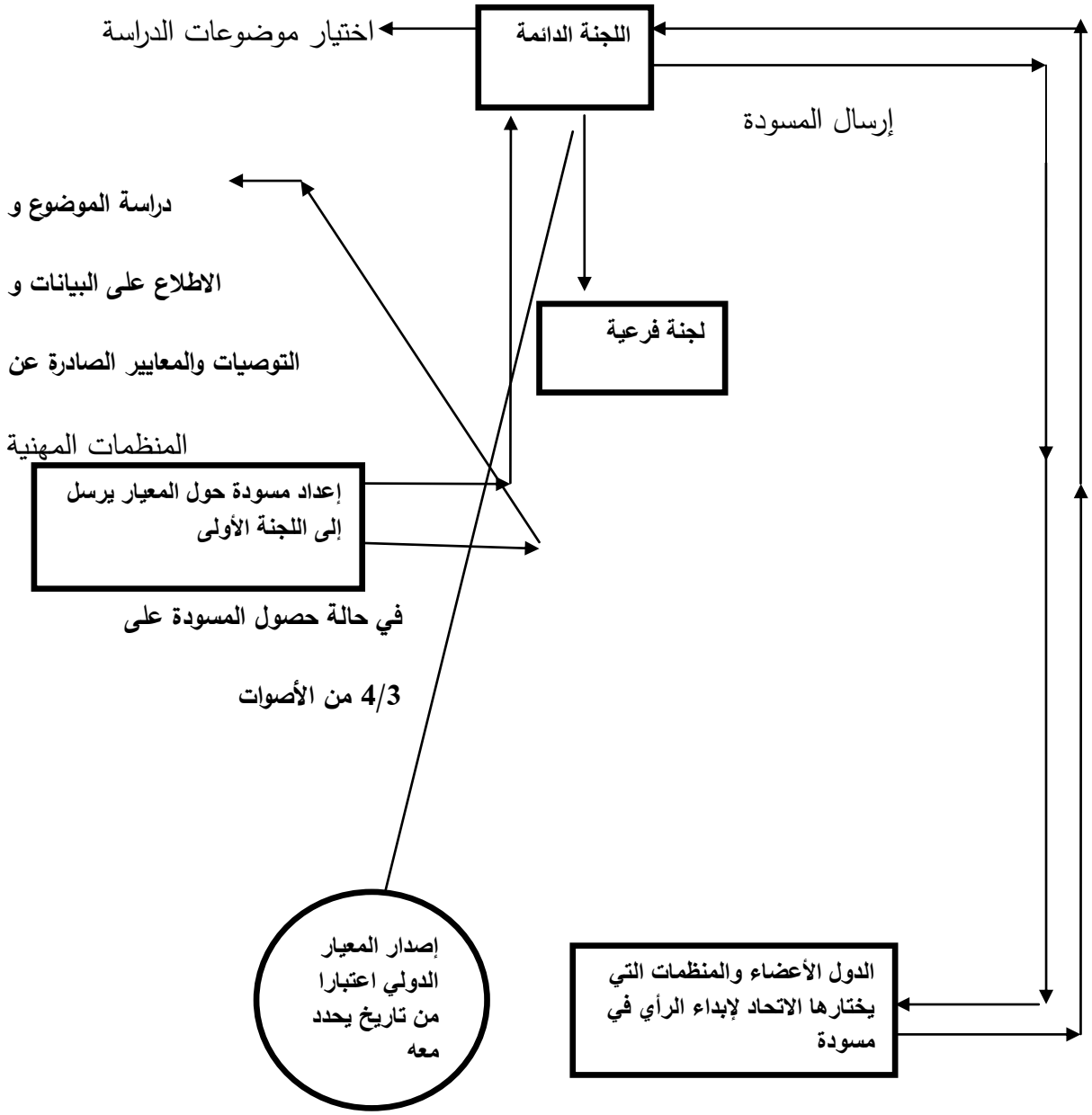
مسودة معيار المراجعة الذي يعرض على أعضائها ليتم التصويت فإذا وافق ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت وان لا يقل عدد الأصوات على تسعة ليتم إصدار المعيار وتحديد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الانجليزية وإعطاء الوقت الكافي لترجمته إلى اللغات الأخرى، حيث يجب ذكر المنظمة التي قامت بالترجمة،وقد أصدرت اللجنة حتى 1999اربعة وثلاثون معيارا دوليا للمراجعة.[1]

❖ **خطوات إصدار معايير التدقيق الدولية:**

- ✓ يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- ✓ إذا أقرت لجنة ممارسة المراجعة الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
- ✓ تتسلم لجنة ممارسة المراجعة الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

[1] بن الصديق محمد،**واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة**، رسالة ماجستير ،تخصص علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة ،بومرداس، 2015/2014،ص53.

الشكل رقم(1-1): هيكل صياغة المعيار الدولي



المصدر: محمود السيد الناغي،**المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق** ، المكتبة العصرية ناشرون وموزعون، مصر، 2000، ص72.

و قد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة.

حيث أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار والثاني طبقا لموضوع المعيار، وأخذ التبويب الأول تبويبا يبدأ من الرقم(1)وأخذ التبويب الثاني تبويبا يبدأ من الرقم 200بعد تقسيم عملية المراجعة كما يلي:

- **المسؤوليات:** خصص لهذه المجموعة من الأرقام من 200إلى 299وعددها 6معايير؛
- **التخطيط:** خصص لهذه المجموعة من المعايير من الأرقام من300إلى 399 وعددها3 معايير؛[1]
- **الرقابة الداخلية:** خصص لهذه المجموعة من المعايير من الأرقام من 400إلى430وعددها معياران؛
- **الإثبات في المراجعة:** خصص لهذه المجموعة من المعايير من الأرقام من 500إلى 599وعددها 12معيارا؛
- **استخدام عمل الآخرين:** خصص لهذه المجموعة من المعايير من الأرقام من 600إلى 699وعددها3معايير؛
- **انتهاء عملية المراجعة:** خصص لهذه المجموعة من المعايير من الأرقام من 700إلى 799وعددهامعياران؛
- **مجالات متخصصة:** خصص لهذه المجموعة من المعايير من الأرقام 800إلى 899 وعددها4معايير.

أما بالنسبة لأحدث التعديلات الخاصة بالمعايير الدولية للتدقيق، فقد بلغ عددها 36معيارا إلى غاية2010/01/01، أحدا عشر منها قد تم تعديلها وإعادة صياغتها وهي:[2]

- ISA 200 الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق؛
- ISA260 الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية؛
- ISA320 الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق؛
- ISA402 الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بالمؤسسة تستخدم خدمات بمؤسسات أخرى؛
- ISA450 تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق؛
- ISA505 المصادقات الخارجية؛
- ISA540 التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة و الافصاحات ذات العلاقة؛

[1] محمود السيد الناغي،**المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق** ، المكتبة العصرية ناشرون وموزعون، مصر، 2000، ص، ص83-84.

[2] سايح فايزة"**انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**" الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS.IASوالمعايير الدولية للمراجعةISA التحدي،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب –البليدة 14/13ديسمبر، 2011، ص 7.

- ISA600 اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات(بما فيها أعمال مدقق عناصر تلك البيانات؛
- ISA620 استخدام أعمال الخبير؛
- ISA705 تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل؛
- ISA800 اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة.

واحد وعشرون معيارا منها قد تم إعادة صياغتها،وهي:

- ISA210 الاتفاق على شروط التعيين؛
- ISA220 مراقبة جودة تدقيق البيانات المالية؛
- ISA230 توثيق التدقيق؛
- ISA240 مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية؛
- ISA250 النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية؛
- ISA300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية؛
- ISA315 تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المؤسسة وبيئتها؛
- ISA330 إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة؛
- ISA500 أدلة التدقيق؛
- ISA501 أدلة التدقيق–اعتبارات محددة لبنود مختارة؛
- ISA510 التدقيق لأول مرة–الأرصدة الافتتاحية؛[1]
- ISA520 الإجراءات التحليلية؛
- ISA530 العينات الإحصائية في التدقيق؛
- ISA550 الأطراف ذات العلاقة؛
- ISA560 الأحداث اللاحقة؛
- ISA570 استمرارية المؤسسة؛
- ISA580 التأكيدات الكتابية
- ISA610 استخدام عمل المدقق الداخلي؛

[1] سايح فايزة،"**انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**" ،مرجع سابق، ص7.

- ISA700 تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات؛
- ISA710 المعلومات المقارنة– مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة؛
- ISA720 مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة.

أربعة معايير جديدة يبدأ سريانها بدءا من 2009/12/15، وهي:

- ISA265 الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية كان جزءا من معيار ISA 260؛

ISA706 الفترة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل كان جزءا من معيارISA 505تم إصداره في أفريل 2009؛

- ISA805 اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية، كان جزءا من المعيار 800؛
- ISA810 تقرير مدقق الحسابات الملخص البيانات المالية، كان هذا المعيار جزءا من معيارISA 800.

تناولت المعايير الدولية للتدقيق عدة إصدارات من قبل الهيئات المخولة لذلك ونحدد خلال الجدول التالي أخر هذه الإصدارات، في الآتي:

جدول رقم(1-5):آخر إصدارات معايير التدقيق الدولية.

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة	ISA520	الإجراءات التحليلية
ISA210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق	ISA530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية
ISA220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق	ISA540	تدقيق التقديرات المحاسبية
ISA230	التوثيق: إعداد عمل أوراق التدقيق	ISA550	الأطراف ذات العلاقة
ISA240	الغش والخطأ	ISA560	الأحداث اللاحقة
ISA250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية	ISA570	الاستمرارية
ISA260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	ISA580	إقرارات الإدارة
ISA300	التخطيط	ISA600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر
ISA315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها	ISA610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي
ISA320	الأهمية النسبية	ISA620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين
ISA330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة	ISA700	تقرير المدقق عن القوائم المالية
ISA402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات	ISA710	المقارنات
ISA500	أدلة الإثبات في التدقيق	ISA720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة	ISA800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة

المصدر:زوهيري جليلة"**اثر الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق في الجزائر**"مجلة الباحث الاقتصادي ،العدد 04 ،جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس ، ديسمبر 2015،ص ص63-62.

المطلب الثاني: أهمية معايير الدولية للتدقيق والانتقادات الموجهة لها

❖ أهمية معايير التدقيق الدولية:

لمعايير التدقيق الدولية أهمية والتي سنحاول تلخيصها في النقاط التالية:[1]

1. تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
2. تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛

[1] محمد أمين مازون،**مرجع سابق**،ص78.

3. إن التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛
4. إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
5. إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها

وكما قام Moonitz بتحديد سبعة عوائد،تساعد على نشر معايير التدقيق الدولية:

- ✓ وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي التقارير مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، وعن طريق إضفاء المصداقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد التقرير عنها؛
- ✓ إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها؛
- ✓ توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ تساعد القراء و المستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية عن طريق إضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ تساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولا سيما 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 أن تنتج معايير محلية للتدقيق، وتلك المجموعة ذات فائدة لها.

❖ **الانتقادات الموجهة لمعايير التدقيق الدولية:**

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة ومعايير التدقيق، فقد تم الجدال في عام 1971(قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الاقتصادية،وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعارض مع السيادة القومية.

ويرى 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.[1]

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

المطلب الثالث:معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا

تعتبر معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما عبارة عن إرشادات عامة تساعد المدقق في الوفاء بمسؤولية المهنية عند تدقيق القوائم المالية. أو أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال عملية التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة. وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة، مثل الكفاءة المهنية، الاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة. [2]

- ❖ **المعايير العامة:**وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.[3]

حيث تتعلق هذه المعايير بشخصية المدقق، مؤهلاته العلمية والعملية، استقلاله وحياده، وبذل العناية المهنية بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية التدقيق.[4]

- ✓ **الكفاءة العلمية والتأهيل المهني:** يتم تنفيذ مهمة التدقيق من طرف أشخاص يتم تكوينهم من الناحية العلمية والعملية، فشلا عن ذلك توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل النزاهة، الإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات والبيانات.

---

[1] محمد أمين مازون،**مرجع سابق**،ص79.

[2] يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد ولد محمد يورة،**مرجع سابق**،ص57.

[3] فاتح سردوك،**تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة**، أطروحة دكتوراه تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2015/2014،ص 72.

[4] صالحي محمد يزيد،**اثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على الرفع من تنافسية المؤسسة**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث ،في العلوم التجارية ، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،2016/2015،ص ص32-33.

- ✓ **استقلالية المراجع:**كانت دائما أولى اهتمامات من أجل ضمان سري عملية التدقيق واكتساب ثقة مستخدمي البيانات المالية المدققة فالاستقلالية هي عدم التأثير بالغير وعدم الخضوع للتسيير من طرفهم، فعلى المدقق الالتزام بالاستقلالية والحياد أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني.
- ✓ **بذل العناية المهنية اللازمة:**المقصود بها هو الالتزام بقواعد وسلوك أداء المهنة من جهة ومن جهة أخرى فالعناية المهنية توجب عليه الاجتهاد في عمله وأن يستخدم خبرته وكفاءته العلمية والعملية والتمتع بالاستقلالية وإدراكه لحقوقه وواجباته.

❖ **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن الإجراءات التي تتعلق بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات.[1]

- ✓ **التخطيط والإشراف على مهمة التدقيق:**إن التخطيط الجيد لمهمة التدقيق من شأنه تسهيل العم الميداني، بحيث تمكن المدقق من تحديد ما يجب القيام به، من سيقوم به، الزمن اللازم لتنفيذ مهام التدقيق فالتخطيط من شأنه رفع الكفاءة والفاعلية بالإضافة لتحقيق الأهداف، وهذا ويجب على المدقق الإشراف على مساعديه من خلال التوجيهات المستمرة، و التفحصات الدورية لعمل المساعدين.
- ✓ **دراسة وتقييم مناخ المؤسسة:**يجب على المدقق الحصول على القدر الكافي من البيانات والمعلومات عن المؤسسة المدققة ومحيطها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم والبيانات المالية إن كان فيها خطأ أو غش،ولتحديد طبيعة ونوعية وأهمية إجراءات المراجعة الأخرى.
- ✓ **الأدلة:**[2]يجب على المدقق أن يقوم بجمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساس معقول لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص.و تحديد مدى كفاية الأدلة هو أمر متروك للحكم المهني للمدقق والأدلة لكي تكون مقنعة يجب أن تكون صحيحة وملائمة لهدف التحقق.

❖ **معايير التقرير:** هي مجموعة من التقارير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.

- ✓ **مدى توافق البيانات المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما:**حيث تعتبر معيارا يقاس عليه مدى صدق القوائم المالية وجودتها فيبين المدقق إذا ما تم إعداد البيانات وفقا للقوائم المالية وفقا لهذه المبادئ.

---

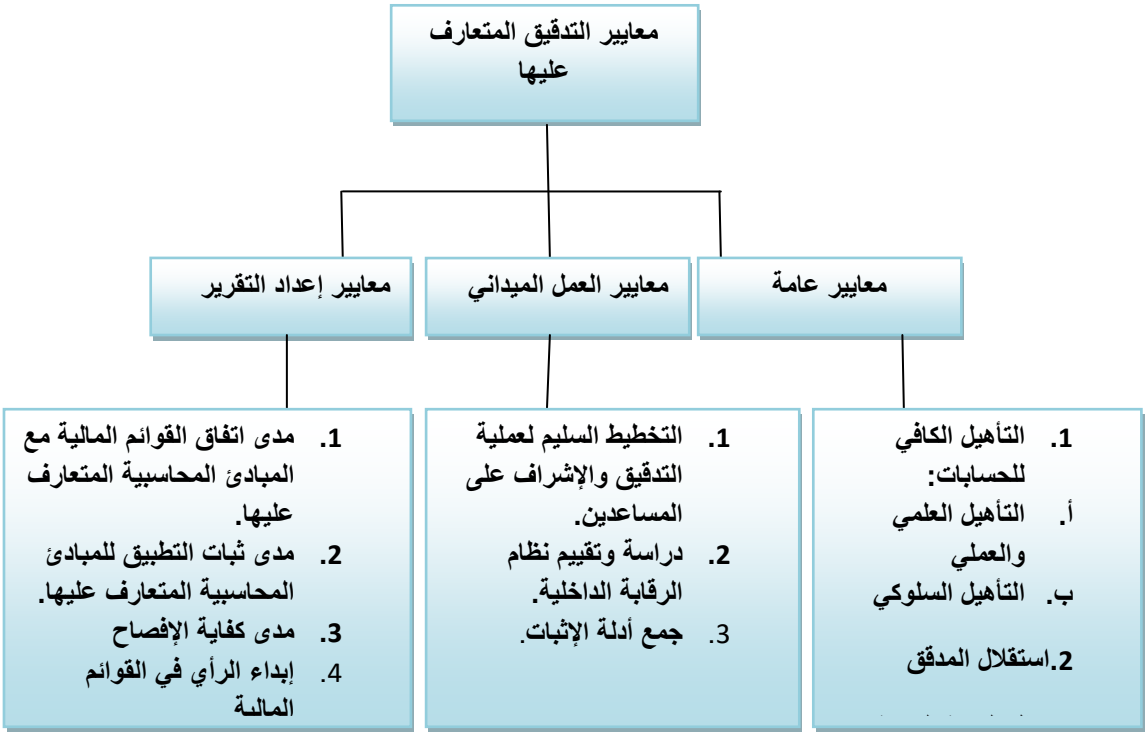
[1] لوجاني عزيز،**دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي** ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير ،تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2013/2012،ص120.

[2] صالحي محمد يزيد، **مرجع سابق**، ص33.

- ✓ **مدى ثبات تطبيق المبادئ المقبولة قبولا عاما:**في حالة ثبات تطبيقها يجب على المدقق تحديدها والإشارة لها في تقريره وسبب عدم الثبات في إتباعها فالهدف من الثبات هو تمكين المدقق ومستعملي البيانات المالية من إجراء المقارنة بين القوائم فترات مختلفة.
- ✓ **مدى كفاية الإفصاح الإعلامي:**إن الإفصاح في البيانات هو من اجل إعطاء درجة من الشفافية، وإظهار فعالية مقبولة
- ✓ **إبداء الرأي حول القوائم المالية:**بعد الإشارة لما سبق ذكره يقدم المدقق رأيه بكل موضوعية حول البيانات المالية المدققة مع ذكر كل النقاط التي تم تدقيقها، على أن يشار إلى عدم استطاعة المدقق إبداء رأيه في حالة تعذر عليه الأمر إن ارتباط اسم المدقق بالبيانات المالية يحتم عليه توضيحا لطبيعة عمله ودرجة مسؤوليته المتحملة في تقريره،إذ تتم صياغته ووضع المعايير الدولية بالاتفاق والتعاون بين المنظمات المذكورة وبمساهمة بعض مكاتب المدققين.
- ✓ أي أنه يجب أن يشتمل التقرير على:[1]أما التعبير عن رأيه في القوائم المالية بشكل إجمالي،أو توضيح عدم إمكانية التعبير عن القوائم المالية.

[1] ثناء على القباني، **المدخل إلى معاينة المراجعة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص35.

الشكل رقم(1-2):يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا



المصدر:يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد ولد محمد يورة،**التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة**،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان،2015/2014،ص58.

المطلب الرابع: عرض معايير التدقيق الدولية

في هذا المطلب سوف نقوم بعرض معايير التدقيق الدولية الموافقة لمعايير التدقيق الجزائرية و هي كالتالي:

❖ **معيار التدقيق الدولي رقم 210:شروط الارتباط بمهنة الارتباطات بمهمة التدقيق**

يجب على المدقق والعميل الاتفاق على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها، وهذا ما يطلق عليه بنود التعاقد أو التكليف، ويجب تثبيت هذه البنود المتفق عليها في كتاب التعاقد بالتدقيق أو بأي شكل من أشكال العقد، ومن المفيد ولمصلحة كل من المدقق وكذلك العميل يرسل الأول كتاب التعاقد إلى العميل قبل البدء بمهمة التدقيق لتجنب أي سوء فهم للمهمة.

يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المدقق بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية، فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي.[1]

تختلف المحتويات الأساسية لرسالة المهمة من عميل إلى آخر، إلا أنه عموما يتضمن ما يلي:

- ✓ الهدف من تدقيق القوائم المالية؛
- ✓ مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.
- ✓ نطاق التدقيق، والذي يشمل الإشارة إلى:
  - القوانين والأنظمة؛
  - البيانات المهنية الصادرة عن الجهات الرسمية والتي يتقيد المدقق بها.

شكل أي تقارير أو أية اتصالات عن نتائج مهمة التدقيق

- الحقيقة يشأن طبيعة الاختبارات والحدود الجوهرية للتدقيق وأنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، حيث يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها وحتى بعض الأخطاء المادية في القوائم تبقى غير مكتشفة؛
- حرية الوصول (الاطلاع) إلى السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشأن التدقيق، وقد أجاز المعيار للمدقق حرية إضافة أية بيانات أخرى يرى أهميتها على غرار:
  - الترتيبات المتعلقة بخطة التدقيق؛
  - ذكر أسس احتساب الأتعاب؛
  - ترتيبات مع المدقق السابق إن وجد في حالة التعيين لأول مرة وغيرها والتي قد يرغب المدقق في تضمينها كتاب التكليف.

في حالة إعادة التكليف بالتدقيق " على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الظروف تستدعي إعادة النظر ببنود التعاقد المعمول بها بموجب كتاب التعاقد، وقد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعاقد جديد لكل فترة تدقيق ما لم تتوافر عوامل معينة من بينها:

- ✓ أي مؤشر يدل على أن العميل أساء فهم هدف ونطاق التدقيق؛
- ✓ أي تعديل في البنود الخاصة بالتعاقد؛
- ✓ تغيرات مستجدة حدثت مؤخرا في الإدارة العليا، مجلس الإدارة أو المالكين؛

[1] محمد أمين مازون، **مرجع سابق** ،ص85.

- ✓ تغيرات هامة أو جذرية في طبيعة أو حجم أعمال المؤسسة؛
- ✓ متطلبات قانونية.[1]

❖ **معيار التدقيق الدولي رقم 505:المصادقات الخارجية**

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات بشأن استخدام المراجع للمصادقات الخارجية كوسيلة للحصول على أدلة المراجعة، إذ يبين المعيار الدولي للمراجعة 500 أن موثوقية أدلة المراجعة تتأثر بمصدرها وطبيعتها. وهو يبين بشكل عام أن أدلة الإثبات من المصادر الخارجية أكثر موثوقية من أدلة الإثبات المولدة وأن أدلة الإثبات المكتوبة أكثر موثوقية من أدلة الإثبات الشفوية.

و تبعا لذلك فإن المصادقة التي ستلمها المراجع مباشرة من أطراف أخرى ليس لها علاقة بالمؤسسة التي يتم مراجعتها. قد تساعد في تقليل مخاطر المراجعة للتأكيدات ذات العلاقة إلى مستوى منخفض مقبول، وعليه فالمصادقة الخارجية تتمثل في الحصول على أدلة مراجعة وتقييمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر على التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية، ولا يقتصر فقط استخدام المصادقات الخارجية فيما يتعلق بأرصدة الحسابات و أجزائها، فقد يطلب المراجع مصادقة خارجية في حالات أخرى مثل أحكام اتفاقيات أو عمليات المؤسسة مع أطراف أخرى أو المخزون لدى الغير.

❖ **معيار التدقيق الدولي رقم 560: الأحداث اللاحقة.**

يجب أن يقوم المراجع بفحص العمليات المالية للأحداث التي تقع بعد إعداد القوائم المالية لتحديد مدى حدوث أمور قد تؤثر على إعداد وعرض القوائم المالية للفترة الحالية.

فمصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في المعيار، يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع، وعلى المراجع مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة في القوائم المالية وفي تقرير المراجعة،وبالتالي يختص المعيار الدولي رقم 560 بمراجعة الأحداث اللاحقة مع التفرقة بين: [2]

- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وقبل صدور تقرير مراجع الحسابات؛

[1] محمد أمين مازون،**مرجع سابق**، ص ص85-86.

[2] سايح فايزة،**أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي** ،مرجع سابق، ص ص115-116.

- الأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير مراجع الحسابات ولكن قبل نشر القوائم المالية.

الحقائق المكتشفة بعد صدور أو نشر القوائم المالية

❖ **معيار التدقيق الدولي رقم 580:الإقرارات الخطية**

يجب على المراجع أن يحصل على إقرار من الإدارة بمسؤولياتها عن العرض السليم للقوائم المالية، وذلك بالحصول على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو إحدى صور القوائم المالية المعتمدة من الإدارة فالإدارة هي محور الحوكمة بالمؤسسات، فإذا ما استطاع المراجع الخارجي

الحصول على ذلك الإقرار فإنه يسهم في تعزيز الشفافية حول أمور وقضايا بالمؤسسة محل المراجعة.

وتعد إقرارات الإدارة اعتراف منها بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية. هذا ويمكن أن يقتصر الإقرارات التحرير المطلوبة من الإدارة على الأمور التي تعتبر بمفردها أو بمجموعها ذات أهمية نسبية للقوائم المالية.

ومن ناحية أخرى فقد تقوم الإدارة بعمل عدة إقرارات للمراجع أما من تلقاء نفسها أو بناءا على استفسارات معينة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إقرارات الإدارة لا تعد بديلا عن أدلة الإثبات الأخرى التي يتوقع المراجع بأنه يمكن توافرها بشكل معقول. إذ يجب على المراجع التركيز في الحصول على اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم القوائم المالية بشكل عادل ويتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية وكذلك على المراجع أن يحصل على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية القضايا والدعاوى وذلك في حالة عدم توقع وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة.

❖ . **معيار التدقيق الدولي رقم 300: التخطيط لمراجعة البيانات المالية:** [1]

حيث يمكن للمراجع أن يقرر مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتسيير أداء عملية المراجعة وإدارتها وعلى سبيل المثال تنسيق بعض إجراءات المراجعة المخطط لها مع عمل موظفي المنشأة. ورغم أنه كثيرا ما تحدث هذه المناقشات، إلا أن إستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة تبقى مسؤولية المراجع. و عندما يتم مناقشة مسائل ترد ضمن إستراتيجية المراجعة الشاملة أو خطة المراجعة، تكون العناية مطلوبة حتى لا يتم

[1] سايح فايزة،**أهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل الإصلاح المحاسبي**مرجع سابق، ص ص115-116.

التقليل من فاعلية المراجعة. فعلى سبيل المثال يمكن لمناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة المفصلة مع الإدارة أن تؤثر على فاعلية المراجعة بجعل إجراءات المراجعة أكثر قابلية للتنبؤ.

❖ .**معيار التدقيق الدولي رقم 500: أدلة المراجعة:**حدد هذا المتطلبات التي تشمل هذا المعيار كما يلي:

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة:على المراجع تصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف لغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

المعلومات التي تستخدم كأدلة مراجعة:

- عند تصميم وأداء إجراءات مراجعة على المراجع اعتبار ملائمة و موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة؛
- إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة قد أعدت باستخدام عمل خبير الإدارة، فإن على المراجع إلى المدى الضروري تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير الحصول على فهم لعمله، وتقييم ملائمة عمل الخبير كأدلة مراجعة للإثبات المناسب؛
- عند استخدام معلومات تنتجها المنشأة على المراجع تقييم ما إذا كانت المعلومات موثوقة بشكل كاف لأغراض المراجع، وذلك بالحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات، تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة ومفصلة لأغراض المراجع؛
- اختيار بنود للاختبار للحصول على أدلة مراجعة: حيث أنه عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل على المراجع أن يحدد وسائل اختيار البنود للاختبار التي تعتبر فعالة في تلبية غرض إجراءات المراجع؛
- عدم الاتساق في أدلة المراجعة أو الشكوك في موثوقيتها: والذي يرجع إلى كون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر واحد غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، أو كان لدى المراجع شكوك حول موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة؛
- وعلى المراجع أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات إلى إجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية لحل هذا الأمر ، وعليه اعتبار أثر هذا الأمر إن وجد على الجوانب الأخرى من المراجعة.[1]

❖ **معيار التدقيق الدولي رقم 510: عمليات المراجعة الأولية الأرصدة الافتتاحية**

[1] محمد أمين مازون ،**مرجع سابق**،ص ص90-91.

تتمثل الأرصدة الافتتاحية في الحسابات الموجودة في بداية الفترة، وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على أساس الأرصدة الختامية للفترة السابقة، وعند التكليف بمراجعة جديدة، فإن المراجع لم يسبق له أن حصل على أدلة إثبات تؤيد هذه الأرصدة الافتتاحية، لذلك فإن على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن معلومات خاطئة تؤثر بشكل جوهري على البيانات للفترة الحالية، وأن الأرصدة الافتتاحية لا تتضمن معلومات خاطئة تؤثر بشكل جوهري على البيانات للفترة الحالية، وأن الأرصدة الختامية للفترة السابقة قد تم تدويرها بشكل صحيح إلى الفترة الحالية ، وبأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل متماثل.

- وفي حالة قيام مراجع آخر بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فإن المراجع الحالي يستطيع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للأرصدة الافتتاحية، وذلك بفحص أوراق عمل المراجع السابق، وفي مثل هذه الحالات على المراجع أن يراعي أيضا كفاءة واستقلالية المراجع السابق.

❖ **معيار التدقيق الدولي رقم 700:تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية**

- **نطاق المعيار**:يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية .كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي تم إصداره نتيجة لعملية تدقيق البيانات.[1]

حدد متطلبات إبداء الرأي من خلال النقاط التالية:[2]

- ينبغي أن يكون المراجع رأيا حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة، وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- عند إبداء الرأي يجب أن يستنتج المراجع ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء الناجمة عن احتيال أم خطأ، وينبغي أن تؤخذ الأمور التالية بعين الاعتبار في ذلك الاستنتاج:
  - ✓ استنتاج المراجع حول ما إذا تم الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة؛
  - ✓ استنتاج المراجع حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هامة، سواء كانت منفردة أم مجمعة.
  - ينبغي تقييم ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقا لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ويجب أن يتضمن هذا التقييم اعتبار الجوانب النوعية للممارسات

[1] حسام الدين حسن، **مرجع سابق**، ص 2.

[2] محمد أمين مازون،**مرجع سابق**، ص95.

المحاسبية التي تطبقها المنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام التي تصدرها الإدارة؛

- و ينبغي أن يقيم المراجع في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، من خلال العناصر التالية:

✓ كون البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة

✓ كون السياسات المحاسبية المطبقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعتمد [1]

العناصر الأساسية في تقرير المراجع:

- عنوان التقرير؛
- الجهة التي يوجه اليها التقرير؛
- الفقرة التمهيدية أو الافتتاحية؛
- فقرة النطاق شرح لطبيعة عملية المراجعة؛
- فقرة الرأي وتحتوي على إبداء الرأي بخصوص القوائم المالية؛
- تاريخ التقرير؛
- عنوان المراجع؛
- توقيع المراجع.

ومن المرغوب فيه تحديد إطار موحد لشكل ومحتوى تقرير المراجع لأن ذلك سيساعد في تعزيز فهم والتعرف على الظروف غير العادية عند حدوثها.[2]

❖ **المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 :الإجراءات التحليلية**

تطرق المعيار إلى انتفاع المراجع من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية. كما يتناول مسؤولية المراجع في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية المراجعة التي تساعد في تكوين استنتاج كلي حول القوائم المالية. ويتناول المعيار الدولي.

ويطلق على مراجعة الحسابات باستخدام التحليل المالي باسم المراجعة التحليلية كإحدى وسائل المراجعة التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة مقارنة بفترات سابقة أو مؤسسات في نفس

[1] حسام الدين حسن، **مرجع سابق**، ص95.

[2] بن صديق محمد، **مرجع سابق**، ص74.

المجال، ويعتمد المراجع في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناءا على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية ببعضها البعض.

❖ **.المعيار الدولي للتدقيق 570:استمرارية الاستغلال.**

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير و توفير إرشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيقه للبيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية.

عند تخطيط وانجاز إجراءات التدقيق، وعند تقييم نتائجها، على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمنشأة مستقبلا.

- يساعد تقرير المدقق في إضفاء الثقة على البيانات المالية ومع ذلك فإن تقرير المدقق لا يعتبر ضمانة للاستمرارية المنشاة مستقبلاح؛
- عند إعداد البيانات المالية يجب مراعاة تحقق فرض الاستمرارية أي أن المنشأة بإمكانها العمل لمدة تزيد عن سنة مالية واحدة وفي حالة عدم تحقق هذا الشرط مبالغ الموجودات والمطلوبات وتصنيفها في القوائم المالية قد يحتاج إلى تعديل؛

وكما حدد المعيار بعض المؤشرات التي تدل على عدم توفر فرض لاستمرارية بحيث تضمنه في ثلاث مؤشرات والتي هي كالتالي: مؤشرات مالية،تشغيلية بالإضافة إلى مؤشرات أخرى.

❖ **المؤشرات المالية:**

- الموقف المالي يتمثل بصافي المطلوبات أو بصافي المطلوبات المتداولة؛
- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها أو تسديدها، أو الاعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل؛
- خسائر تشغيلية ضخمة؛
- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفه؛
- عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها؛
- الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض؛
- تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم؛
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

❖ **المؤشرات التشغيلية:**

- فقدان إداريين قياديين بدون استبدالهم؛
- فقدان سوق رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي؛
- مشاكل عمالية او نقص في تجهيزات مهمة.

❖ **مؤشرات أخرى:**

- عدم تطبيق متطلبات رأس المال أو متطلبات قانونية أخرى؛
- دعاوى قضائية معلقة ضد المنشأة والتي في حالة نجاحها، قد تنتج عنها أحكام تعويضات لا يمكن الوفاء بها؛
- تغييرات في التشريع أو السياسة الحكومية.[1]

و في الفقرة الموالية من هذا المعيار تحدث عن أدلة الإثبات حيث تعتبر دليل لقطع الشك حول تحقق فرض الاستمرارية،حيث أن عليه جمع الأدلة الكافية وذلك لاتخاذ إجراءات إضافية و/أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها سابقا ومن هذا المنطلق تم تحديد الإجراءات المناسبة لهذا الصدد كالتالي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية والتوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة؛
- مراجعة الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتواصل كمؤسسة مستمرة
- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة؛
- مراجعة شروط السندات واتفاقيات القروض وتحديد فيما إذا كان هنالك أي إخلال في تطبيقها؛
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان المهمة والتي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل؛
- الاستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوي القضائية والمطالبات؛
- التأكد من وجود ترتيبات قانونية وملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة، وتقدير القدرة المالية لهذه الأطراف بتوفير أموال إضافية؛
- مراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الذمم المدينة غير المنفذة.

[1] www.doarar.aliraq.net ISA570 P196;167 vue le 17/02/2018.

كما تم الإشارة في هذا المعيار إلى ضرورة التأكد من صحة المعلومات التي تم إعدادها من قبل المنشأة و موثوقيتها وذلك عند قيامه بتحليل التدفق النقدي والربحية

و زيادة على ذلك عليه مقارنة ما تم تحقيقه بالفترات السابقة والفترة الحالية بين ما كان متوقع و ما تم تحقيقه فعلا.

دعا المعيار أيضا إلى مناقشة المدقق الإدارة حول خططها المستقبلية،وعليه أيضا الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن هذه الخطط عملية ومن المرجح تطبيقها وأن نتائج هذه الخطط سوف تؤدي إلى تحسين الوضع. ويقوم المدقق عادة بالسعي للحصول على إقرارات خطية من الإدارة بخصوص هذه الخطط.

❖ **معيار التدقيق الدولي 610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي:**[1]

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات للمدققين الخارجيين لمراعاة عمل التدقيق الداخلي. حيث لا يتعامل هذا المعيار مع حالات قيام الموظفين من التدقيق الداخلي بمساعدة مدقق خارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق الخارجية. حيث تطبق الإجراءات المذكورة في هذا المعيار فقط على فعاليات التدقيق الملائمة لتدقيق البيانات المالية.

نطاق وأهداف التدقيق الداخلي:

- ✓ مراجعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي. إن وضع نظام محاسبي ونظام ضبط داخلي ملائمين، واللذان يتطلبان اهتماما متواصلا، وهو من مسؤوليات الإدارة. وعادة ما يكلف التدقيق الداخلي بمسؤوليات خاصة من قبل الإدارة لغرض إعادة النظر بهذين النظامين ومراقبة تطبيقاتها وتقديم المقترحات اللازمة لتطورها؛
- ✓ اختبار المعلومات المالية والتشغيلية،وهذا قد يتضمن مراجعة بالوسائل المستعملة لتشخيص وقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات،والاستفسار الخاص ببنود منفردة،بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات؛
- ✓ مراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة.[2]

[1] www.doarar.aliraq.net ISA610 P213 vu le 17/02/2018.

- ✓ مراجعة الالتزام بالقوانين و الأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى، وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى.

تم تحديد العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي في الفقرة الموالية من المعيار حيث:

تم الفصل في أن الهدف الخاص بالتدقيق الداخلي يتم تحديده من قبل الإدارة، وأما بالنسبة للمدقق الخارجي فاهتمامه الرئيسي للمدقق الخارجي فهو عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتحلى التدقيق الداخلي على درجة من الاستقلالية إلا أنها لا تتجلى إلى استقلالية المدقق الخارجي، بحيث يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية منفردا في إبداء رأيه بعملية التدقيق ولا تقلل من استفادة من تدقيق الداخلي،وتعتبر كافة الآراء المتعلقة بالبيانات المالية هي تلك الصادرة عن المدقق الخارجي.

أوجب المعيار على المدقق الخارجي في حالة ما إذا كان ينوي الاستفادة من التدقيق الداخلي فعليه تقييم أو اختبار العمل للتأكد من كفايته لأغراض المدقق الداخلي.

❖ **معيار التدقيق الدولي رقم 620:الاستفادة من عمل الخبير:**

الغرض من المعيار هو توفير إرشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل إثبات[1]

كما عرف المعيار الخبير على أنه شخص أو مكتب يمتلك مهارة خاصة في مجال معين ومعرفة وخبرة في مجال معين غير مجال المحاسبة والتدقيق.

وحدد المعيار ما قد يكون عليه الخبير:

- ✓ مكلف من قبل المنشأة؛
- ✓ مكلف من قبل المدقق؛
- ✓ موظفا لدى المنشأة؛
- ✓ موظفا لدى المدقق.

حدد المعيار الحاجات التي يمكن الاستفادة من الخبير من خلالها والتي من بينها:

- ✓ تقييمات لأنواع معينة من الأصول العينية؛

[1] www.doarar.aliraq.net ISA620 P219 vu le 17/02/2018.

- ✓ تحديد كميات أو حالة بعض الأصول مثل المعادن المخزنة على شكل أكوام؛
- ✓ تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة مثل التقييم الاكتواري في التامين؛
- ✓ قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه؛
- ✓ تقديم الآراء حول القوانين والتنظيمات.

وعند استعانة المدقق من عمل الخبير عليه تقدير مدى كفاءة ومهارته في العمل وكما ذكر المعيار إلى الحاجة التي يتوجب فيها لجوء المدقق إلى الاستفادة من عمل الخبير والتي حددها كالتالي:[1]

- ✓ تقييمات لبعض أنواع الأصول كالأراضي والمباني والمصانع والآلات والأعمال الفنية والأحجار الكريمة؛
- ✓ تحديد كميات أو حالة بعض الأصول مثلا المعادن المخزنة على شكل أكوام المعادن الدفينة والاحتياطات النفطية العمر الإنتاجي المتبقي للمصانع والآلات؛
- ✓ تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة مثل التقييم الاكتواري في التأمين؛
- ✓ قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز والقوانين و الأنظمة.

و حدد المعيار ما يجب على المدقق مراعاته عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير:

الأهمية النسبية للبند موضع التدقيق بالنسبة للبيانات المالية

مخاطر وجود معلومات خاطئة استنادا إلى طبيعة وتعقيد الأمر موضع التدقيق

كمية ونوعية أدلة الإثبات الأخرى المتوفرة

وكما على المدقق القيام بتقدير موضوعية الخبير وحدد الحالات التي يكون فيها ضعف في موضوعية الخبير سوف تزداد وهي في حالة كونه موظفا لدى المنشأة أو تابعا لها. و عليه أيضا الحصول على أدلة الإثبات الكافية التي توضح نطاق عمله ويتم ذلك من خلال مراجعة بنود عمله.

بالنسبة للإشارة إلى الخبير في التقرير الغير معدل فيجب على المدقق عدم الإشارة غلى عمل الخبير ففي الإشارة إلى الخبير في تقرير هكذا يمكن أن يساء فهمها باعتبارها تحفظا في رأي المدقق أو فصلا في المسؤولية غلا أن كلاهما غير مقصود.أما إذا قرر المدقق إصدار تقرير معدل استنادا إلى نتائج عمل الخبير فإنه من الملائم شرح ذلك العمل في هذه الحالات على المدقق أن يحصل على موافقة الخبير بالسماح له بالإشارة إليه.

[1] www.doarar.aliraq.net ISA 620 P220;221 vu le 17/02/2018.

وفي حالة عدم الحصول على الموافقة واعتقاد المدقق بأن الإشارة للخبير ضرورية، فقد يحتاج المدقق إلى طلب استشارة قانونية.

المبحث الثالث: ماهية المعايير الجزائرية للتدقيق

نظرا للعديد من الانتقادات الموجهة للمعايير الدولية للتدقيق وعدم توافقها لبيئة بعض الدول واستحالة تطبيقها وهذا بالرغم لما توفره من شفافية وتوافق دولي فيما يخص أعمال التدقيق، إلا أن هذه المعايير لم تلقى ترحيبا لبعض الدول وأنظمتها، بالتالي بات من الضروري وضع معايير محلية بحيث تتوافق والبيئة الخاصة بها و الجزائر واحدة من بين هذه الدول بحيث تسعى للإصلاح في الجانب المحاسبي وجانب التدقيق على الأخص. فتولى المجلس الوطني للمحاسبة بدوره القيام بهذه الإصلاحات التي حددت معالم التنظيم المهني للمحاسبة في الجزائر حيث سنقوم بالتعريج إلى أهم ما جاء في هذا الخصوص وذلك في المبحث الموالي الذي يعنى بمعايير التدقيق الجزائرية بالدرجة الأولى مع التعريف بالإطار المنظم للمجلس الوطني للمحاسبة وذلك بصفة عامة.

المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة نشأته، مفهومه ،تشكيله.[1]

- **المجلس الوطني للمحاسبة:** أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة تطبيقا للمادة 4 من القانون 10-01 ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل وتحدد تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم، ويضم هذا المجلس حسب المادة 05 من نفس القانون خمسة لجان متساوية الأعضاء وهي:
  - ✓ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
  - ✓ لجنة الاعتماد؛
  - ✓ لجنة التكوين؛
  - ✓ لجنة الانضباط والتحكيم؛
  - ✓ لجنة مراقبة النوعية.

تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة في الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية ،قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف1، 2012/2011 ،ص155.

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
- رئيس المفتشية العامة للمالية؛
- المدير العام للضرائب؛
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛[1]
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

ونشير إلى أن ممثلي الوزراء يجب أن تتوفر فيهم على على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

المطلب الثاني:مهام المجلس الوطني للمحاسبة

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد:**

✓ استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛

[1] شريقي عمر،**مرجع سابق**،ص156.

- ✓ تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- ✓ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- ✓ استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- ✓ تنظيم ومراقبة النوعية، وبرمجتها؛
- ✓ استقبال ودراسة مشاريع قوانين وأخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي:**

- ✓ جمع و استغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛[1]
- ✓ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في تطوير واستعمال الأدوات والممارسات المحاسبية؛
- ✓ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
- ✓ دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- ✓ متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛
- ✓ تنظيم كل التظاهرات و الملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

❖ **مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية:**

- ✓ المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- ✓ المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى المهنيين؛
- ✓ متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- ✓ متابعة وضمان تحيين العناية المهنية ؛
- ✓ إجراء دراسات في المحاسبة و الميادين المرتبطة بها أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- ✓ مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- ✓ تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- ✓ القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديد التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

[1] شريقي عمر،**مرجع سابق**،ص157.

المطلب الثالث: مدخل للمعايير الجزائرية للتدقيق

يتم إصدار معايير التدقيق الجزائرية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، وتعتبر هته المعايير مشتقة من المعايير الدولية للتدقيق، حيث صدرت مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق والتي سوف نوضحها كالتالي:

الجدول رقم(1-6):تبويب المعايير الجزائرية للتدقيق وفقا لتواريخ إصدارها.

التاريخ	المعيـــــــــــــــــار
2016	1. المعيار الجزائري للتدقيق210اتفاق حول أحكام التدقيق 2. المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية 3. المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة 4. المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية
2016	5. المعيار الجزائري للتدقيق 300 تخطيط الكشوف المالية 6. المعيار الجزائري للتدقيق 500العناصر المقنعة 7. المعيار الجزائري للتدقيق 510مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية 8 .المعيار الجزائري للتدقيق 700تأسيس الرأي وتقرير التدقيق حول الكشوف المالية
2017	9. المعيار الجزائري للتدقيق 520الاجراءات التحليلية 10 . المعيار الجزائري للتدقيق 570استمرارية الاستغلال 11. المعيار الجزائري للتدقيق 610استخدام أعمال المدققين الداخليين 12. المعيار الجزائري للتدقيق 620استخدام أعمال الخبير من طرف المدقق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على إصدارات معايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن وزارة المالية .

وفقا لما تم التوصل إليه في بعض الدراسات أن المعايير الدولية لمراجعة الحسابات لا تطبق على الإطلاق في الجزائر، حيث كانت هناك نية للحصول على معايير التدقيق أكثر ملائمة للبيئة الجزائرية وبالفعل تم استحداث معايير التدقيق الجزائرية و هذه المعايير صدرت بقرار من وزير المالية منبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة.[1]

صدرت معايير التدقيق الجزائرية وفقا لمجموعة من القرارات و التي نوضحها كالتالي:

[1]Zaafrane Mansouria ,**L Efficacité Du Commissariat Aux Comptes En Vertu De L Application Des NORME ISA (Internationale Standards On Auditing) Cas Des Commissaires Aux Comptes Algériens.** Université De Mostaganem2017; P. 113 .

❖ بمقتضى القرار رقم 02المؤرخ في 04فيفري المعد من طرف وزير المالية، والمتضمن معايير التدقيق الجزائرية(NAA) أصدر المعايير الأولى والتي تتمثل في أربع المعايير الآتية:[1]

- NAA210اتفاق حول أحكام التدقيق؛
- NAA505 التأكيدات الخارجية؛
- NAA560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
- NAA580 التصريحات الكتابية.

المجلس الوطني للمحاسبةCNC يقرر في المقام الأول تطوير المعايير التي تحدد العلاقة بين المدقق والمؤسسة محل المراجعة، حيث تناول معيار التدقيق الجزائري رقم 210 إلتزام المدقق بالاتفاق مع الإدارة، وعند الاقتضاء مع المسئولين على حوكمت الشركات، مشاركة التدقيق،. معيار التدقيق الجزائري رقم 505 يشير إلى استخدام المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي للحصول على أدلة الإثبات، أما معيار التدقيق الجزائري رقم 580 هو التزام المراجع بالحصول على تقرير ، 560 معيار التدقيق الجزائري حيث حدد التزام المدقق بالنظر في الأحداث اللاحقة التي تلي إغلاق الميزانية السنة المالية كجزء من التدقيق المالي. [2]

حيث في البداية عند وضع المعايير الأربع الأولى قرر المجلس الوطني للمحاسبة تنظيم دورة تدريبية للمحاسبين الوطنيين الجزائريين والخبراء. والتي كانت مقررة في04 أفريل 2016.

❖ وبقرار وزير المالية رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر 2016والمتضمن معايير التدقيق الجزائرية NAA قرر وضع المعايير الأربع التالية:

- NAA300 تخطيط الكشوف المالية؛
- NAA500 العناصر المقنعة؛
- NAA510 مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية؛
- NAA700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

❖ و بقرار من وزير المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن معايير التدقيق الجزائرية الأربع التالية والتي أضافها بعد 8 معايير التي قد صدرت من قبل:

- NAA 520 الإجراءات التحليلية؛
- NAA570 استمرارية الاستغلال؛

[1] Djamel Khouatra .Mohamed El Habib Merhoum .**Elaboration Dun Révérenciel D Audit Financier En Algérie Par Mimétisme Intérêt Du Cadre Théorique Du La Tetranoramalisation**. Université Mestghanem.2017. P P 08-09.

- NAA610 استخدام أعمال المدققين الداخليين؛
- NAA620 استخدام الأعمال الخبير من طرف المدقق.

قبل التطرق إلى عرض محتوى معايير التدقيق الجزائرية فمن الملاحظ هو أن معايير التدقيق الجزائرية تحمل نفس الأرقام ونفس تسمية معيار التدقيق الدولي، فهي مشتقة من معايير التدقيق الدولية.

المطلب الرابع:عرض المعايير الجزائرية للتدقيق وتقييمها.

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بعرض مجمل المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتمثل في 12 معيار جزائري للتدقيق حيث تضمنتها مجموعة من المقررات التي صدرت من قبل وزير المالية وتتمثل في ثلاث مقررات منها 2تم صدورهما في سنة 2016 والأخير صادر في سنة 2017، حيث تضمن كل مقرر من هذه المقررات أربعة معايير(4) تعالج كل منها معيار مختلف، ومن خلال المطلب الموالي سوف نعرض محتوى كل معيار من معايير التدقيق الجزائرية مع تحديد أوجه التوافق بينها وبين الدولية.

أولا: عرض المعايير الأربعة الأولى الصادرة في مقرر رقم 002المؤرخ في فيفري 2016:

1. عرض المعيار الجزائري للتدقيق رقم:210 اتفاق حول أحكام التدقيق:

- **مجال تطبيق المعيار**:يعالج معيار التدقيق الجزائري واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على حكم المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.[1]

ويخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع متطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

- **الأهداف:** يعتبر هدف المدقق قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها:

✓ ضمان الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **المعيار الجزائري للتدقيق 210: اتفاق حول أحكام التدقيق**، ص 1.

- ✓ بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق؛
- ✓ يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة مهمة .و يجب أن يدون في ملفه كل اختلاف محتمل.

- **الشروط المسبقة للمدقق:**

- ✓ توفر المرجع المحاسبين، واعتراف الإدارة وتحملها المسؤوليات فيما يخص إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- ✓ ضرورة وضع نظام رقابة داخلية فعال؛
- ✓ عدم وضع أي قيود على عملية الفحص من طرف الإدارة.

في حالة عدم قدرة المدقق على إبداء رأيه، وعدم اكتمال شروط السابقة فإنه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الكيان وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة ما لم يمنع القانون ذلك.

- **محتوى رسالة المهمة:**

الأحكام الأساسية:[1]

- ✓ الهدف والنطاق والمرجع المحاسبي المطبق،ومسؤوليات المدقق والإدارة؛
- ✓ قاعدة حساب التعويضات وطريقة الدفع؛
- ✓ مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- ✓ حدود التدقيق، حساب مخاطر الرقابة الداخلية والأخطار عدم التحديد؛
- ✓ تحديد شكل ومضمون المقرر استعماله في كل تقرير المقدم من طرف المدقق؛
- ✓ توفير التصريحات الكتابية والتأكيدات من قبل الإدارة وذلك لإثبات عناصر الكشوف المالية؛
- ✓ وجوب تقديم الكشوف المالية للمدقق في الوقت المناسب حتى يتسنى له إتمام عملية التدقيق وفق الرزنامة المقررة؛
- ✓ يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأحداث التي يمكن أن تؤثر على الكشوف المالية والتي تكون بين الفترة الممتدة من تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ المصادقة على هاته الكشوف.

وفي هذه الحالات يجب أن تحتوي رسالة المهمة على النقاط التالية:

[1] El Besseghi Mourad . **La Norme Algérienne D Audit210.Accord Sur Les Termes D Audit .**Bejaia.2016. P 09.

- **الأحكام المتعلقة بإشراك كل من:**
- مدققين آخرين، خبراء، مدققين داخليين، مستخدمي الكيان؛
- الأحكام التي يجب اتخاذها مع المدقق السابق وعند الاقتضاء في حالة التدقيق الأولي.
- **التدقيقات المتكررة:**

هنا يمكن أن يذكر المدقق الكيان بمحتوى رسالة المهمة في الحالات التالية:

✓ سوء تقدير الإدارة لنطاق تدخلات المدقق، أو في حالة مواجهته لمشاكل أثناء مهمته، وفي حالة ما إذا حدث هناك تغييرات في الإدارة المسيرة أو القائمين على الكيان، ويمكن أيضا في حالة تطور طبيعة وأهمية نشاطات الكيان.

بالنسبة لهذه العناصر التي تمت عملية مراجعتها فإنها تدرج ضمن رسالة مهمة جديدة تعوض الرسالة السابقة أو ضمن رسالة مهمة تكميلية.

تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية:

✓ وجوب عدم قبول المدقق تعديل أحكام مهمة التدقيق إلا بتوفر سبب معقول لذلك؛
✓ أما في حالة ما طلب منه التعديل قبل انتهاء مهمة التدقيق إلى مهمة تقود إلى مستوى تأمين أقل، فإنه عليه تحديد السبب مع تقدير الآثار القانونية والتنظيمية المحتملة؛
✓ في حالة التعديل يجب على المدقق والإدارة تضمين التعديل في رسالة المهمة أو في شكل أخر يتناسب مع الاتفاق الكتابي.

أوجه التوافق والاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق والمعيار الدولي رقم210 اتفاق حول أحكام التدقيق:

هناك توافق كبير في ما يخص النطاق والغرض من المعيار، المعيار الدولي للتدقيق كان أشمل حول الموضوع حيث انه تطرق إلى مختلف الحالات الخاصة بشروط التكليف حتى في جانب الشركات ذات الفروع وحالاتها حيث وضح معالم رسالة التكليف حتى في هذا الجانب الذي أهمله المعيار الجزائري للتدقيق. أما فيما يخص التدقيقات المتكررة وخاصة في حالة التذكير بمحتوى الرسالة فإن المعيار الدولي لم يذكر في محتواه التغيير في حالة ما إذا تعرض المدقق لمشاكل في أثناء تأدية مهامه والذي أشار إليها المعيار الجزائري بدوره.

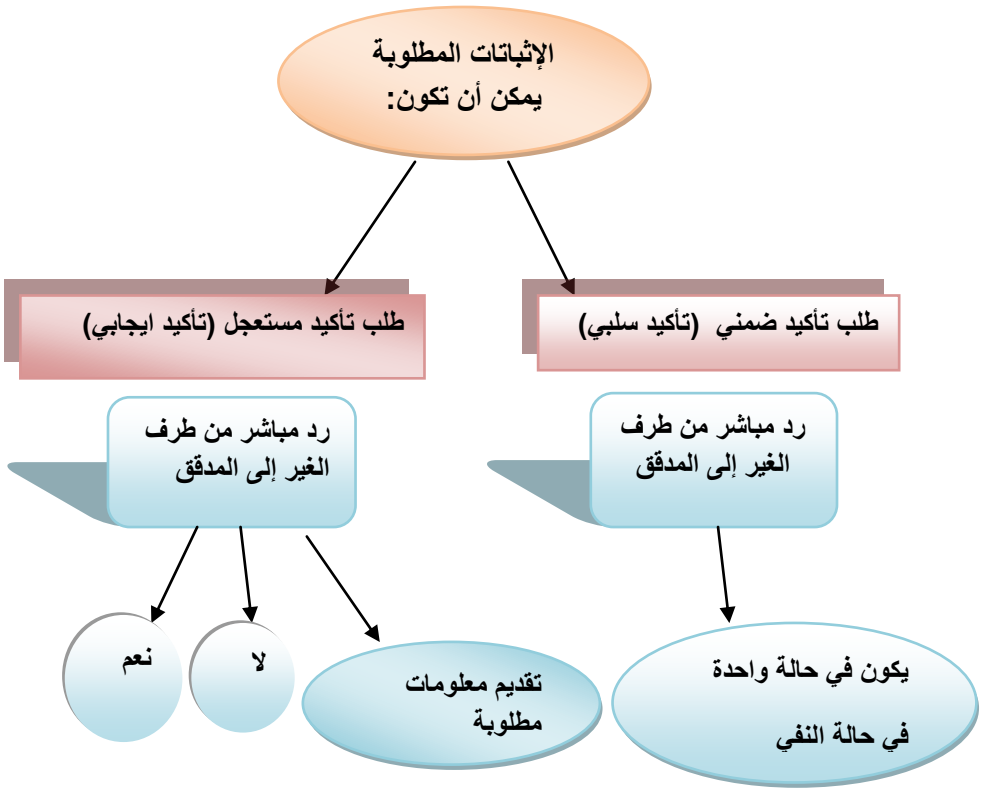
2. **عرض المعيار الجزائري للتدقيق:رقم 505التأكيدات الخارجية:**

- **مجال تطبيق المعيار:**[1]

يتضمن معيار التدقيق الجزائري 505 عمليات معالجة استعمال التأكيدات الخارجية وذلك بهدف الحصول على أدلة إثبات.

- **هدف المعيار:**هدف المدقق هو التصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

الشكل رقم(1-3):الإثباتات المطلوبة



Source: M.benhamouda yahia -**NAA 505 confirmation externes**-5 emes assises du commissariat aux comptes..Bejaia les8et9mai2016. P6.

و كما أوجب المعيار الجزائري للتدقيق على المدقق الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد من خلال:

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتضمن معايير التدقيق الجزائرية، **المعيار الجزائري للتدقيق 505:التأكيدات الخارجية**، ص3.

- ✓ تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب كذلك رصيد الحسابات مكوناتها أجال الاتفاقيات العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة من طرف آخر؛
- ✓ اختيار الغير المؤهلين للتأكيد؛[1]
- ✓ تصور طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون موجهة للجهة المعنية والتي توجب على توجيه هاته الردود إلى المدقق مباشرة. ومباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد:

- **الإثباتات المؤشرة:**أخطار الغش، شكل وتقديم الطلب،وسيلة التواصل،تشجيع الغير من طرف الإدارة على الرد على المدقق. وقدرة الغير على الرد.

في حالة ما قامت الإدارة بعدم السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد فعليه تحري أسباب الرفض ومحاولة الحصول على أدلة مقنعة، وتقييم اثر هذا الرفض على تقييمه للأخطار والانحرافات المعتبرة بما فيها الغش على رزنامة امتداد إجراءات التدقيق.

وفي حال عدم التمكن من الحصول على أسباب الرفض وان كان هذا الرفض غير معقول يجب عليه إعلام القائمين على المؤسسة.

ثم وفي الفقرة الموالية حدد المعيار كيفية التأكد من مصداقية الردود وذلك بحسب نوعية الرد سوءا كان من طرف الشخص إما شفهي أو كتابي أو كان الرد عن طريق رسالة الكترونية إذا أوجب المعيار وضع بعض الاحتياطات التي يتخذها المدقق لتفادي الوقوع في خطر الغش وزيادة مصداقية الردود. وهناك أيضا حالات ما يكون فيها عدم تلقي الردود نهائيا أو تلقي رد جزئي من طرف الغير حيث حدد المعيار الإجراءات البديلة الخاصة لهذا الظرف.

و وضح المعيار أيضا الفوارق والتي عرفها بأنها اختلاف بين ما هو مقدم في الردود والمعلومات المحتواة في الوثائق المحاسبية للكيان.و الفوارق التي تشير إلى وجود انحرافات في الكشوف المالية وفي حالة عدم الكشف عن الانحرافات فمن الممكن أن يكون هناك حالة غش.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتضمن معايير التدقيق الجزائرية، **المعيار الجزائري للتدقيق 505:التأكيدات الخارجية**، ص ص3-4.

وكما حدد المعيار الحالات التي يتم فيها الاستعانة بالتأكيدات الضمنية حيث أنها تعتبر إثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة والتي تم ذكرها في الشكل السابق.

و في الأخير ضمن هذا المعيار تم التطرق إلى وجوب تحديد ما إذا كان التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة وذات دلالة ومصداقية أو إلزامية الحصول.

أوجه التوافق والاختلاف بين المعيار الجزائري والمعيار الدولي للتدقيق رقم: 505 التأكيدات الخارجية:[1]

يتشابه المعيارين من حيث الأهداف حيث يهدف كل منهما إلى تصور ووضع حيز التنفيذ الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات مصداقية،وهي أدلة تحقيق يتم الحصول عليها كرد خطي مباشر من طرف ثالث على المدقق بصورة ورقية أو بآي صورة أخرى ويختلف المعيارين من حيث نتائج الإجراءات ،كما يتميز المعيار الدولي باستثناءات تمثلت في انه يجب على المدقق التحقق من الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تعتبر مؤشرا على البيانات الخاطئة.

3. عرض المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 :الأحداث التي تقع بعد إقفال الميزانية :[2]

❖ **نطاق المعيار**: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

تطرق هذا المعيار إلى تحديد المجال الزمني بخصوص الأحداث اللاحقة والتي تؤثر في الكشوف المالية:حيث عرفها المعيار على أنها :

- **الأحداث اللاحقة:**هي تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره.
- **تاريخ تقرير المدقق:** هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية.
- **تاريخ المصادقة على الكشوف المالية:**هو تاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة،المقرر رقم002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. **المعيار جزائري للتدقيق 560: الأحداث التي تقع بعد إقفال الميزانية**، ص3.

[2].M.BOUBIR DJLLOUL-**NAA560Evénements postérieurs à la date de cloture**-BEJAIA 2016 .P3.4.

- **تاريخ إصدار الكشوف المالية:**هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة وكذا تقرير المدقق،إن وجد لأطراف خارجية.

كما أضاف المعيار بعض التوضيحات الخاصة بالأحداث اللاحقة التي مكن أن تؤثر على الكشوف المالية الواقعة وأعطى الحالات التي يمكن أن تتجسد فيها. كما أوجب المعيار على المدقق مطالبة الإدارة أو الأشخاص القائمين على المؤسسة بمنحه رسالة توضح أن كل هاته الأحداث اللاحقة قد تمت معالجتها. و حدد أيضا الحالات التي يمكن أن يقع فيها المدقق في حالة كانت بعد إعداده لتقريره وكيف يتم التعامل معها.

أوجه التوافق وأوجه الاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق ومعيار التدقيق الدولي560 الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الميزانية: يتشابه المعياران الجزائري والدولي **من** ناحية النطاق والمجال وهنالك توافق في التعريفات والمصطلحات والأهداف، وكما يتناولان نفس الإجراءات التي يتم يتخذها المدقق في ما يخص الأحداث اللاحقة، بعد تاريخ التقرير إلى غاية المصادقة على الكشوف المالية، أما فيما يخص أوجه الاختلاف فان المعيار الجزائري لا يلزم المدقق بالقيام بأي إجراءات حول تدقيق الكشوف المالية بعد إشهارها، أما بالنسبة للمعيار الدولي فإنه وحتى وإن أعد التقرير وعلم بأحداث لاحقة بعد تاريخ التقرير فإنه يستطيع القيام بتعديله.

4. عرض المعيار الجزائري للتدقيق:580التصريحات الكتابية:[1]

مجال التطبيق: يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من قبل الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

حيث أعطى المعيار تعريفا للتصريحات الكتابية: وهي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

وهدف المدقق من خلال هذا المعيار هو الحصول على تصريحات كتابية وتعزيز العناصر الأخرى عن طريقها في حال تطلب ذلك، وأيضا أن يقوم بالرد على هذه التصريحات بشكل ملائم.

و أشار المعيار إلى ضرورة طلبها من المسيرين الذين هم على دراية بالمسائل المعنية.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم002 المؤرخ في 04فيفري2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **المعيار الجزائري للتدقيق580: التصريحات الكتابية**، ص1.

وكما ألزم المعيار المدقق مطالبة الإدارة بالتصريحات الكتابية وذلك توضيحا لمسؤولياتها طبقا للمعايير المحاسبية المعمول بها فيما يخص الكشوف المالية أي أنها:شاملة، كاملة مفصلة ومطابقة للمعايير وفقا لشروط رسالة المهمة المتفق عليها.ويمكن للمدقق المطالبة بتصريحات كتابية أخرى مثال على ذلك الحالات التالية:

- الإعلام بكل النقائص المتعلقة بالمراجعة الداخلية، التي علمت بها الإدارة والتي يمكن أن يكون لها أثر معتبر على المعلومة المالية؛
- غياب رأي أو موقف هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي من شأنها التأثير بشكل كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها؛
- حالة الدعاوى والنزاعات المعلومة أو المحتملة والتي من شأنها التأثير بشكل معتبر على الكشوف المالية؛
- الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

وحدد المعيار تاريخ ومدة التصريحات الكتابية حول الكشوف المالية:

- ✓ تكون التصريحات الكتابية قريبة من تاريخ التقرير وليس بعده؛
- ✓ ويجب أن يشير التصريحات الكتابية إلى كل الكشوف المالية و كل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق.[1]

وكما تطرق المعيار غلى شكل التصريحات الكتابية وهي تكون في شكل رسالة تأكيد موجهة إلى المدقق وفي حالة التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية، فإنه يجب تحديد مقدر تأثير هذا التشكيك على تقريره، وأما في حالة التأكد من عدم موثوقيتها فإنه عليه تحديد الأثر المحتمل على رأيه الوارد في تقريره.

في حال عدم تقديم الإدارة للتصريحات فعلى المدقق ما يلي:

- ✓ مناقشة الإدارة حول هذه المسألة؛
- ✓ إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على مصداقية التصريحات كتابية كانت أو شفهية أو على العناصر المقنعة على العموم؛
- ✓ اتخاذ التدابير المناسبة، بما في ذلك تلك المتعلقة بتحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق.

أوجه التوافق والاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق ومعيار التدقيق الدولي 580: التصريحات الكتابية:

[1] المعيار الجزائري للتدقيق 580: التصريحات الكتابية، **مرجع سابق**، ص ص2 -3.

يعتبر المعيار الجزائري أشمل بخصوص هذا المعيار حيث حاول توضيح مختلف الحالات التي يمكن أن يتعرض لها المدقق بخصوص التصريحات الكتابية حيث عالج المعيار الجزائري حتى حالات الشك في موثوقية التصريحات الكتابية، في حين اكتفى المعيار الدولي للتدقيق بحالة واحدة هي حالة رفض الإدارة تقديم التصريحات الكتابية. في حين اتفق المعياران في بعض النقاط الأخرى والتي من بينها مسؤولية الإدارة حول هذه التصريحات. ومن بين الاختلافات الملاحظة هي أن تاريخ التصريحات بالنسبة للمعيار الدولي للتدقيق كان في نفس تاريخ التقرير في الغالب وإن أمكن لاحقا للتقرير أما المعيار الجزائري للتدقيق فكان قد حدد التاريخ بأقرب وقت للتقرير وليس بعده، وبالنسبة للمعيار الدولي ففي حالة الرفض من قبل الإدارة تقديم التصريحات الكتابية ألزم المدقق بإبداء رأي متحفظ أو عدم إبداء الرأي أما المعيار الجزائري للتدقيق فاكتفى بتحديد الأثر حول الرأي أو مناقشة هذه المسالة مع الإدارة.

ثانيا:عرض معايير الجزائرية للتدقيق الصادرة بقرار وزير المالية رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر 2016:

1.عرض المعيار الجزائري للتدقيق500:العناصر المقنعة:[1]

- **مجال تطبيق المعيار**:يوضح هذا المعيار مفهوم "**العناصر المقنعة**" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
- **يهدف المعيار**:إلى تصور إجراءات التدقيق التي تمكنه من الحصول على عناصر مقنعة قصد التوصل إلى نتائج معقولة التي يستند عليها في إعداد رأيه.

وحدد المعيار مجموعة من التعاريف حول العناصر المقنعة ومن بين هذه التعاريف:

وهي المعلومات المتضمنة في المحاسبة والتي تؤدي غلى إعداد كشوف مالية كالقيود المحاسبية القاعدية(الموازنة،دفتر الأستاذ، دفتر اليومية) والوثائق الإثباتية(الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل..الخ)والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر وزير المالية رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: **المعيار الجزائري للتدقيق500: العناصر المقنعة**، ص3.

وكما تحدث المعيار على كفاية وملائمة العناصر المقنعة حيث تعد الكفاية هي الكم المجمع أما الملائمة فهي نوعية العناصر المقنعة.

كما تطرق المعيار إلى مصداقية العناصر المقنعة:

- **من حيث مصدرها:** العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية أكثر من المجمعة من مصادر داخلية.
- **من حيث طبيعتها:**العناصر التي تم التحصل عليها المدقق مباشرة، كالملاحظة العينية أكثر من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات.من حيث الظروف التي تم جمعها فيها:العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل أخر(تعتبر وثيقة محررة أثناء اجتماع ما، أكثر مصداقية من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها).

و أخيرا العناصر المجمعة من الوثائق تكون أكثر مصداقية من تلك المكونة من النسخ.

وكما حدد الواجبات المطلوبة لاستخدامها كعناصر ومقنعة وبعض التأكيدات الأخرى.وحدد الفئات التي تكون هذه التأكيدات في إطارها.وتضمنت ثلاث فئات وهي كالتالي:

❖ تأكيدات متعلقة بتدفق العمليات والأحداث الواقعة أثناء فترة التدقيق:

- **واقع الأحداث:**العمليات و الأحداث المسجلة وقعت وتتعلق بالكيان.
- **الشمولية:**كل العمليات والأحداث المسجلة التي كان يجب تسجيلها، قد تم تسجيلها محاسبيا.
- **الدقة:**المبالغ والمعطيات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح.[1]
- **فصل الفترات:**العمليات والأحداث قد تم تسجيلها في الفترة المحاسبية المناسبة.
- **القيد المحاسبي:**تم تسجيل العمليات والأحداث في الحسابات المناسبة.

❖ تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات في نهاية الفترة:

- **وجود:** الأصول والخصوم الأموال الخاصة موجودة.
- **الحقوق والواجبات:**الكيان يمتلك أو يراقب الأصول، وتتعلق الديون بواجبات الكيان.
- **الشمولية:**قد تم فعلا تسجيل كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة التي كان يجب تسجيلها.

[1] معيار التدقيق الجزائري 500:العناصر المقنعة، **مرجع سابق**، ص5.

- **التقييم والقيد:**تتضمن الكشوف المالية كل الأصول والخصوم والأموال الخاصة، بقيمها الصحيحة وأي تعديلات ناتجة عن تقييم وتسجيل هذه الأخيرة يتم قيدها بالشكل الملائم.

❖ إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة:

- **واقع حقوق وواجبات:**كل من الأحداث، المعاملات والمعلومات الممنوحة قد وقعت وتتعلق وترتبط بالكيان.
- **الشمولية:**كل المعلومات المطلوبة وفق المرجع المحاسبي المطبق المتعلقة بالكشوف المالية والتي يعد منحها إلزامي قد قدمت فعلا.
- **تصنيف وفهم:**المعلومة المالية معروضة ومفصلة بشكل ذو دلالة والمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية معروضة بوضوح.
- **الدقة والتقييم:**قدمت المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل صحيح وبالمبالغ الصحيحة.

وكما حدد أيضا المعيار :إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة في كل ما يخص:

- **تفتيش السجلات أو الوثائق:** وهي عملية فحص الوثائق سواء داخلية أو خارجية، مكتوبة أو إلكترونية.
- **تفتيش الأصول العينية:**وهي الفحص المادي لها.لا يقتصر فقط على الوثائق.
- **الملاحظة المادية:** وهي عملية الجرد المادي
- **طلبات المعلومات:**هو طلب المعلومات المالية وغير المالية لدى أشخاص على علم بداخل وخارج الكيان.
- **طلب التأكيدات الخارجية:** وهي عملية الحصول على تصريح مباشر من قبل "الغير"لمعلومة ما.[1]
- **المراقبة الحسابية:** أي دقة الحسابات المسجلة في الوثائق.
- **إعادة التنفيذ:**هي إعادة المدقق لتنفيذ إجراءات قد تم تنفيذها.
- **الإجراءات التحليلية:**سيتم التطرق إليها من خلال العرض التفصيلي للمعيار الخاص بها.

✍ **أوجه الاختلاف والتوافق بين المعيار الدولي والجزائري للتدقيق رقم500 العناصر المقنعة:**

من خلال ملاحظة محتوى المعيارين نلاحظ وجود توافق في وضع مفهوم العناصر المقنعة أو أدلة الإثبات وبعض المصطلحات الأخرى في حين لا مجال إلى المقارنة بين هذين المعيارين إذ أن المعيار الجزائري أعد

[1] معيار التدقيق الجزائري رقم 500: العناصر المقنعة، **مرجع سابق**، ص7.

من أجل أن يتوافق مع البيئة الجزائرية والذي بمحتواه مكيف وفقا لهذه البيئة. ومن الملاحظ أيضا أن معيار التدقيق الجزائري كان أدق في عرض محتوى هذا المعيار.

2.عرض المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط الكشوف المالية:

❖ **مجال التطبيق:**يعالج المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.

تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.[1]

وحيث حدد المعيار أهم النقاط المتعلقة بتخطيط مهمة التدقيق:[2]

- ✓ المنهج العام للأعمال؛
- ✓ إجراءات التدقيق التي يتعين وضعها من طرف أعشاء فرقة التدقيق؛
- ✓ طبيعة ونطاق الإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أعمالهم؛
- ✓ طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة، بما في ذلك احتمال اللجوء إلى الخبراء؛
- ✓ تنسيق الأعمال مع تدخلات الخبراء أو غيرهم من المهنيين المكلفين بمراجعة حسابات الكيانات في إطار دمجها، أمكن ذلك.

حيث فصل المعيار فيما يخص تخطيط مهمة التدقيق والهدف منها من خلال وضع إستراتيجية التدقيق، وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان والأعمال المنجزة. و التعديلات التي يمكن أن تندرج ضمنها.

ومن بين الواجبات التي قام المعيار بتحديدها هي:إشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بالمهمة.

وكما أوضح الأعمال الأولية لمهمة التدقيق وهي :

- الحفاظ على العلاقة مع الزبون؛
- تقييم مدى احترام القواعد الأخلاقية بما فيها الاستقلالية؛
- التحقق من معرفة بنود رسالة المهمة؛

[1] Belguet youcef-**la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les norme300planification d un audit d états financiers**-centre université mila.2016.P2.

[2] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار وزير المالية رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **المعيار الجزائري للتدقيق300:تخطيط الكشوف المالية**، ص ص3-4.

- ويجب على المدقق المكلف بمهمة التدقيق تحديد كل من:نطاق رزنامة ومنهج التدقيق.مع إعطاء المبادئ التوجيهية لبرنامج العمل.

تم تحديد ما يجب على المدقق أن يقوم بإدراجه في وثائق التدقيق كالتالي:

- الإستراتيجية العامة للتدقيق؛
- برنامج العمل؛
- مجمل التغييرات المهمة المضافة للإستراتيجية العامة للتدقيق أو برنامج العمل خلال مهمة التدقيق وكذلك أسبابها.

وعلى المدقق قبل الشروع في أعمال التدقيق القيام بالأعمال التالية:

- ✓ قبول الزبون ومهمة التدقيق الخاص؛[1]
- ✓ التواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق طبقا للقواعد الأخلاقية المعنية.

✍ **أوجه التوافق والاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق والمعيار الدولي رقم300 تخطيط الكشوف المالية:**هناك توافق فيما بين المعيارين في خصوص النطاق والغرض من المعيار والهدف من المعيار هناك توافقات بين المعيارين من حيث تخطيط مهمة التدقيق أما فيما يخص المعيار الجزائري فكان ينزوي على العديد من النقاط التي لا نستطيع المقارنة بحيث لا تتواجد عناصر في كلا المعيارين متشابهة للقيام بالمقارنة بينهما.

3.عرض المعيار الجزائري للتدقيق 510: مهام التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتاحية:

❖ **مجال تطبيق المعيار**:يعالج المعيار التزامات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث تتضمن الأرصدة الافتتاحية على عناصر في بداية الفترة والتي بموجبها يجب تقيم معلومات مثل:(الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، الاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية) وتتميز الكشوف المالية في هذه المهمة بأنها"لم تكن محل تدقيق أو أنه تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، قرار وزير المالية رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر 2016المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: **المعيار الجزائري للتدقيق 510:مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية**،ص6.

و**الهدف من المعيار**:ضمان المدقق أنه تم نقل أرصدة السنة المالية في إعادة الافتتاح، والتطبيق، الصحيح للطرق المحاسبية، وأثر التغيرات الناتجة عنها.

وفي ما يخص الأرصدة الافتتاحية فإنه على المدقق إتباع إجراءات التدقيق التالية :

فحص الكشوف المالية،تقرير المدقق السابق، وجمع العناصر المقنعة التي تدل على وجود اختلالات وذلك بغية ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو إذا اقتضت الضرورة، قد تمت إعادة معالجتها.وتحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس التطبيق الملائم للطرق المحاسبية،ومراجعة ملفات العمل وتقييم الإجراءات المنجزة ،وبالإضافة إلى وضع إجراءات تدقيق خاصة لجمع عناصر مقنعة تخص الأرصدة الافتتاحية.

- ❖ عندما يجمع المدقق العناصر المقنعة التي تثبت وجود اختلالات في الكشوف المالية للفترة المعتبرة فعليه إعلام الإدارة بها إلى المستوى السلمي المناسب؛
- ❖ في حالة عدم قدرته على جمع العناصر المقنعة فعليه تقديم رأيه بتحفظ. أو الإشارة إلى استحالة تقديم رأيه؛
- ❖ في حال ثبت لديه وجود اختلال لديه أثر معتبر على الكشوف المالية ولم يكن محل عرض فله أن يقدم رأي بتحفظ أو بالرفض؛
- ❖ في حالة عدم استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية ولم يتم تسجي أثر تغيير الطرق المحاسبية فله أن يقدم رأي بتحفظ أو بالرفض؛
- ❖ يجب على المدقق تعديل رأيه بناءا على تقرير المدقق السابق.[1]

أما فيما يخص القطاع الحكومي فتطرق معيار التدقيق الجزائري في هذا الخصوص إلى التالي: عرج المعيار إلى وجود حالات خاصة بالقطاع العمومي إذ له حدود قانونية وتنظيمية تحكمه،حيث يمكن مناولة عمل التدقيق العمومي إلى مكتب تدقيق خاص وتعتبر أيضا هذه الأخيرة كمهمة أولية، وفي حالة عدم تمكن المدقق من جمع العناصر المقنعة فهو يكتفي بتحديد أثرها فقط.

أوجه التوافق والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري ومعيار التدقيق الدوليرقم510:**مهام التدقيق الأولية– العناصر المقنعة:** من خلال دراستنا للمعيارين الجزائري والدولي للتدقيق رقم 510العناصر المقنعة

[1] المعيار الجزائري للتدقيق 510: مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية، **مرجع سابق**، ص3.

نلاحظ وجود توافق فيما بينهما في كل من الهدف ومجال التطبيق والإجراءات المتبعة في عملية التدقيق الخاصة بالعناصر المقنعة من قبل المدقق ومع ملاحظة اختلاف فيما يخص أن المعيار الدولي أشار إلى أن تكون البيانات مدققة من قبل، أما المعيار الجزائري. كما كان المعيار الجزائري قد حدد إجراءات التدقيق حتى من جانب القطاع العمومي والحالات التي يمكن أن يكون فيها تقرير المدقق.

4.عرض المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700:تأسيس الرأي والتقرير على الكشوف المالية:

يعالج المعيار:التزام المدقق بتشكيل رأي حو الكشوف المالية، وشكل ومضمون التقرير عند القيام بالتدقيق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.[1]

الرأي الغير معدل: هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

- **الهدف من المعيار هو:** تشكيل رأي والتعبير عنه بشكل كتابي.

أما فيما يخص الرأي حول الكشوف المالية:

- ✓ التأكد من أنها تمت وفق المرجع المحاسبي المطبق في حال التأكد فإنه يعبر عن رأيه برأي غير معدل؛
- ✓ التأكد من أنه حصل أم لم يحصل على ضمانات أن الكشوف المالية في مجملها لا تحتوي على اختلالات معتبرة.
- ✓ ويعبر المدقق برأيه المعدل في الحالات التالية:
  - العناصر المقنعة المجمعة تتضمن اختلالات في الكشوف المالية؛
  - آو في عدم تمكنه من جمع العناصر المقنعة الدالة على وجود اختلالات.

أما بالنسبة لتقرير المدقق:فيجب أن يكون كتابي ويتضمن: عنوان يشير إلى أن تقرير المدقق مستقل، المرسل إليه، والفقرة التمهيدية تتضمن(تعريف للكيان المدقق بالإضافة إلى الكشوف المالية، والطرق المحاسبية المستعملة، وتاريخ الإقفال الفترة التي تغطيها عملية المراجعة).زيادة على ذلك شرح مسؤولية كل من المسيرين الاجتماعيين والمدقق والتدقيق. أما بالنسبة لتاريخ التقرير حيث وجب أن لا يكون لاحقا لتاريخ جمعه للعناصر المقنعة.وإلزامية الإشارة إلى عنوان المدقق.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150المؤرخ في 11أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي والتقرير على الكشوف المالية**، ص1.

المعلومات الإضافية المعروضة بالتزامن مع الكشوف المالية:

يجب على المدقق تمييزها من بين الكشوف المالية، أما في حالة العكس فعلى المدقق مطالبة الإدارة الإشارة في تقريره إلى أن لم تتم مراجعتها. و يجب عليه أن يتضمن المعلومات الإضافية في تقريره.

أوجه التوافق والاختلاف بين معياري التدقيق الجزائري والدولي رقم700 تأسيس الرأي والتقرير حول الكشوف المالية:بالنسبة للمعيار رقم 700 الخاص بإبداء الرأي كان معيار التدقيق الجزائري قد حدد بعض النقاط الخاصة بشكل ومضمون التقرير وطريقة إبداء الرأي أما بالنسبة لهذا المعيار فكان التوافق في النقطة السابقة الذكر. وكان هناك اختلاف من حيث إعداد التقرير في تقسيم الفقرات أما بالنسبة لعنوان التقرير فكان متفق عليه في كلا المعيارين أن العنوان هنا يكون بعبارة "**مدقق مستقل**" حدد المعيار الجزائري بعض النقاط من حيث التقرير ولم يكن مفصلا لها أما المعيار الدولي فقد ذكر بالتفصيل المحتوى المفترض أن يكون عليه تقرير مدقق الحسابات خاصة في ما يخص فقرة النطاق وذكر المعيار الدولي وجوب ذكر المعايير المستخدمة من قبل المدقق وهذا ما لم يتم ذكره وكما حدد المعيار الدولي حالات التي يكون فيها رأي المدقق في حين انحصر المعيار الجزائري حول كلمة الرأي المعدل دون التطرق إلى الحالات المختلفة.

ثالثا:عرض المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة بقرار وزير المالية رقم 23المؤرخ في 15مارس2017:

1. عرض المعيار الجزائري للتدقيق 520: الإجراءات التحليلية:[1]

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

حيث تتضمن مجموعة من الإجراءات التي تعتمد على مقارنات بين معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو مجموعة من كيانات، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وأساليب إحصائية وذلك لتحديد التغيرات الهامة والاتجاهات الغير متوقعة.

و للمراجعة المادية يمكن اللجوء إلى المراقبة المادية أو عن طريق النسب أو استعمال المعدلات في حال تناول كم هائل من المعلومات.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الإجراءات التحليلية**،ص ص 3-4.

تتأثر المعلومات بمصدرها(داخلي/خارجي)، وقابليتها للمقارنة عبر السنوات، أو معطيات الكيان مع معطيات القطاع، وطبيعتها(واقعية/موضوعية) وترتبط بظروف تحصيلها وكذلك الرقابة المنجزة على معلوماتها.

وكما اوجب المعيار وضع مبلغ محدد يعتبره مقبولا لأي فارق بين ما هو مسجل وما هو منتظر.

كما تحدد الإجراءات التحليلية مخاطر فيتوجب على المدقق استكمال عملية التدقيق من خلال:

طلب معلومات من الإدارة لتأكيد الردود،ووضع إجراءات أخرى للتدقيق تعتبر ضرورية بالنظر للظروف.

أوجه التوافق والاختلاف بين المعيار الجزائري للتدقيق والمعيار الدولي رقم 520: الإجراءات التحليلية:

الغرض من المعيارين هو استخدام الإجراءات التحليلية قصد التوصل إلى رأي واضح ومساعدة المدقق في اتخاذ رأيه وحيث اختلف المعياران في تعريف الإجراءات التحليلية حيث كل منهما عرفها خلاف الآخر بالنسبة لوجهة نظر المعيار الجزائري فالإجراءات التحليلية عبارة عن عملية مراقبة تسمح من خلالها بتقدير المعلومات المالية أما المعيار الدولي فأخذها من وجهة نظره على أنها عبارة عن عمليات تحليل لبعض النسب والمعطيات بطرق إحصائية...، وحيث أن المعيار الجزائري كان يقصد بعملية الإجراءات التحليلية هو البحث عن اختلالا ت أما المعيار الدولي فلم يحدد ولكن كان غرضه الكشف على التغيرات فقط، تطرق المعيار الدولي إلى شمول عملية الاعتماد على الإجراءات التحليلية حتى إلى المعلومات الغير المالية الأمر الذي لم يأخذه المعيار الجزائري بعين الاعتبار، وكما أشار في عملية اتخاذ الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها في استنتاج الخلاصة من جانب المعيار الدولي فكان عند الاقتراب أو في نهاية عملية التدقيق، أما المعيار الجزائري فحددها في تاريخ يكون شرطا قريب من النهاية ولم يذكر أنه في نهاية عملية التدقيق. وبخصوص هذا المعيار لم يتناول القطاع العام بالنسبة للمعيار الجزائري للتدقيق في حين كان المعيار الدولي قد أشار إليه والذي هو بالدرجة الأولى يعتمد على الإجراءات التحليلية بشكل يمكن أن نقول عليه كبير.

2.عرض المعيار الجزائري للتدقيق570:استمرارية الاستغلال.

مجال التطبيق:يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.[1]

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570:استمرارية الاستغلال**، ص 3.

يتم إعداد القوائم المالية على أساس فرض استمرارية الاستغلال باستثناء الحالة التي يكون فيها الكيان في حالة تصفية، وبالنسبة للقطاع العام فإنه أيضا يخضع لفرض الاستمرارية وهذا بالنسبة للمؤسسات العمومية الغير خاضعة للقانون التجاري.

و يجب على المدقق من خلال هذا المعيار تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله حيث حدد المعيار للمدقق الحالات التي يمكن فيها أن لا يتوفر هذا الفرض. و كما يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتقدير فرض الاستمرارية في حالة عدم اليقين يجب أن يتم استنتاج أنه معتبر أم لا، حول فرض استمرارية استغلال المؤسسة.

وعليه أيضا تقدير التقييم المنجز من الإدارة حول استمرارية الاستغلال.

كما بين المعيار أهم الحالات التي قد تواجه الكيانات الصغيرة حول فرض الاستمرارية وما يجب القيام به حيال ذلك. و اوجب على المدقق أن يستفسر الإدارة حول معرفتها للأحداث التي تحددها في تقييمها وفي ما قد يثير الشك في استمرارية الاستغلال والتي تتضمن مدتها 12 شهرا من تاريخ الكشوف المالية.

في حالة إعداد الكيان لتقديرات تدفقات الخزينة ينبغي أن تشتمل على الإجراءات التالية:

- ✓ تقييم موثوقية المعطيات المستعملة في إعداد التقديرات؛[1]
- ✓ تحديد المبررات الملائمة لدعم الفرضيات المستخدمة كأساس للتقديرات؛

الآثار المترتبة على عدم اليقين ضرورية وذلك لأجل ضمان مصداقية الكشوف المالية ومطابقتها.

- ✓ في حال ما إذا كان فرض استمرارية الاستغلال ملائم رغم وجود "**عدم اليقين**" فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية:تصف بصفة ملائمة الأحداث الدالة على استمرارية الاستغلال لدى الكيان.وأن الكيان غير قادر على تسديد ديونه وتحصيل أصوله من خلال نشاطه العادي. ويجب أن يتضمن التقرير في فقرة الملاحظات كل الحالات؛
- ✓ ويقدم المدقق رأي بالرفض في حالة عدم توفر فرض استمرارية؛
- ✓ أما في حالة رفض الإدارة لعملية التقييم فعليه أن ينظر في أثر هذه الوضعية على تقرير التدقيق؛

[1] المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570:استمرارية الاستغلال، **مرجع سابق**، ص4.

- ✓ و في حالة كون الأشخاص القائمين على المؤسسة ليسو معينين بالكيان فعلى المدق بإبلاغهم بكل الشكوك الخاصة بقدرة الكيان على استمرارية الاستغلال؛
- ✓ في حالة التأخير الكبير للمصادقة على الكشوف المالية هنا على المدقق أن يستفسر الكيان حول سبب هذا التأخير. و عليه أيضا أن ينظر في التأثير المترتب عنه.

أوجه التوافق والاختلاف بين معيار التدقيق الجزائري ومعيار التدقيق الدولي رقم 570استمرارية الاستغلال

أو –فرض الاستمرارية:بالنسبة للمعيارين الجزائري والدولي في هذه الحالة فإن الكشوف المالية تقوم على أساس فرض الاستمرارية أي إمكانية الكيان مواصلة استغلاله بشكل عادي وذلك لمدة تتجاوز السنة، في هذا الخصوص اتفق المعياران في بعض الجوانب واختلف في البعض.بالنسبة للمعيار الجزائري فإن فرض الاستمرارية يكون قائم باستثناء حالة التصفية أو وقف النشاط وفي هذه الحالة إذا لم يكن هناك حل بديل أما بالنسبة للمعيار الدولي في حالة عدم قدرة المنشأة على مواصلة استغلالها يحدث بعض التعديلات فيما يخص المبالغ وتصنيفها في البيانات المالية، كما حدد المعيار الدولي بعض المؤشرات التي توضح أن فرض الاستمرارية غير ملائم بينما المعيار الجزائري حض على قيام الإدارة بشكل عام بتقييم قدرة المؤسسة على استمرارية استغلال وذلك وفقا لأحداث لاحقة أو ظرف ما. كما وضح المعيار ضرورة قيام المدقق بجمع العناصر المقنعة الكافية وذلك للتأكد من تطبيق فرض استمرارية الاستغلال في حالة المعيار الجزائري فتكلم عن عدم قدرة المدقق على التنبؤ بالأحداث اللاحقة التي سوف تقع وانه بغض النظر عن تنبؤه فإنه لا يعتبر كضمان أما المعيار الدولي فأشار أن على المدقق تقييم فرض استمرارية الاستغلال وذلك من خلال التوقعات والتنبؤات الذي هو على غرار المعيار الجزائري للتدقيق اعتبرها ضمان. في المعيار الدولي حالة عدم الإفصاح المناسب تؤدي إلى رأي متحفظ أو حسب ما يراه مناسبا لذلك أما المعيار الجزائري فالرأي يكون الرأي بالرفض.

3.معيار التدقيق الجزائري:610استخدام أعمال المدققين الداخليين.[1]

مجال تطبيق المعيار:يعالج المعيار فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي.

ولا يعالج المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة للمدقق الخارجي.

[1] المجلس الوطني للمحاسبة،مقرر وزير المالية رقم 23 المؤرخ في 15مارس 2017المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،**المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين** ،ص 3.

حدد المعيار العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي،وامتداد الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين بما فيها عملية الرقابة الداخلية،وتحديد المخاطر وإدارتها بالإضافة إلى فحص كل المعلومات المالية والأنشطة وإعادة النظر فيها. و فحص مدى احترام النصوص التشريعية والقوانين التنظيمية.

وليحدد المدقق مدى ملائمة التدقيق الداخلي عليه تقييم:

- ✓ موضوعية التدقيق الداخلي، والتواصل الفعلي بين المدقق الداخلي والخارجي. والكفاءة التقنية للمدققين الداخليين. و كذلك تقييم التقارير التي تكون من المدقق الداخلي ويجب أن تكون قد وصلت إلى الجهة المخولة وتواصل المدقق مع الإدارة؛
- ✓ وجود ضغوطات تمارسها الإدارة على التدقيق الداخلي. و أو أنها تشرف على عملية التدقيق الداخلي؛
- ✓ وفي حالة استغلال المدققين الداخليين فعلى المدقق أن يدرج تقييم هذه العملية في وثائق التدقيق ضمن النتائج المستخلصة.

أوجه التوافق والاختلاف بين المعيارين الجزائري والدولي للتدقيق 610:استخدام أعمال المدققين الداخليين:هناك توافق في ما يخص الغرض ومجال تطبيق المعيار أما الاختلاف فكان في الأهداف حيث في المعيار الجزائري فاهتم بتحديد مدى إمكانية استخدام أعمال المدققين الداخليين ومدى ملائمة أعمالهم لاحتياجات التدقيق،أما المعيار الدولي فتحدث عن كافة الجوانب بما في ذلك مراجعة كل من النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي والقيام باختيار المعلومات المالية والتشغيلية ومراجعة الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ،وحدد المعيار الدولي أيضا العلاقة بين كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، أما بالنسبة للقطاع العام فالمعيار الدولي هو من أخصه بالذكر حيث لم يتم تناوله وفق المعيار الجزائري وذلك لأسباب غير محددة في حين اتفق المعياران على ضرورة القيام بتوثيق نتائج استخدام أعمال المدققين الداخليين من خلال المدقق الخارجي وكذلك تقييم مدى ملائمة هذه الأعمال للتدقيق.

4.عرض المعيار الجزائري للتدقيق 620:استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق:

مجال التطبيق:يعالج المعيار الاستعانة بخبير من طرف المدقق بالإضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير. ولا يعالج الحالة التي يتم فيها الأخذ برأي خبير معين أو كان قد تم استخدامه من طرف الكيان لمساعدته في إعداد الكشوف المالية.[1]

و عرف المعيار الخبير المعين من طرف المدقق على أنه: هو شخص طبيعي أو هيأة ذوي خبرة في مجال معين آخر غير المحاسبة والتدقيق الذي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان وذلك في جمع العناصر المقنعة والكافية والملائمة.

حيث أن مسؤولية المدقق تبقى كاملة من ناحية رأي التدقيق الذي يعبر عنه.هدف المدقق من المعيار هو تحديد الحالات التي يستعان بخبير فيها، وما إذا كانت هذه العملية ملائمة لاحتياجات التدقيق.

أهمية تعيين الخبير من طرف المدقق:

- الحصول على المعرفة أفضل للكيان ومحيطه؛
- تقديم تقييم بعض الأصول و المخزونات؛
- جمع عناصر مقنعة وكافية؛
- فهم بعض المشاكل المعقدة مثل تأويل النصوص التشريعية وتنظيمية؛
- الحساب الإكتواري للديون المتعلقة بعقد التأمين بعقد التامين أو المخططات وامتيازات تقيم الخصوم المتعلقة بالمحيط وتكلفة إعادة تأهيلها؛
- تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات؛
- وضع منهج عام للرد على مخاطر المقيمة على مستوى الكشوف المالية؛
- تعريف وأداء إجراءات التدقيق التكميلية.

كما حث المعيار على أن يكون الخبير يتوفر على الكفاءة اللازمة والتي هي كما حددها المعيار:

[1] **المجلس الوطني للمحاسبة**، مقرر رقم 23 المؤرخ في 15مارس2017المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: **استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق**، ص ص3-4.

الخبرة، المقابلات مع الخبير ومقابلات مع مدققين آخرين، وتعرف مؤهلاته من خلال انتمائه لجمعيات مهنية تنشط في مجاله،وإصداراته والكتب المؤلفة من طرف الخبير.وأوجب المعيار على المدقق الأخذ أو اكتساب المعرفة من التي يتمتع بها الخبير المعين من قبله

الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير المعين من طرف المدقق يكون حول:طبيعة وامتداد وأهداف أعمال هذا الخبير، ودور ومسؤولية كل من المدقق والخبير.وأن يقوم بتقييم مدى ملائمة أعماله وفقا لاحتياجاته.

أما فيما يخص للإشارة لأعمال الخبير في تقرير المدقق فإنه لا يجب ذلك ففي حالة التقرير المعدل،ولكنه بإمكانه اللجوء إلى الخبير في التقييم قبل إدراج أية ملاحظة.

- **أوجه التوافق والاختلاف بين المعيارين الجزائري والدولي للتدقيق:620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق:**يتفق المعياران فيما يخص تعريف الخبير في حين فصل المعيار الدولي الحالات التي يمكن أن يكون فيها الخبير وكما تحدثنا سابقا حول مسؤولية المدقق في حالة الاستعانة بأعمال المدقق الداخلي في أعمال التدقيق نفس الشيء تم ذكره في المعيار الجزائري للتدقيق حول الاستعانة بأعمال الخبير مع تحمل المدقق الخارجي كامل المسؤولية أي أن لجوءه لخبير لا ينقص من مسؤولية المدقق الخارجي بالنسبة للأهداف كانت واضحة فيما يخص المعياران الجزائري والدولي ، وأوجب المعيار على عدم الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق أين يتم التعبير عنه في الرأي غير المعدل في كلا المعيارين بينما في المعيار الجزائري أكد على ضرورة الرجوع إلى الخبير لتبرير تقديره عند إبداءه لرأي معدل قبل إدراج ملاحظات من الضروري الرجوع إلى الخبير.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل فإن المستنتج منه هو أن التدقيق علم قائم بذاته ولديه أسس وركائز ، و تعد المعايير من بين هذه الأسس حيث أنه وفي بادئ الأمر تكون مبادرة وضع المعايير على المستوى الدولي حيث يتم اختبار هذه المعايير ومدى نجاعة تطبيقها على المستوى المحلي والتي تلقت العديد من الانتقادات ومن بينها أنها لا تتوافق مع البيئة المحلية لبعض الدول، حيث كانت هذه المعايير عبارة عن مبادئ محددة وفقا للدول التي ساهمت في وضعها ولكن هناك متطلبات أخرى يجب مراعاتها في هذه المعايير لكي تكون ذات نطاق واسع الاستخدام ،وفي بعض الدراسات تم استخلاص أن المعايير الدولية لا تلقى رواجا كبيرا من قبل بعض ممارسي المهنة ومن هذا المنطلق حاولت بعض الدول تكييف هذه المعايير للتوافق والواقع المحلي لها .والجزائر كانت من بين الدول إذ أنها بادرت مؤخرا بوضع مجموعة من المعايير والتي كانت بدورها مشتقة من المعايير الدولية مع إضفاء بعض التعديلات عليها لتلامس الواقع المحلي للجزائر و هذا كله يدخل في إطار تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لإضفاء المصداقية والشفافية على كل من هاتين المهنتين وفق ما يخدم ممارسي المهنة على المستوى المحلي.

تمهيد:

يعد تقرير المراجعة عبارة عن المنتوج النهائي لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق على الكيان محل المراجعة، بحيث يتضمن هذا التقرير رأي المدقق حول عدالة الحسابات السنوية وصحة تمثيلها للمركز المالي،حيث يعزز هذا الرأي في درجة الموثوقية التي يضفيها على القوائم المالية المنشورة، والتي يعتمد عليها المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، حيث سعت المنظمات المهنية والدول إلى إصدار معايير تسعى إلى تطبيقها للتوافق بين ممارسي المهنة ، وتوحيد مساعيهم نحو إعداد تقارير مراجعة ذات جودة تلبي حاجيات المستفيدين منها وهذا ما يحدد لنا أهمية هذه التقارير.

ومن خلال الفصل الموالي سوف نعرض أهم ما جاء به القانون المنظم لهمنة محافظ الحسابات ومعايير تقارير المراجعة الخارجية بالجزائر وأهم خصائص جودة تقرير محافظ الحسابات في المباحث المعنونة كالتالي:

المبحث الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والتطور التاريخي لها.
المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر وفق القانون 01/10.
المبحث الثالث: تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر وجودتها.

المبحث الأول: مفهوم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والتطور التاريخي لها

تعتبر مهنة محافظ الحسابات مهنة وليدة للقوانين والتنظيمات الحديثة، حيث أن مسار هذه المهنة بدأ وترعرع في الجزائر غداة الاستقلال حيث يعد محافظ الحسابات هو الشخص الذي يعمل على إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وصحة تعبيرها على المركز المالي للمؤسسة. ومن خلال المبحث الموالي سوف نحاول توضيح مفهوم محافظ الحسابات وفقا للقوانين وتطورها التاريخي. حيث قمنا بتقسيمه إلى أربع مراحل.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات

يمكننا التطرق لعدة مفاهيم لمحافظ الحسابات حيث عرفه القانون التجاري في المادة 715 مكرر 4 المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 كما يلي:

تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها.

وحسب المادة رقم 21 من قانون 10-01المؤرخ في 29 جوان 2010:عرف محافظ الحسابات على انه كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته،مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. [1]

المطلب الثاني: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من سنة 1962إلى 1989 [2]

في هذه المرحلة تم صدور الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970، حيث تنص مادته 39 على أن يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركة الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم ، ويجوز له أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو الهيئات العمومية حصة في رأسمالها، وتحدد بمرسوم بناءا على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مهمة والتزامات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو الشبه عمومية"

كما تم صدور الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 الذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، يأمر بما يلي:

[1] أحمد قايد نور الدين،**منهجية التدقيق**،مرجع سابق، ص77- 78.
[2] سايح فايزة، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي** ،مرجع سابق ،ص 171-172

- ✓ لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة وتحت أي تسمية كانت، مهنة المحاسب والخبير المحاسب، إذا لم يرخص بذلك، ضمن الشروط المحدد بموجب هذا الأمر
- ✓ ينبغي للمحاسبين والخبراء المحاسبين المقبولين مراعاة الأحكام الواردة في هذا الأمر وممارسة مهنتهم بكل أمانة، وتحدد شروط أداء اليمين على المحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين بموجب مرسوم يصدر بناءا على اقتراح وزير العدل، و
- ✓ يحدث مجلس أعلى للمحاسبة ويوضع تحت سلطة وزير المالية.

وبذلك فقد تطرق الأمر إلى تحديد اختصاص الخبراء المحاسبين والمحاسبين، وشروط الدخول للمهنة ، وكيفية ممارستها كما تطرق الى كيفية تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة، تسييره واختصاصاته، ويلاحظ أن القانون لم يتطرق إلى محافظ الحسابات، لأنه كان تابع للمفتشية العامة للمالية وهي تابعة لوزارة المالية.

كما تطرق المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16تحديد مهام وواجبات المراقب المالي وأعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية ، ودخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة ، وهم المراقبين العاميين للمالية، مراقبو المالية، وقد تناول الأمر الرئاسي رقم 71-83الصادر بتاريخ 1971/09/29مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم واشتراط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.[1]

كما تم خلال هذه الفترة، إصدار نصين أساسيين يخصان تنظيم الجانب التكويني للمراجع، وهما:

المرسوم 83/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

وقد تم أيضا خلال نفس الفترة ،" صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12جانفي 1988يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، و تنص المادة 40منه : يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية "خاصة بالمراقبة في المؤسسة"

و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها وبالتالي يتعلق هذا القانون بالمراجعة الداخلية في المؤسسة.

المطلب الثالث: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من سنة 1999إلى سنة2009[2]

خلال هذه الفترة تم صدور القانون 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 والذي يحدد شروط و كيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها

[1] سايح فايزة، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي** ،مرجع سابق، ص 173-174.

شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية والنقابات"

وبالتالي يوفر هذا القانون شروط ومقاييس ممارسة المهنة ، وبذلك أصبحت مهنة المراجعة في الجزائر مستقلة، بعدما كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية، إذا تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

وقد تبع هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية' و قرارات، أهمها:

المرسوم التنفيذي رقم 92-20في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله صادر في الجريدة الرسمية رقم 03 في 15 يناير 1992،

القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، حيث " يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي يسند إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما"

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996،يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث " يحدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب هذا النص عضو النقابة أو المهني ، " وقد تضمن هذا المرسوم التزامات وواجبات المهنيين، وبعض الأحكام المختلفة كحالات التنافي التي تمنعه من ممارسة المهنة.

المرسوم التنفيذي رقم 96-318مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن أحداث " مجلس وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويدعى في صلب هذا النص المجلس"[1]

المرسوم التنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996، يتعلق بكيفيات تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي و الدوواوين العمومية ذات الطابع التجاري كذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، حيث أكد القانون على أن يتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما " يتم اختيار محافظ الحسابات بناءا على قدراته ومراجعه المهنية ومخطط التكاليف"

[1] سايح فايزة،**أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي**،مرجع سابق، ص175-176.

المرسوم التنفيذي رقم 97-457مؤرخ في 01ديسمبر 1997، يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر في الجريدة الرسمية رقم 80 بتاريخ 07ديسمبر 1997،

المرسوم التنفيذي رقم 97-458 مؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20المؤرخ في 13 يناير 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله صادر في الجريدة الرسمية رقم 80، بتاريخ 07 ديسمبر 1997،[1]

مقرر رقم SPML/94 /103المؤرخ في 02 فيفري 1994 [2]الذي يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات في إطار المهام المنوطة لهم طبقا للتشريع والقانون الساري المفعول،

قرار مؤرخ في 28مارس 1988 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، صادر بالجريدة الرسمية رقم 30بتاريخ 13ماي 1998،

مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999، والذي يهدف إلى " الموافقة على مقاييس تقدير الإجازات والشهادات وكئا شروط الخبرة المهنية في الميدانين المحاسبي والمالي والتي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد التي حددتها اللجنة الخاصة

المرسوم التنفيذي 01-351 مؤرخ في 10نوفمبر 2001،يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات مراقبة استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، إذ يؤهل لمراجعة حالة النفقات الخاصة بصفة منتظمة في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين،

المرسوم التنفيذي رقم 01-421 مؤرخ في 20ديسمبر 2001، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، المعدل والمتمم، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، صادر بالجريدة الرسمية رقم 80بتاريخ26ديسمبر 2001.

المادة 12 من الأمر رقم 05-05 مؤرخ في 25جويلية 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة2005، والذي ينص :" يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين، ابتداء من السنة

[1] سايح فايزة،**أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي**،مرجع سابق، ص177.

،

المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في الجدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات"

مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006[1]، يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس سنة 1999والمتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يتم تعديل الفقرة الأولى من المادة 03 من المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999.

المطلب الرابع: التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر من سنة 2010 إلى يومنا هذا.

خلال هذه الفترة تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية.وتتميز هذه الفترة بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يهدف إلى تحديد شروط و كيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"

وقد تلى بعد صدور هذه القانون، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وهي " المراسيم التنفيذية أرقام11-
24و25و26و27و28و29و30و31و32المؤرخة في 27جانفي 2011، حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم 07، بتاريخ 02فيفري 2011

كما تم صدور المراسيم التنفيذية التالية:

مرسوم تنفيذي رقم 11-72مؤرخ في 16فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب صادر بالجريدة الرسمية رقم 11بتاريخ 20فيفري 2011و[2]

مرسوم تنفيذي رقم 11-73مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات، صادر بالجريدة الرسمية رقم 11بتاريخ 20فيفري 2011وقد صدر أيضا:

[1] سايح فايزة، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي**، مرجع سابق، ص178.

مرسوم تنفيذي رقم 13-10مؤرخ في جانفي 2013[1]، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، صادر بالجريدة الرسمية رقم 03بتاريخ 16جانفي 2013

المرسوم التنفيذي رقم 13-171 مؤرخ في 23 أفريل 2013 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 11-74المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط و كيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب صادر بالجريدة الرسمية رقم 24بتاريخ 05 ماي 2013،

قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أفريل 2014و

قرار مؤرخ في 12 جوان 2014 يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أفريل 2014.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر وفق القانون 01/10

حدد القانون 01/10 من الجريدة الرسمية المؤرخ في 29 جوان 2010 مختلف الجوانب التي تنظم مهنة محافظي الحسابات في الجزائر والتي نذكر فيها كل من شروط تعيين محافظ الحسابات وموانع تعيينه ، مهامه وإنهاء مهامه. مسؤولياته وتتضمن هذه المسؤوليات كل من المسؤولية(المدنية، الجزائية، التأديبية)، وحقوق وواجبات محافظ الحسابات والتي سوف يتم التطرق إليها من خلال المبحث التالي:

المطلب الأول: شروط وطرق تعيين محافظ الحسابات في الجزائر

- **مؤهلاته:** تعد المؤهلات من الجوانب الضرورية التي يستحب أن تتوفر لدى محافظ الحسابات وهي تتمثل في الإلمام بكل ما يخص جوانب المهنة والتي سوف نحددها في النقاط التالية:
  - ✓ معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة ؛
  - ✓ معارف بالاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من ناحية المحاسبة ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها، مسيرتها ومحيطها الخارجي؛
  - ✓ معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته ومسؤولياته من جهة والتدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.[2]

[1] سايح فايزة،**أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي** ،مرجع سابق، ص ص179-180.
[2] أحمد قايد نور الدين ، **منهجية التدقيق**، مرجع سابق، ص82.

❖ شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات

للحصول على أي عمل أو مهنة لابد من توفر مجموعة من الشروط والشروط الخاصة بمهنة محافظ الحسابات حددها القانون 10-01 في المادة رقم 08 من هذا القانون حيث أن عدم توفر شرط من هذه الشروط يحول دون الحصول على الاعتماد الخاص بمحافظ الحسابات ، حيث أن هذه الشروط تعتبر كضابط محدد ومخصص لغرض هذه المهنة.

وفقا للمادة رقم 8: فإنه ولممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر لديه الشروط التالية:

1. أن يكون جزائري الجنسية ؛[1]
2. أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة(الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات،أو شهادة معترف بها بمعادلتها؛
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
5. أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون 10-01 والتي نصت على ان يؤدي محافظ الحسابات وذلك قبل الاعتماد والتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وقبل 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 و أن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**".

❖ طرق تعيين محافظ الحسابات في الجزائر.

يتم تعيين محافظ الحسابات وفقا لعدة أشكال. حيث تتمثل أشكال تعيين محافظ الحسابات في ثلاثة أشكال، إما التعيين في الأساسي عن طريق الجمعية العامة التأسيسية أو عن طريق المساهمين أو عن طريق المحكمة وفي الآتي سوف نقوم بشرح كل هذه الطرق بالتفصيل:

أ. التعيين في النظام الأساسي(عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):[2]

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة رقم **610** من الأمر **59/75**والمتعلق بالقانون التجاري الحسابات...."وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل **25**بالمئة بالنسبة

[1] الجريدة الرسمية العدد42 قانون 10-01المؤرخ في 29 جوان 2010، ص5.
[2] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009/2008،ص 41.

للحصص النقدية الأسهم وهو ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية، وفي محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

ب. التعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة **715** مكرر **4** من القانون التجاري.

ت. التعيين عن طريق المحكمة:

نصت عليه المادة **715** مكرر **4** ، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

وكما نصت المادة **715** مكرر**8** على ما يلي: يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر **10/1** رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ غلى علنية الادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناءا على سبب مبرر رفض مندوب الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.وإذا تمت تلبية الطلب، تعين الجمعية العامة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى يأتي مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

ث .موانع تعيين محافظ الحسابات:

لتحقيق ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:[1]

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

[1] **الجريدة الرسمية العدد42 ، القانون10-01المؤرخ في 29جوان 2010 ، مرجع سابق،ص 11.**

- ✓ يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول.

و كما يمنع محافظ الحسابات من:[1]

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته؛
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث(3) سنوات الأخيرة كمحافظي الحسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛[2]
- إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه.وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية. كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

[1] **الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخ في 29جوان 2010 ،مرجع سابق ،ص 11.**

المطلب الثاني: حقوق محافظ الحسابات وواجباته.

مهنة محافظ الحسابات كغيرها من المهن تكسب صاحبها حقوق وواجبات، ومن حقوق محافظ الحسابات هي الحق في(الإطلاع، تقاضي أتعاب، الاستعانة بمعاونين) وهي كالتالي:

❖ **حقوق محافظ الحسابات في الجزائر**

➢ **الحق في الإطلاع:** [1]

حدد القانون **10-01** في مواده التالية حقوق محافظ الحسابات والتي من بينها نذكر:

- المادة**31**من القانون "يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات و المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة"؛
- يمكن له أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- المادة **32**يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- المادة **34** "له الحق في الحصول على الكشف المحاسبي يقدم له من طرف القائمين على إدارة الشركات كل ستة أشهر على الأقل ويعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- المادة **36**له الحق أيضا في الحضور الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.[2]

➢ **الحق في تقاضي أتعاب :**

حدد المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات حتى لا يترك مجالا للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ حيث حددت المادة **37** من القانون **10-01** الجديد طريقة لذلك بقولها: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته."

- ✓ لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته؛
- ✓ لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

➢ **الحق في الاستعانة بمعاونين:**[1]

[1] **الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخ في 29 جوان 2010 ،مرجع سابق، ص8.**

مع ثقل حجم المسؤولية التي هي على عاتق محافظ الحسابات قام المشرع الجزائري بإعطاء الحق لصالح محافظي الحسابات وذلك بالاستعانة بمعانين مختصين كالخبراء أو قانونيين أو مدققين داخليين أو غير ذلك ، وذلك شرط أن يتصرفوا باسم محافظ الحسابات وتحت مسؤوليته، حيث ترك القانون المجال مفتوح أمام محافظ الحسابات في إطار الشرطة المدنية وفي حدود الربع حيث أجازت ذلك بقصد توفير الظروف المناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف الشركة.

❖ واجبات محافظ الحسابات في الجزائر[2]

مقابل كل حق هناك واجب، وبما أن هناك حقوق لمحافظ الحسابات لابد من أن تقابلها واجبات وتتمثل واجبات محافظ الحسابات في الجزائر في واجب(الحفاظ على السر المهني، عدم التدخل في التسيير، الالتزام بالعناية المهنية الكافية والإشراف الشخصي) والشرح المفصل لكل هذه الواجبات كالتالي:

أ -واجب السر المهني:

حسب المادة **715** مكرر **13** من القانون التجاري من المرسوم التشريعي رقم **93/ 08** المؤرخ في **25** أفريل **1993**" يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات و الأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم ويطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها "

و هناك بعض الحالات التي أجاز فيها القانون إفشاء السر المهني من طرف محافظ الحسابات والتي نذكرها كالتالي:

- ✓ إلزامية إطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة؛
- ✓ وإذا رغب موكليهم في ذلك؛
- ✓ عندما يدعونه للإدلاء بشهادته أمام غرف المصالحة و التأديب والتحكيم؛
- ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي بشأنهم.

ب. عدم التدخل في التسيير: مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.

ج:الإشراف الشخصي:مهمة محافظ الحسابات شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص أخر حتى وبل يجب عليه تنفيذ مهمته حتى وإن لجأ إلى:

---

[1] بن جميلة محمد،**مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال ،كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2011/2010،ص 57.

[2] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**، ص47-48.

- تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة؛
- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهمة معينة. [1]

د.الالتزام بالعناية المهنية:

لا ترتكز العناية المهنية لمحافظ الحسابات على الحضور الدائم والجهد المبذول من طرفه بل حتى على أساليب المستعملة في كل حالة من الحالات والمناهج التي سوف يتبعها في كل حالة وفهمه العميق لجل المشاكل المحيطة بالمؤسسة.

- ✓ اكتساب معارف حول المؤسسة ؛
- ✓ التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ الاستعمال الجيد للتقنيات الموجودة لكل حالة الفحص التحليلي الفحص الوثائقي صيرورة الوثائق المراقبة الحسابية الجرد المادي....الخ؛
- ✓ الفطنة في التقييم.

المطلب الثالث: مهام محافظ الحسابات في الجزائر وإنهاء مهامه.

❖ مهام محافظ الحسابات في الجزائر

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:[2]

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

[1] حكيمة مناعي،**مرجع سابق** ،ص 49.
[2] الجريدة الرسمية العدد42 المؤرخ في 29 جوان2010 ،**مرجع سابق** ،ص 7.

و تختص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

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

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:[1]

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول نتيجة تطور الخمس سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

❖ **إنهاء مهام محافظ الحسابات في الجزائر:**

وهناك أسباب عادية وأخرى فجائية:[2]

1. **الأسباب العادية:**وتتمثل الأسباب العادية في انتهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العامة عند نهاية السنة الثالثة لعهدة محافظ الحسابات.
2. **الأسباب الفجائية(الاستثنائية):**وتتمثل الأسباب الفجائية في:(الموت، المرض، عدم القدرة، الاستقالة،.....الخ)،

يمكن لمحافظ الحسابات التوقف عن وظيفته لأحد الأسباب التالية:

[2] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**، ص45.

- ✓ يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون أن يتمكن من التخلص من يكون التزاماته القانونية، وعليه أن يقدم إشعارا بذلك قبل قبل ثلاثة أشهر، كما يتوجب عليه أن يقدم تقريرا حول المراقبة والمعاينات التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الإضرار بالمؤسسة؛
- ✓ يمكن فسخ العقد وإنهاء مهام محافظ الحسابات لدى المؤسسة، بواسطة الجمعية العامة في حالة وجود خطأ في تنفيذ مهمته أو لتدخله في التسيير بسبب مانع جسدي؛
- ✓ إن اختفاء أحد طرفي العقد ويتعلق الأمر بموت محافظ الحسابات، أو انحلال الشركة محل المراجعة يؤدي بالضرورة إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات، لكن تصفية الشركة لا يؤدي في الواقع سوى إلى تعقيد مهام محافظ الحسابات وفي هذه الحالة لا تنتهي مهمته بشكل آني؛
- ✓ إن الشركات التي تم ابتلاعها تفقد قانونها الأساسي وتمارس عملها تحت لواء القانون الأساسي للشركة التي ابتلعتها وعملية الضم هذه تنهي مهام محافظ الحسابات؛[1]
- ✓ في حالة خرق القانون أو الأحكام والقواعد المهنية يعد خطأ تأديبي يتحمل صاحبه عقوبات أدناها الإنذار وأقصاها الشطب مدى الحياة.

المطلب الرابع: مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر.[2]

- ❖ **المسؤولية التاديبة:** يساءل محافظ الحسابات على كل خطأ تأديبي وتنجر عنه مسؤولية تأديبية والتي تكون عن كل مخالفة آو تقصير في قواعد المهنية ، وكما تم تحديد الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، إذ عهد إلى غرفة المصالحة الانضباط والتحكيم سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة. وتتمثل العقوبات التأديبية في : الإنذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهنة الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت. كما لمحافظ الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شأنها أن تؤثر في المسار المهني لأي محافظ للحسابات.
- ❖ **المسؤولية المدنية:** تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات بتوفر الشروط القانونية والتي في مقدمتها توفر الخطأ من طرف محافظ الحسابات ،حيث أنه لا يوجد هناك تعريف للخطأ سواء في القانون المدني باعتباره الشريعة القانونية ولا في القانون الذي نظم المهنة. أما في هذا الخصوص تمت بعض المحاولات حول إيجاد تعريف للخطأ الخاص بمحافظ الحسابات من طرف بعض الفقهاء الفرنسيين حيث تم تعريفه على أنه"انحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف، وسواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطا العاملين تحت إشرافه فيكون مسؤولا مدنيا عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه" ويمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع

[1] حكيمة مناعي،**مرجع سابق**،ص45.
[2] طيطوس فتحي**"محافظ الحسابات في الجزائر"**مجلة الدفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع ،جامعة د.طاهر مولاي ،سعيدة –الجزائر، جوان ،2013 ،ص44.

المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطا أو إثباته أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ الضحية نفسه.

أما بالنسبة للجهة القضائية المختصة بالدعوى المسؤولية المدنية، فلا نجد لها حكم خاص ضمن القانون المنظم لهذه المهنة. مع هذا ترفع الدعوى ضد محافظ الحسابات أمام الجهة القضائية التي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصها.

❖ المسؤولية الجزائية:

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني.

المبحث الثالث: جودة تقارير المراجعة الخارجية والمعايير الجزائرية للتدقيق

يعد تقرير المراجع الخارجي المنتوج النهائي لعملية المراجعة، وبذلك فهو له أهمية كبيرة للمستخدمين لكل الجهات المستفيدة من هذا التقرير،ويتضمن التقرير مجموعة من الخصائص بحيث تعتمد أهمية التقارير على مدى جودته و ملائمته لمتطلبات واحتياجات المستفيدين، بحيث تعد المعايير صاحبة الدور الكبير والفعال في وضع معالم تقارير المراجعة الخارجية وهذا الذي سوف يتم توضيحه في هذا المبحث بالإضافة إلى خصائص هذه التقارير وأهميتها.

المطلب الأول:تعريف تقرير المراجعة

يمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات على أنه: "وسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي التقارير المالية، ويشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المدقق ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم".

وعرفه المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:"تقرير مدقق الحسابات على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه كنص الفحص الانتقاد المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني ومحايد عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق."[1]

[1] المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي،**أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم(700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات**،رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية قطاع غزة- فلسطين، 2013 ،ص18.

❖ عناصر التقرير:

لابد أن يتوفر تقرير المدقق على مجموعة من العناصر التي هي كالتالي:[1]

- أن المدقق قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله؛
- أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات المنظمة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمعتمدة محليا؛
- أن إجراءات التدقيق التي قام بها المدقق تعد كافية برأيه لتشكيل أساس معقول لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج أعمال والتدفقات للشركة وفقا للقواعد التدقيق المتعارف عليها؛
- أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجه للهيئة العالمة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.
- مخالفات نظام الشركة والشركات الواقعة خلال السنة التي قدم التقرير عنها؛
- أن يبدي مدقق الحسابات رأيه النهائي في الميزانية، وحساب الأرباح والخسائر للشركات بإحدى التوصيات التالية:
  - المصادقة عليها مع التحفظ، وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة؛
  - المصادقة عليها بصورة مطلقة؛
  - عدم المصادقة عليها وردها إلى مجلس الإدارة، وبيان الأسباب الموجهة لرفض المصادقة على الميزانية.

المطلب الثاني: معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر

حدد المشرع الجزائري مجموعة من المعايير الخاصة بتقرير محافظ الحسابات والتي تمثلت في خمسة عشر معيار خاص بتقرير المراجعة الخارجية والتي تتعلق بكل جوانب التقرير.

و حيث يمثل تقرير محافظ الحسابات أهم جزء في مهمته حيث أن هدفه النهائي هو إعداد تقرير حول مصداقية و شرعية الحسابات السنوية للمؤسسة، وقد ركزت المادة 25 من القانون 10-01المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ضرورة إعداد ما يلي:[2]

- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛[3]
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

---

[1] محمد نهار صالح المحمود،**أثر تعديلات مدقق الحسابات على قرارات الاستثمارية في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين**،مذكرة ماجستير في المحاسبة ،كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط تموز، 2011 ،ص34.

[2] السايح فايزة"**انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات** "مرجع سابق ص6،7.

- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

و ليتمكن محافظ الحسابات من القيام بإعداد هذه التقارير تم وضع مجموعة من المعايير الخاصة بها والتي نخصها بالذكر في التالي:

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

❖ **أولا:معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:**يهدف معيار التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن الرأي محافظ الحسابات.[1]

حيث يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته يتم ارسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية. ويجب أن ينتهي التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.

يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه على أنه أدى مهمة الرقابة على ضمان كاف بان الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسس يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

[1] **الجريدة الرسمية القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013**ص13.

يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به.

تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق.

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

لا يسري رأي محافظ الحسابات غلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى وان كانت تتضمن إشارة رقم السنة المالية السابقة بالنسبة لكل قسم كما نص عليه القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.[1]

❖ يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

✓ اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛

✓ عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وانه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

ويتمحور هذا التقرير حول جزئين:

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي؛

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة.

- **بالنسبة للجزء الأول:التقرير العام للتعبير عن الرأي:**

أ. **المقدمة:**في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات ب:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه؛
- التعريف بالكيان المعني؛
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان؛
- التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية؛
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية؛
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

ب. الرأي حول القوائم المالية:[2]

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

[1] **الجريدة الرسمية العدد24 القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان 2013مرجع سابق**، ص ص،13-14.

- ✓ يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها 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 وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة و النجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها.

يمكن هذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

- **رأي بـتحفـظ:(أو بتحفظات):** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية. ويجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضعية المالية للكيان.[1]
- **رأي بالـرفـض:** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.
- **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 وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بإحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية. يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

- **أما بالنسبة للجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة:**

يتمحور هذا الجزء المعنون" المراجعات والمعلومات الخاصة" حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- ✓ الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛
- ✓ المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية؛

[1] **الجريدة الرسمية العدد24 المؤرخ في 30افريل 2014 ،مرجع سابق**، ص ص14-15.

✓ المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعون 45 يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

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

- ❖ إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة من طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء او المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير؛
- ❖ يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

❖ ثانيا:معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

يتم إعداد تقرير للتعبير عن الرأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

ولا يختلف تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عن تقرير العام في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.

يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية وتقرير التعبير عن راي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

❖ ثالثا:معيار التقرير حول اتفاقيات المنظمة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري.

ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.[1]

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتيين:

- ✓ رئيس مجلس إدارتها؛
- ✓ رئيسها مديرها العام؛
- ✓ احد أعضاء مجلس إدارتها؛
- ✓ عضو من أعضاء المكتب المسير أومن مجلس المراقبة؛
- ✓ ممثلون عن الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة؛
- ✓ الأشخاص المعنويون أعضاء مجلس الإدارة؛
- ✓ المسيرون والمسيرون المتضامنون؛
- ✓ المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف على ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي تجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل

يعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان على الأجهزة في الشركة وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جار ظاهريا، بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها يمكن محافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات المنظمة كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له. إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص. طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:

- ✓ عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل؛
- ✓ أسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية؛
- ✓ طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات؛

[1] **الجريدة الرسمية العدد24 القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان 2013،مرجع سابق** ،ص ص 15-16.

- ✓ ظروف إبرام هذه الاتفاقيات لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة والرسومات والعمولات المقدمة وآجال الدفع الممنوحة والفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة عند الاقتضاء كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها؛
- ✓ يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجها لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للموافقة أو فصل في تقريره طبقا لاسيما في أحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية؛
- ✓ يتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه؛
- ✓ لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص بأي حال من الأحوال أي رأي حول أي جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات؛
- ✓ يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل والتي لا تزال سارية المفعول وذلك بناءا على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل؛

إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى الوضعية.

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

يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين في الشركة ضمن تقريره.

عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء 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 لذلك و [1]يرسله إلى الجمعية العامة العادية.

❖ رابعا: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10)تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه على محافظ الحسابات من مسؤوليته الجهاز المسير للكيان. ويتضمن هذا الكشف:

[1] **الجريدة الرسمية العدد24:القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013 ،مرجع سابق**، ص17.

- ✓ التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية؛
- ✓ التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ويعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المذكورة أعلاه.

❖ خامسا:معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقها للواجبات المهنية.

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

يعد الكيان كشفا سنويا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

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

❖ سادسا:معيار التقرير حول نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة: [1]

طبقا لأحكام المادة 678(فقرة 6) من القانون التجاري يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

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

يتم إعداد تطور النتيجة في جدول على خمس سنوات الأخيرة بعرض العناصر، التالية:

[1] الجريدة الرسمية العدد24:القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013 ،**مرجع سابق** ،ص16.

- ✓ النتيجة قبل الضريبة؛
- ✓ الضريبة على الأرباح؛
- ✓ النتيجة الصافية؛
- ✓ عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال الشركة؛
- ✓ النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة؛
- ✓ مساهمات العمال في النتيجة.

❖ سابعا:معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة و أرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية الذي تم إرساله إلى الجمعية العامة:[1]

- ✓ عنوان التقرير و المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته؛
- ✓ فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛
- ✓ خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان، يهدف هذا المعيار على التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص؛
- ✓ يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات؛

[1] الجريدة الرسمية العدد24:القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013 ،**مرجع سابق**، ص17.

- ✓ عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية،يقوم محافظ بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، للأشغال المنجزة من طرفه؛
- ✓ يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها؛
- ✓ يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:[1]
- ✓ عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته؛
- ✓ فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان؛
- ✓ خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

❖ ثامنا:معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يهدف هذا المعيار على التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي يتم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

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

- **مؤشرات ذات طبيعة مالية:**

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة السلبية؛
- ✓ عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق؛
- ✓ قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد؛
- ✓ اللجوء المبالغ فيها للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل طويلة الأجل؛
- ✓ مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين؛
- ✓ القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر؛
- ✓ النسب المالية الرئيسية غير الايجابية؛

[1] الجريدة الرسمية العدد24:القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013 ،ص18.

- ✓ خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال؛
- ✓ توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم؛
- ✓ عدم القدرة على الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

- **مؤشرات ذات طبيعة عملية:**[1]

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

- **مؤشرات أخرى:**

- ✓ عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى؛
- ✓ الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملتها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

عندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإن محافظ الحسابات :

- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، بهدف متابعة الاستغلال؛
- يجمع عناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال؛
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل؛
- يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخرا معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة، التي تبت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

❖ المعيار التاسع:معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان

[1] الجريدة الرسمية العدد24:القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013 ،**مرجع سابق**، ص ص18-19.

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء و أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20بالمئة من رأسمال الشركة، وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء، إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك حسب الحال.

تطبيقا، لأحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص، يشير محافظ الحسابات عند أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.

لا تطبق أحكام هذا المعيار عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

❖ المعيار العاشر:معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأسمال، تشمل على الخصوص:

- ✓ مبلغ وأسباب رفع رأسمال المقترح؛
- ✓ أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- ✓ كيفيات تحديد سعر الإصدار.
- ✓ يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:
  - التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛[1]

[1] الجريدة الرسمية العدد24:القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013 ،**مرجع سابق**، ص ص19-20.

- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛
- خلاصات تشير إلى الملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال؛
- لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال.

❖ المعيار الحادي عشر:معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأسمال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712(الفقرة2) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال على الخصوص المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو على غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال؛
- لا يصرح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية تخفيض رأس المال.

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 والجهاز التداولي المؤهل.

في حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.

في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

المعيار الثاني عشر:معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.[1]

[1] الجريدة الرسمية العدد24:القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013 ،**مرجع سابق** ،ص ص20-21.

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

إذا طلب من الجمعية العامة أن تفويض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب اقتراح حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.

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

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف. خصوصا حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا 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 وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات الآتية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة؛
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها؛
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار؛
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة تقرير الجهاز المختص؛
- يقدم ملاحظات لاسيما في حالة نقص المعلومات حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.
- عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة؛
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها؛
- يدلي برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

المعيار الثالث عشر:معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

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

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن على الخصوص البيانات الآتية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات؛
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات،
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة؛[1]

ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

المعيار الرابع عشر:معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية يتم ضبط حسابات وسيطية من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الآتية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة،
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

المعيار الخامس عشر:معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة

[1] الجريدة الرسمية العدد24 القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان2013 ، **مرجع سابق**،ص ص21-22.

يهدف هذا المعيار على التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمذكور أعلاه، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي المذكور أعلاه:

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة، خلال السنة المالية، وذل بإبراز ما يأتي على الخصوص:

- الاسم ومقر الشركة؛
- رأسمال الشركة؛
- الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان؛
- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.[1]

المطلب الثالث:أنواع تقارير المراجعة الخارجية ومحددات جودتها.

❖ **أنواع تقارير المراجعة الخارجية:**يمكن تصنيف تقارير مراجعة الحسابات إلى عدة أنواع وفقا لرأي مراجع الحسابات المفصح عنه في التقرير، حيث تتطلب كثيرا من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في كثير من الدول على ضرورة إبداء مراجع الحسابات لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمنشأة مع ضرورة وضوح رأيه هذا، وفقا لهذا نجد التقارير الآتية:

- **التقرير النظيف:**وهو التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا مفاده أن دفاتر وسجلات المنشأة منتظمة وسليمة وأن القوائم المالية أعدت بطريقة سليمة وأنها تعبر عن المركز المالي ونتائج الأعمال.
- **التقرير غير نظيف جزئيا:** وفي مثل هذا النوع من التقارير يشير مراجع الحسابات إلى وجود بعض التحفظات والتي منها:إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية وفقا للمبادئ المحاسبية، عدم حصول المراجع على بعض المصادقات أو اعتماد لشهادة الجرد من الإدارة، أو عدم مراجعته لحسابات الفروع، مخالفة المنشأة للقانون أو النظام الأساسي.
- **التقرير غير النظيف كليا:**إذا تعددت التحفظات التي لا يمكن بعدها الوثوق في انتظام السجلات والدفاتر أو من دلالة الحسابات الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي فإن مراجع الحسابات يعبر صراحة عن رأيه ذلك ومثل هذا التقرير يهدم تماما حسابات المنشأة وقد يسمى في بعض المراجع بالتقدير السلبي وهو عكس التقرير النظيف.
- **التقرير الخالي من الرأي:**عندما يعجز مراجع الحسابات عن إبداء رأيه الفني في مدى تعبير حساب الأرباح والخسائر عن نتائج الأعمال ومدى تعبير الميزانية عن المركز المالي للمنشأة وذلك بسبب وجود قيود على

[1] الجريدة الرسمية العدد 42 القرار الوزاري رقم 30المؤرخ في 24 جوان 2013، **مرجع سابق** ،ص22.

عملية المراجعة فانه يمتنع عن إثبات رأيه سلبا أو إيجابا، وفي مثل هذه الحالة يعرف تقريره بأنه تقرير خال من الرأي.

❖ **الخصائص الرئيسية لجودة تقرير محافظ الحسابات:**[1]

1. عدم التحيز (الصدق والأمانة)؛
2. تجنب استخدام المصطلحات الغامضة الصراحة والوضوح؛
3. تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه؛
4. توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية النسبية العالية، والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول إلى الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم؛
5. الوقت المناسب عدم تأخر نتائج التدقيق.

ولذلك فإن إعداد تقرير مدقق الحسابات يتطلب بعض المواصفات التي ينبغي توافرها للوفاء باحتياجات مستخدميه، وعلى الرغم من تعدد آراء حول تلك المواصفات إلا أنها إتفقت جميعها في ضرورة توافر خصائص مثل: الموضوعية، الوضوح، الملائمة، الدقة، الشمول، القدرة على الإقناع، التركيز،الإفصاح.

وكما أوضح SLOMONأن الخصائص الرئيسية لجودة تقرير المدقق ينبغي ان تتضمن:الملائمة، المصداقية ،التجانس ،الابتكارية

وكما أشارت الدراسة إلى أن الملائمة تتمثل في:

- القيمة التنبؤية للمعلومات؛
- القيمة التأكيدية للمعلومات؛
- القيمة التصحيحية للمعلومات؛
- الحداثة والوقتية.

وتتحقق المصداقية من خلال العناصر التالية:

- صدق و عدالة التمثيل؛
- الشمولية والقابلية للتحقيق.

المطلب الرابع:أهمية تقارير المراجعة الخارجية:

[1] المنتصر بالله سهيل ناقولا ترزي،**مرجع سابق**، ص20.

تكمن أهمية تقارير المراجعة الخارجية في تلبية احتياجات المستخدمين لها وذلك لدعم اتخاذ قراراتهم، وحيث نعدد المستخدمين لتقارير المراجعة الخارجية وهم (المساهمون، المستثمرون المحتملون، اتحادات ونقابات العمال، المؤسسات التمويلية والاستثمارية، هيئة سوق المال، الإدارة، المصالح الحكومية، المنظمات المهنية، المجتمع).والتي سوف نذكر أهمية التقارير بالنسبة لاحتياجات كل الجهات المستخدمة لها كالتالي:[1]

- **المساهمون:** يحتاج المساهمون للمعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية، لاتخاذ القرارات. ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة في البورصة.

ومن الثابت أن تقرير محافظ الحسابات يمدهم بمعلومات إضافية، خاصة بمدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه لهم القوائم من المعلومات.

- **المستثمرون المحتملون:**يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم المؤسسة معلومات كثيرة، خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، ومركزها المالي ونتائج أعمالها.

وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه المعلومات، ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه،

- **اتحادات ونقابات العمال:**من المعروف أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آليتي التفاوض والمساومات الاجتماعية، بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز مادية واجتماعية،

وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يساعد إدارتها في إتمام عمليتي التفاوض والمساومة بنجاح.ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا،تلك المعلومات الخاصة بمقدرة المؤسسة على الدفع. والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للمؤسسة. ومؤشرات الربحية والسيولة.

ولان القوائم المالية للمؤسسات، مجال المراجعة هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات فإن تقرير مراجعة هذه القوائم المالية سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال على هذه المعلومات وثقتهم فيها،

- **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:**تعتمد المؤسسات التمويلية خاصة البنوك وكذلك المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية، على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة، أو المستثمر في أوراقها المالية، في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية،

[1] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**، ص ص65 -66.

ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقارير محافظ الحسابات هذه المؤسسات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها والوثوق في المعلومات التي توفرها القوائم المالية،

- **هيئة سوق المال:**تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير مراجع الحسابات، للما لها من دور إشرافي على سوق الأوراق المالية. و بحكم القانون فان الشركات المقيدة بالبورصة، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها لهيئة سوق المال.
- **الإدارة:**يمثل تقرير محافظ الحسابات أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك، لذلك فهو ذا تأثير ملموس في إثبات إن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة، هذا بافتراض أن الإدارة لا تمتلك بعض أسهم المؤسسة، فإذا حدث ذلك فان اهتمامها بتقرير المراجع الخارجي سيكون أكبر بلا شك.
- **المصالح الحكومية:**[1]تحتاج المصالح الحكومية الرسمية لتقرير مراجع الحسابات، المرفق بالقوائم المالية، كحق لها في سبيل أدائها لمهامها. ومن أهم هذه المصالح، مصلحة الضرائب. حيث يزداد اعتمادهم مثل هذه المصالح على القوائم المالية للمؤسسة، في تحديد وتقدير الوعاء الضريبي لتحصيل مختلف المستحقات الضريبية، وذلك كلما كان التقرير المرفق بهذه القوائم المالية يحمل رسالة تدعيم إمكانية الاعتماد عليه والوثوق في المعلومات التي توصلها القوائم المالية لهم،
- **المنظمات المهنية:** وتهتم المنظمات المهنية بتقرير مراجع الحسابات وذلك للأسباب التالية:
  - ✓ لكي تطمئن وتتابع مدى التزام المراجع المنتمي إليها بمعايير إعداد التقرير؛
  - ✓ لكي تضمن باستمرار تحقيق التقرير لأهدافه، فيما يتعلق بتوصيل رأي مراجع الحسابات لأصحاب المصلحة في المؤسسة، خاصة المساهمين؛
  - ✓ لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه
  - ✓ لكي تتابع مدى حرص أعضائها على جودة المراجعة ككل؛
  - ✓ لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية، في مجال إعداد وتوصيل مراجع الحسابات للتقرير.
- **المجتمع:** في ظل زيادة الاهتمام بالبعد الاجتماعي للمحاسبة، سوف يزداد بالضرورة البعد الاجتماعي للمراجعة. وحسب نظرية العقد الاجتماعي، فالمجتمع هو الذي أمد المؤسسة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها. و يكون على المؤسسة في مقابل ذلك، أن تساهم في رفاهية هذا للمجتمع من ناحية ولا تتسبب في أدنى ضرر اجتماعي أو بيئي له.

ولوفاء إدارة المؤسسات بهذه المسؤولية الاجتماعية يلزمها أن تفصح إفصاحا محاسبيا اجتماعيا وبيئيا للمجتمع، وحتى يثق المجتمع في ها ويعتمد على المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية هذه يجب أن يقدم له تقرير بنتائج مراجعة الحسابات لهذا الإفصاح.

[1] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**، ص ص 66-67.

من خلال العرض السابق للمعايير الجزائرية للتدقيق والتي هي حديثة النشأة فإنه من الملاحظ وجود بعض المؤشرات التي تدل على وجود علاقة بين جودة تقارير المراجعة الخارجية والمعايير الجزائرية للتدقيق، والتي تندمج مع خصائص جودة تقارير المراجعة الخارجية المحددة سابقا ومن خلال هذا المطلب سوف نحاول تحديد أهم ما يتوافق بين جودة تقارير المراجعة الخارجية والمعايير الجزائرية للتدقيق:

تتوفر المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم ذكرها في الفصل الأول على مختلف الجوانب التي تساعد المراجع الخارجي أو محافظ الحسابات على إعداد تقارير ذات جودة، وكما ذكرنا في خصائص جودة تقارير المراجعة الخارجية فإن ما جاءت به المعايير الجزائرية يؤكد على وجود فيها حرص على أن تكون هذه ذات جودة من خلال التأكيد على ذكر المعايير المتبعة في تقرير المراجع الخارجي، كانت المعايير الجزائرية للتدقيق ملائمة في صياغة التقارير من خلال توضيح مختلف جوانبه وأهم ما توصل إليه محافظ الحسابات من نتائج، وأكدت المعايير الجزائرية على أن تكون المعلومات المقدمة لمحافظ الحسابات من قبل الإدارة في التوقيت المناسب ليتسنى له إعداد تقريره هو أيضا في الوقت المناسب وضرورة إعلامه بالأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد التقرير وتاريخ المصادقة عليه، وأن يتضمن التقرير لغة واضحة ومفهومة للمستخدمين وأن يكون هناك الإفصاح الكافي لكافة الأطراف، كما حثت على وجوب شمول التقرير على كل العناصر التي نصت عليها المعايير، وأن يكون الرأي في التقرير فني ومحايد خال من التحيز.

بالنسبة لأهمية معايير التدقيق الجزائرية فهي من أهمية معايير التدقيق الدولية فهي تعد تبني لمعايير التدقيق

بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية:

- ✓ توفر معايير التدقيق الدولية تقارير مراجعة قابلة للمقارنة؛[1]
- ✓ مفهومة لدى محافظي الحسابات في مختلف الدول بالتالي يستطيع العمل بها في أي دولة؛
- ✓ سهولة الفهم للتقارير من قبل المستخدمين مثل الشركات التي بجنسيات مختلفة؛
- ✓ هي معايير غير معدة لدولة ما إنما للعديد من الدول لتوفير التقارب بين ممارسي المهنة في أي مكان؛
- ✓ توفر الانفتاح على الاقتصاد العالمي.

بالتالي المعايير الدولية توفر جودة لتقارير محافظ الحسابات، لكن تبقى هناك أوجه قصور والتي نذكر منها:

- ➢ لا تتوافق مع القوانين المنظمة والأعراف لبعض الدول والبيئة الاقتصادية لها؛
- ➢ ليس هناك إلزام على الاعتماد والتقيد بالمعايير الدولية لا يجعل ممارسي المهنة يتقيدون بها؛
- ➢ عدم التوافق بين البيئة السياسية للدول لا يسمح بتدويل معايير التدقيق.

[1] سفاحلو رشيد،**أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA)في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة(IFRS)**،أطروحة دكتورا ه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي ،الشلف،2017/2016 ،ص220.

من خلال هذا باتت هناك ضرورة ملحة لوضع معايير محلية (وطنية للتدقيق) في مختلف الدول من بينها الجزائر وذلك للأسباب التالية:

- عدم موافقة معايير التدقيق الدولية للبيئة القانونية للتدقيق في الجزائر؛
- الجزائر ليست من الدول العضوة الاتحاد الدولي للمحاسبين**IFAC**؛

من خلال هذا تم إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق:

تبني المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر عبارة عن مشروع لم يرى النور في الجزائر حيث أن معايير التدقيق الدولية لا يتم التقيد بها لأنه لا يوجد نص قانوني يلزم بذلك بينما القوانين الملزمة هي القوانين الوطنية فقط، وتكمن أهمية المعايير الوطنية في:

- ✓ توفر قابلية للمقارنة على المستوى المحلي؛
- ✓ سهولة الفهم وعدم وجود مصطلحات غامضة بين المهنيين ومستخدمي التقرير؛
- ✓ الإلزام بالاعتماد على معايير الجزائرية للتدقيق في إعداد التقارير؛
- ✓ متوافقة مع القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.

الجدول رقم(2-1): مقارنة بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق

أهم الاختلافات و التوافقات بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية للتدقيق مع الأسباب			
البيـــــــان	**المعايير الجزائرية للتدقيقNAA**	**المعايير الدولية للتدقيقISA**	**الأســـــباب**
الهيئة المصدرة	المجلس الوطني للمحاسبة**CNC**	الإتحاد الدولي للمحاسبين**IFAC**	ــــــــــــــــــــــــــــــ
عدد المعايير لحد الآن	12	36	بداية الجزائر حديثا في تبني معايير التدقيق الدولية وتكييفها حسب الواقع المحلي لها.
رقم المعيار	نفس الرقم	نفس الرقم	ــــــــــــــــــــــــــــــ
اسم المعيار	نفس التسمية	نفس التسمية	ــــــــــــــــــــــــــــــ
محتوى المعيار	توافق و اختلاف أحيانا و(الأغلب توافق)		(المعايير الجزائرية مشتقة من معايير التدقيق الدولية)
مدى كفاية المعايير	غير كافية	غير كافية نسبيا	قلة معايير التدقيق الجزائرية الصادرة
مدى ملائمة المعايير للمراجعة القانونية في الجزائر	ملائمة	غير ملائمة	تعتبر معايير التدقيق الجزائرية ملائمة وذلك لأنها تعتبر مكيفة وفقا لاحتياجات الاقتصاد الوطني المحلي
مدى تحديد المعايير لجودة تقرير المراجعة الخارجية	تحدد جودة التقرير	تحدد جودة التقرير	حيث أن المعيار هو إطار عام يتم العمل به معمم وفق ما يمكن أن تشمله نقطة ما أو ما يمكن أن يواجه محافظ الحسابات حول موضوع معين بحيث يخدم معيار التدقيق كل ما يتضمنه محتوى تقرير التدقيق وشكله ومهمة محافظ الحسابات.

أهمية المعايير بالنسبة للمستفيدين	مهمة للمستفيدين	مهمة للمستفيدين	تساعد المعايير سواء الدولية أو الجزائرية على إعداد تقارير مراجعة ذات جودة بالتالي توفر أهمية كبيرة لكل مستخدمي التقرير.

المصدر: من إعداد الطالبـــــة بالاعتماد على (معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية) ومراجع سابق ذكرها.

خلاصة الفصل:

المستخلص من هذا الفصل هو أن مهنة محافظ الحسابات حدد مختلف عوالمها القانون 10-01 الذي يحوي على كل ما يخص هذه المهنة وتنظيمها، وأن هذه المهنة في تطور سواء من جانب التقارير والمعايير الخاصة بها ليس هذا فقط بل كان هناك إصدارات لبعض معايير جزائرية للتدقيق، هذا كله قصد توفير بيئة ملائمة للتدقيق على المستوى المحلي، بحثا عن معايير مراجعة ذات جودة والتي تؤدي إلى أهمية كبيرة لدى المستفيدين من هذه التقارير وهذه الأهمية هي اتخاذ قرارات استثمارية.و من أبرز ما تم التوصل إليه في هذا الفصل هو استخلاص العلاقة التي تربط بين جودة تقارير المراجعة الخارجية والمعايير الجزائرية للتدقيق. والتي بعد الاطلاع على كل ما نصت عليه المعايير الجزائرية للتدقيق ومحددات جودة تقارير المراجعة الخارجية كان هناك تقارب أي أن المعايير الجزائرية للتدقيق كانت في محتواها توجه محافظ الحسابات إلى إعداد تقارير مراجعة ذات جودة.

تمـــــهيد:

تلقت مهنة محافظ الحسابات عدة تعديلات منذ بداية توجه الجزائر نحو الإصلاح المحاسبي وتبني المعايير المحاسبية الدولية2010، بات من الضروري مواكبة الاقتصاد الدولي و بالتوجه نحو تبني المعايير الدولية حتى في جانب التدقيق ومن بين الإصلاحات التي تمت في جانبه هي الإصلاح في القانون المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وذلك بإصدار القانون 10-01 المنظم لهذه المهنة وبعد ذلك كان إصدار معايير جزائرية موافقة للبيئة الدولية للتدقيق، خاصة بالتقرير في سنة 2013، ثم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق والتي كانت مشتقة من المعايير الدولية وهذا يوضح توجه الجزائر نحو تطوير مهنة التدقيق للتوصل إلى الجودة المطلوبة على مستوى محافظ الحسابات وخاصة من جهة التقارير.

وبغرض دراسة ما تطرقنا إليه في الجانب النظري حاولنا معرفة أهمية هذه المعايير ومدى تجاوب ممارسي المهنة لمضمونها ومدى تأثيرها على جودة تقرير محافظ الحسابات.

حيث تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة؛

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية.

في هذا المبحث سنقوم بعرض كل من منهج الدراسة المتبع وكذلك مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى الأداة المستعملة في جمع البيانات، ضمن ثلاث مطالب بحيث كل مطلب يتضمن بالتفصيل كل ما يجب أن نذكره ،وذلك لتقديم الإطار العام للدراسة الميدانية قبل تفسيرها وذكر الخصائص المذكورة في الأداة المستعملة لجمع البيانات.

المطلب الأول: منهج الدراسة.

❖ **منهج الدراسة:**

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع للوصول إلى الأهداف المرجوة، وذلك لأنه يسهل لنا البحث والتوصل إلى النتائج وذلك من منطلق تقصي الحقائق العليمة، ولهذا تم اعتمادنا على المنهج التحليلي وذلك لتحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المترتبة على هذا التحليل. تم استخدام بعض الوسائل والأساليب الإحصائية والتي من بينها:النسب، التكرار وذلك بالاعتماد على برنامجEXEL.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

❖ **مجتمع الدراسة:**تمثل مجتمع الدراسة في بعض الفئات المكونة من فئة الأكاديميين والتي تتضمن كل من (الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق) وفئة أخرى متمثلة في مهنيين مثل (الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، والمحاسبين) بحيث يتمكنون من فهم الأسئلة المدرجة والإجابة عليها والتي هي في التخصص وذلك لتحري آراءهم والتي لها أهمية بالغة في تحديد مجرى موضوعنا.

❖ **عينة الدراسة:**نظرا لعدم القدرة على حصر المجتمع ودراسته قمنا باختيار عينة متمثلة في 30 فرد وذلك لتعميم النتائج المتوصل إليها على المجتمع ككل إذ أن العينة تمثل المجتمع في المفهوم المنهجي، تم توزيع عدد من الاستمارات على كل أفراد العينة من الولايات الثلاث (بسكرة وباتنة وورقلة) حيث تم توزيع الاستمارات على ثلاث طرق:

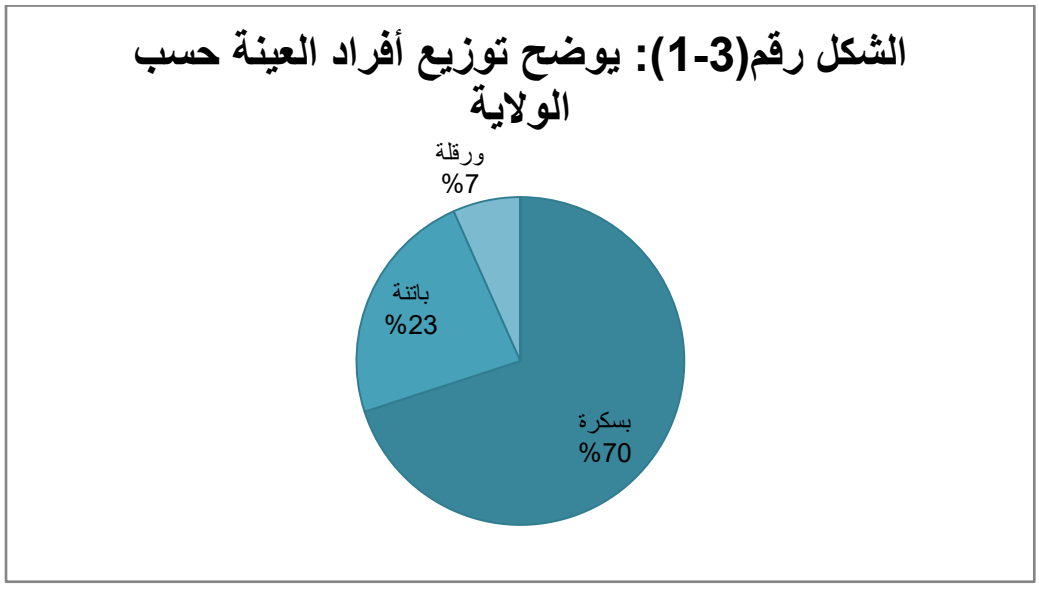
✓ التسليم المباشر: من اليد إلى اليد؛

- ✓ التسليم غير المباشر:عن طريق البريد الإلكتروني المذكور في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الصادرة عن وزير المالية، والاستعانة بالأصدقاء في الولايات المجاورة.

الجدول رقم (3-1):يوضح توزيع أفراد العينة حسب الولاية

الولاية	التكرار	النسبة %
بسكرة	21	%70
باتنة	7	%23
ورقلة	2	%7
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXEL

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أن أغلب أفراد العينة يتمركزون في ولاية بسكرة بنسبة 21% ، وهذا يرجع إلى أنها مقر إقامتنا،أما باقي الولايات فكانت ولايتي باتنة و ورقلة بنسبة 23%و 7%على التوالي .

المطلب الثالث: أداة الدراسة واختبار مدى صدقها

❖ **أداة الدراسة:**

تم اعتمادنا على الاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات حول موضوع الدراسة، حيث تضمن هذا الأخير تمهيدا مختصرا حول التخصص ومدى أهمية الإجابة عليه لدينا وتمت الإشارة إلى أنه سوف تحاط كل الإجابات

بالسرية التامة وهي مخصصة فقط لأغراض البحث العلمي. وتم تقسيم الاستبيان إلى قسمين حيث يتضمن كل قسم:

- **القسم الأول:**كان حول المعلومات الشخصية حيث شملت في الاستبيان كل من المعلومات الخاصة بالجنس والعمر والتخصص العلمي والوظيفة المزاولة من طرف المستجوبين بالإضافة إلى عدد سنوات الخبرة.
- **القسم الثاني:**تمثل في محاور الاستبيان، في حين تم تقسيم محاور القسم الثاني من الاستبيان إلى ثلاث محاور تتضمن أسئلة مختلفة والعدد الإجمالي للأسئلة كان 23سؤال حيث تقسيم كل محور كان كالتالي:

✓ المحور الأول:حول مدى استخدام معايير التدقيق الجزائرية تضمن 9أسئلة؛

✓ المحور الثاني: كان حول العلاقة بين معايير التدقيق الجزائرية و محددات جودة تقرير محافظ الحسابات حيث تضمن 11 سؤال؛

✓ المحور الثالث: كان حول الأهمية التي يمكن أن تضيفها معايير التدقيق الجزائرية لتقارير محافظ الحسابات وتضمنت 3 أسئلة.

❖ **اختبار صدق الأداة:** لاختبار مدى صدق الاستبيان قمنا بإعداده وإتباع المراحل المعتادة والمتمثلة في:

✓ أولا: عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة في اختصاص التدقيق و المحاسبة وخارج التخصص بغرض تحكيمه. من ناحية كل من (الشكل والمضمون).؛

✓ ثانيا:التقيد بملاحظات الأساتذة المحكمين وإجراء التعديلات اللازمة؛

✓ ثالثا: الاعتماد النهائي على الاستبيان المحكم كأداة للدراسة الميدانية للوصول إلى الأهداف المرجوة من موضوعنا.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة

يتضمن محتوى هذا المبحث مجموعة من الخصائص التي تميز العينة المدروسة وتعرف بأفرادها، ويتضمن التحليل الوصفي مجموعة من الرسوم البيانية المدعمة للبيانات المدرجة في الجداول والتي سوف نتناول تحليلها من طرفنا.

المطلب الأول: تحليل خصائص العينة حسب متغير الجنس والعمر

سنتناول في هذا المطلب تحليل خصائص العينة حسب متغيرين هما متغير العمر والجنس، وذلك رغبة منا في التعريف بمختلف خصائص العينة وذلك لجعلها أكثر مصداقية وللرفع من عدد المستجوبين إذ حاولنا التوصل إلى أغلب الفئات التي من الضروري التوصل إليها.

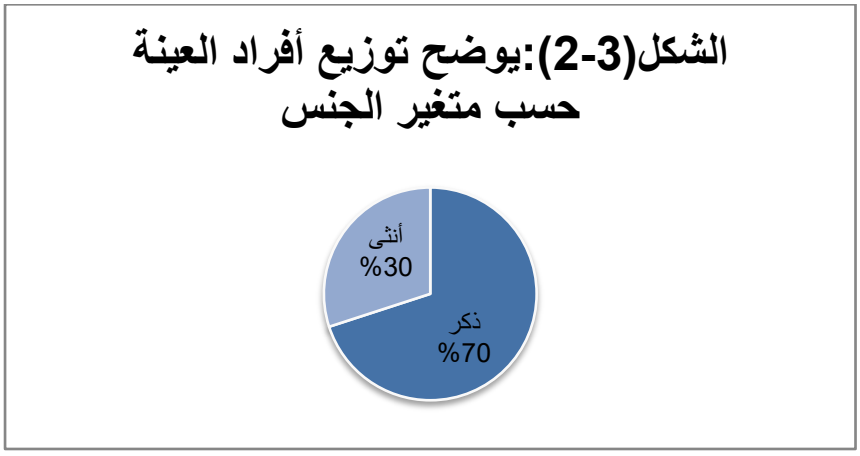
❖ **توزيع العينة حسب متغير الجنس:**تضمن هذا التوزيع على أساس الجنس فئة (الذكور والإناث) .

الجدول رقم (3-2): يوضح توزيع العينة حسب متغير الجنس

البيان	التكرار	النسبة %
الذكور	21	%70
الإناث	9	%30
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

الشكل(3-2):يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجEXEL

من خلال الجدول السابق والشكل الواضح منه هو أن نسبة الذكور تتعدى نسبة الإناث حيث حققت نسبة مشاركة الذكور نسبة 70%، بينما الإناث كانت نسبتهم 30 %وهذا يدل على أن أغلب ممارسي مهنة المحاسبة والأشخاص الأكثر ميولا لها ،هم من الذكور في حين نلقى أن هناك عزوف نوعا ما من طرف الإناث لامتهان مهنة المحاسبة حيث أغلب الإناث في العينة هم من فئة الأساتذة.

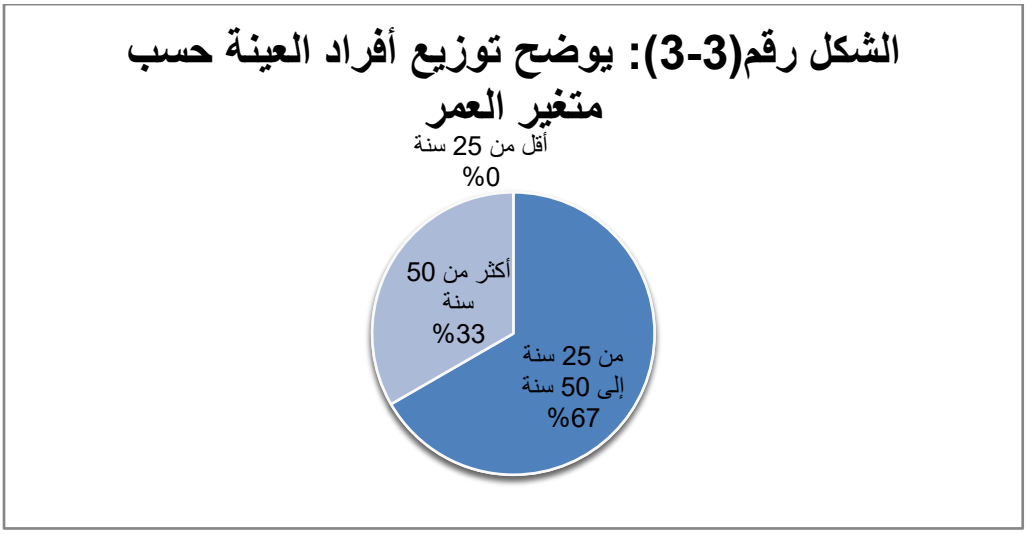
❖ **توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر**: تضمن التقسيم ثلاث فئات عمرية وهي الفئة الأقل من 25 سنة، والفئة التي بين 25 إلى الأقل من 50 سنة،إلى غاية الفئة الأكثر من 50 سنة. وكانت الإجابات وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): يوضح توزيع العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 25 سنة	**0**	**%0**
من 25 إلى أقل من 50سنة	**20**	**%67**
أكثر من 50سنة	**10**	**%33**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

الشكل رقم(3-3): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXEL

من خلال معطيات الجدول نلاحظ التفاوت في النسب حيث أن الفئة الأولى لم تحقق أي نسبة ، أما فيما يخص الفئة الثانية كانت لها الحصة الأكبر حيث حققت أعلى نسبة أي بنسبة 67%، والفئة الأكثر من 50 سنة حققت نسبة 33%، وهذا راجع إلى ميولنا لاستجواب الأفراد الأكبر سنا حيث أن هذا يدل على الخبرة والتجارب والاستفادة من النصائح والتوجيهات التي يقدمونها.

المطلب الثاني: تحليل خصائص العينة حسب متغير الدرجة العلمية و التخصص العلمي

في هذا المطلب سوف نوضح خصائص العينة من ناحية متغيرين هما (الدرجة العلمية والتخصص)، حيث كل متغير تم تقسيمه وفق ما هو موضح بغرض معرفة الكفاءات والتخصصات التي تتناولها مهنة التدقيق من داخل الجانب الأكاديمي أو خارجه.

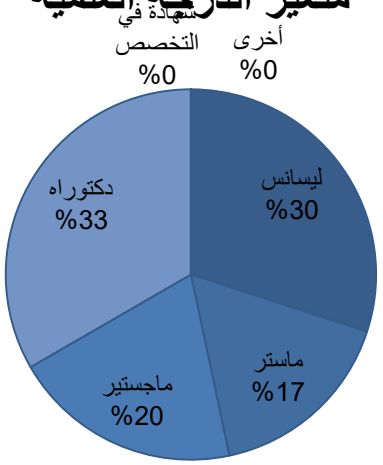
- **توزيع العينة حسب الدرجة العليمة:** تعد الدرجة العلمية هي المؤهل لشغل وظيفة معينة ولكل مجال يجب أن تتوفر في الشخص الدرجة العلمية التي تمكنه من القيام بمهامه وتؤهله لها ولشغل مهنة من المهن المحاسبية أو وظيفة هناك درجات علمية مطلوبة على الشخص وفق ما يتم تحديده من طرف القانون ومن خلال هذا الجدول قمنا بحصر الدرجات العلمية اللازمة لهذا المتغير كما هو مبين كالتالي:

الجدول رقم(3-4): يوضح توزيع العينة حسب متغير الدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة %
ليسانس	09	%30
ماستر	05	%17
ماجستير	06	%20
دكتوراه	10	%33
شهادة في التخصص	00	%00
أخرى	00	%00
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

الشكل رقم(3-4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXEL

الملاحظ من الجدول السابق والشكل هو أن أكبر نسبة هي لشهادة الدكتوراه بنسبة 33%أي ما يمثل 10 أفراد من مجموع العينة رغبة منا في الاستعانة بأصحاب الكفاءات العليا وذلك لإفادتنا بآرائهم في خصوص مهنة التدقيق نظرا لتعمقهم في الجانب القانوني المؤطر لهذه المهنة أما النسبة التي تليها مباشرة هي لحملة شهادة الليسانس إذ أنها تعد المؤهل المطلوب لامتهان مهنة المحاسبة وذلك بنسبة 30%، ثم تليها شهادة الماجستير بنسبة 20% و الماستر بنسبة 17%.

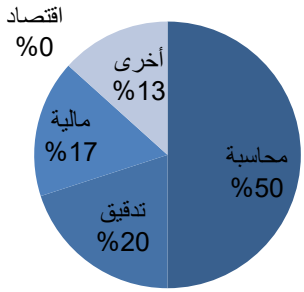
- **توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي:** في هذا المتغير تم إدراج بعض التخصصات من بينها المحاسبة، التدقيق المحاسبي، مالية، اقتصاد، وتخصصات أخرى والتي يمكن أن تقدمها المعاهد والتي هي خارج الإطار الجامعي.

الجدول رقم(3-5): يوضح توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة %
محاسبة	15	%50
تدقيق محاسبي	6	%20
مالية	5	%17
اقتصاد	0	%00
أخرى	4	%13
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

الشكل رقم(3-5): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXEL

من الجدول السابق والشكل الملاحظ منه هو أن أغلب التخصصات العلمية في مجال المحاسبة وهذا بحكم موضوعنا، حيث أن نسبة المستجوبين كانت هي الأعلى نسبة من بين التخصصات الأخرى وذلك بنسبة 50% وهذا يخدم الموضوع حيث أن أغلب المهن المتعلقة بهذا المجال تتطلب التعليم في تخصص المحاسبة والنسبة التي تليها مباشرة هي في فئة التدقيق المحاسبي حيث هي الأخرى كانت بنسبة 20%، أما فيما يخص باقي النسب فكانت في مجال المالية بنسبة 17% ، وتخصصات أخرى بنسبة 13% لم يتم ذكرها وهي تتمثل في شهادات من طرف معاهد التكوين ودراسات أخرى خارج الجامعة أما بالنسبة لتخصص الاقتصاد فلم يكن هناك مستجوبين في هذا التخصص.

المطلب الثالث: تحليل خصائص العينة حسب متغير الوظيفة والخبرة

هذا يتضمن أهم متغيرين من بين خصائص العينة وذلك لأنه تحدد لنا الوظيفة التي يشغلها المستجوبين مستوى الخبرة.

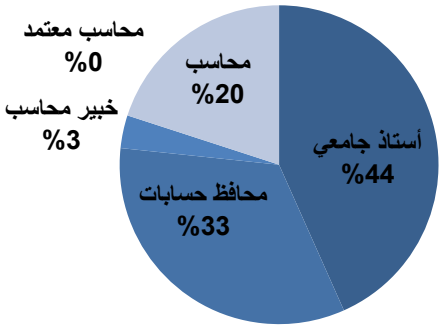
❖ **توزيع العينة حسب متغير الوظيفة:** تم تحديد بعض الوظائف لاستجوابها في مجال التدقيق سواء العاملين بالمهنة، أو الذين لديهم علاقة بها.

الجدول رقم(3-6): يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
أستاذ جامعي	13	%44
محافظ حسابات	10	%33
خبير محاسب	1	%3
محاسب معتمد	0	%0
محاسب	6	%20
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

الشكل رقم(3-6): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXEL

من خلال معطيات الجدول والشكل نلاحظ توفر مختلف الفئات التي تتعلق بالمجال المحاسبي سواءا من الأساتذة أو المهنيين في المجال :حيث تضمنت كل فئة،

- ✓ **الفئة الأولى:** والتي تتمثل في الأساتذة الجامعيين بنسبة 44 %وهي النسبة الأكبر ضمن الفئات بعدد 13 أستاذ من مجموع العينة؛
- ✓ **الفئة الثانية:** هم فئة محافظي الحسابات والتي حددت نسبتها بـ 33 %وهي نسبة التي تلي النسبة الأكبر وهي الفئة الأهم ولكن نظرا لضيق الوقت لم نستطع الوصول إلى العديد منهم وبلغ عددهم 10 محافظي حسابات؛
- ✓ **الفئة الثالثة:**فئة الخبير المحاسب والتي كان فيها فرد واحد من العينة وبنسبة 3%من المجموع العام للعينة؛
- ✓ **الفئة الرابعة:**المحاسب المعتمد التي كانت نسبتها 0 %أي أن العينة المدروسة لم تتضمن هذه الفئة؛
- ✓ **الفئة الخامسة:** فئة المحاسبين والذين تمثلوا في ستة أفراد من مجموع أفرد العينة أي بنسبة 20%.

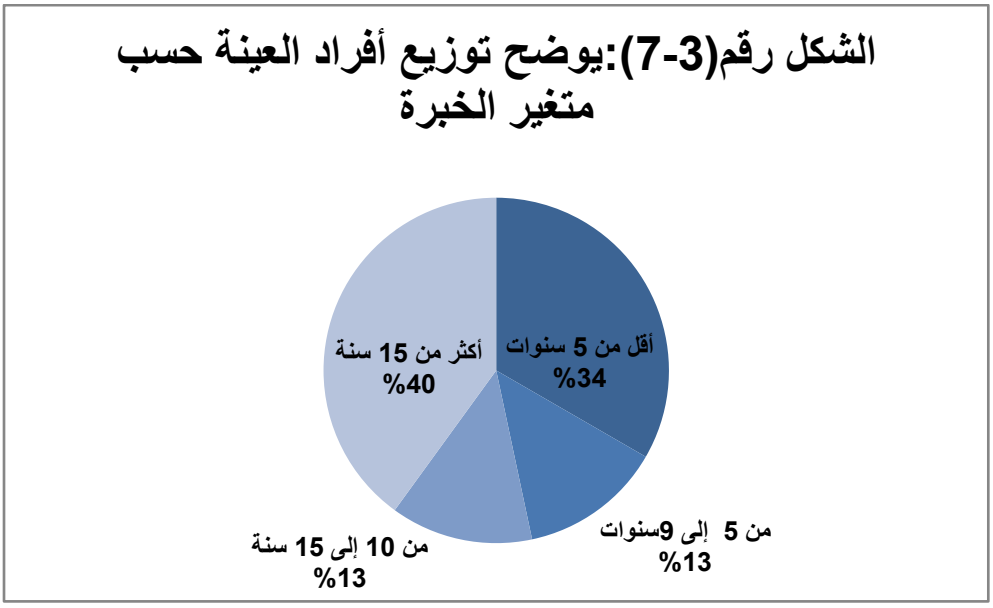
❖ **توزيع العينة حسب متغير الخبرة:**في هذا المتغير تم تقسيم الخبرة إلى ثلاث مستويات حسب المدة لها أي من أقل من 5 سنوات إلى غاية الأكثر من 15 سنة حيث تلعب الخبرة دورا مهم وهنا تكون للمستجيب خبرة أكثر وذلك لتقديم اقتراحات وإجابات ذات دلالة تفيد مجرى البحث.

الجدول رقم(3-7): يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة%
أقل من 5سنوات	**10**	**%34**
من 5 إلى 10 سنوات	**4**	**%13**
من 10 إلى 15 سنة	**4**	**%13**
أكثر من 15 سنة	**12**	**%40**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

الشكل رقم(3-7):يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXEL

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أن الخبرة المهنية كانت من أولوياتنا حيث أنها النسبة الأغلب كانت في كل من الفئتين فئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 40% وهي النسبة الأكبر بعدد أفراد 12 فردا من مجموع أفراد العينة بالإضافة إلى فئة من 10 إلى 15 سنة بنسبة 13 %تضمنت 4 أفراد وبالتالي تمثل هاتين الفئتين أكثر من نصف مجموع العينة، والفئتين (الأقل من 5 سنوات بنسبة 34% أي 10 أفراد من العينة ثم من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 13 % أي أربعة أفراد) أي أننا حاولنا المزج بين الخبرات من خلال استجواب أصحاب الخبرة العالية والناشئين الجدد قصد الاستفادة من التجارب والأفكار الجديدة من خلال آرائهم والاقتراحات التي يقدمونها.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

يتم من خلال هذا المبحث تحليل نتائج الاستبيان من خلال تحديد الاتجاه العام للعينة وذلك وفقا للإجابات التي يقدمها المستجوبين والمدرجة في كل المحاور الثلاث وذلك كما في المطالب الموالية حيث كل مطلب تضمن محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول

بالنسبة للمحور الأول للقسم الثاني من الاستبيان فقد تم تقسيمه إلى بعض العناوين الفرعية كالتالي:

- **مدى استخدام معايير التدقيق الجزائرية بالمقارنة مع معايير التدقيق الدولية:** وتضمن كل من الأسئلة من السؤال 1 إلى غاية السؤال رقم 3:

السؤال رقم (1):هل معايير التدقيق الجزائرية:

تضمن السؤال ثلاث اقتراحات كالتالي:

أ. تتطابق مع معايير التدقيق الدولية؟

ب. تتوافق مع معايير التدقيق الدولية وتختلف أحيانا؟

ج. تختلف عن معايير التدقيق الدولية تماما؟

والإجابة على هذا السؤال كانت كالتالي:

الجدول رقم (3-8):مدى التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية

البيان	التكرار	النسبة%
أ	12	%40
ب	18	%60
ج	0	%0
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

انطلاقا من الجدول نستخلص أن أغلب المستجوبين أكدوا على أنه لا يوجد تطابق تام بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية وذلك بنسبة 60 % من مجموع أفراد العينة بعدد 18 فردا حيث أكدوا على أن معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية يوجد بينهما اختلاف وتوافق أحيانا ، بينما 40 % من أفراد العينة كانت إجاباتهم تدل على وجود تطابق مع معايير التدقيق الدولية. أما فيما يخص الاختلاف التام بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية فلم يكن هناك أي إجابة تدل على هذا الاختلاف.

ومن منطلق إجابات أفراد العينة كان واضحا أن معايير التدقيق الجزائرية عبارة عن معايير مشتقة من معايير التدقيق الدولية تتوافق مع معايير التدقيق الدولية وتختلف أحيانا أي أن هناك تكييف لمعايير التدقيق الدولية وفقا للواقع الجزائري ومتطلبات مهنة التدقيق في الجزائر.

السؤال رقم 2:هل محافظي الحسابات في الجزائر يستخدمون:

أ. معايير التدقيق الجزائرية؟

ب. معايير التدقيق الدولية؟

ج. المعايير المتعارف عليها؟

وكانت الإجابات على هذا السؤال وفق الجدول التالي

الجدول رقم(3-9):يوضح معايير التدقيق المستخدمة من قبل محافظي الحسابات في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة%
أ	18	%60
ب	2	%6.67
ج	10	%33.33
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن أغلب إجابات العينة كانت حول معايير التدقيق الجزائرية بنسبة 60%، أما معايير التدقيق الدولية فكانت الإجابة بها بمجرد نسبة ضئيلة 6.67% أي فردين فقط من العينة بينما كانت المعايير المتعارف عليها بنسبة كبيرة أيضا 10 % من مجموع أفرد العينة.

المستخلص من هذا أنه أغلب محافظي الحسابات يعتمدون على معايير التدقيق الجزائرية بالدرجة الأولى أما بالدرجة الثانية معايير التدقيق المتعارف عليها وبالنسبة لمعايير التدقيق الدولية فهناك عزوف نوعا ما من طرف محافظي الحسابات وهذا راجع لأسباب يمكن أن نستطيع الإجابة عليها من خلال السؤال رقم 3.

السؤال رقم3:ما هو سبب لجوء الجزائر إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية بالرغم من وجود معايير تدقيق دولية؟

وكانت الاقتراحات الموضوعة حول هذا السؤال كالتالي:

أ. عدم توافق التدقيق الدولي والتدقيق في الجزائر.

ب. مهنة التدقيق في الجزائر لا ترقى للمستوى الدولي.

ج. معايير التدقيق الدولية تتوفر على مصطلحات غير مفهومة.

د. كل ذلك.

وتمت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-10):أسباب اللجوء إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية

البيان	التكرار	النسبة%
أ	8	%26,67
ب	16	%53,33
ج	2	%6,67
د	4	%13,33

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول:

- ✓ الإجابة الأعلى نسبة هي كانت الإجابة (ب) أي بنسبة 53.33% أكدوا على أن مهنة التدقيق في الجزائر لا ترقى إلى المستوى الدولي أي 16 فرد من مجموع أفراد العينة؛
- ✓ نسبة 26.67% كانت إجاباتهم حول عدم وجود توافق بين التدقيق في الجزائر والتدقيق الدولي الإجابة(أ) أي 8 أفراد من مجموع أفراد العينة؛
- ✓ بينما 6.67% كانت إجابتهم حول عدم توفر معايير التدقيق الدولية على مصطلحات مفهومة؛
- ✓ أما الإجابة (د) فكانت بنسبة 13.33% أي أن جميع تلك العوامل أدت إلى القيام بإصدار معايير تدقيق جزائرية.

❖ **مدى ضرورة إصدار معايير تدقيق جزائرية بالنسبة لمهنة التدقيق في الجزائر**

السؤال رقم (4):هل إصدار معايير تدقيق جزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر؟

الإجابة بـ: نعم /لا

الإجابة كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-11):أهمية إصدار معايير تدقيق جزائرية بالنسبة لمهنة التدقيق في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	21	%70
لا	9	%30
المجموع	**30**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن أغلب المستجوبين أي 70 % كانت إجابتهم بنعم أي أنهم أكدوا أن إصدار معايير تدقيق جزائرية يعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر، بينما نسبة 30% كانت إجابتهم مخالفة لأن تكون معايير التدقيق الجزائرية فاعل في تحسين مهنة التدقيق في الجزائر.

السؤال رقم (5):هل تحتاج الجزائر إلى إصدار أكثر لمعايير تدقيق وأن المعايير التي تم إصدارها لا تكفي؟ الإجابة بـ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-12):عدم كفاية معايير التدقيق الجزائرية

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	29	**%96.67**
لا	1	**%3.33**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ شبه إجماع من طرف المستجوبين بنسبة 96.67% على أن معايير التدقيق الجزائرية غير كافية حاليا مما يؤدي إلى ضرورة إصدار معايير أكثر تخدم واقع التدقيق في الجزائر.حيث أن هذه المعايير غطت إلا جوانب قليلة فقط.

- **مدى توفر التكوين في ما يخص معايير التدقيق الجزائرية وتطبيقها**

السؤال رقم (6):هل هناك برامج خاصة بتكوين محافظي الحسابات فيما يخص تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟ الإجابة بـ نعم/ لا

وكانت الإجابة على هذا السؤال وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-13): مدى توفر برامج التكوين حول معايير التدقيق الجزائرية

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	12	%40
لا	18	%60
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن التكوين فيما يخص معايير التدقيق الجزائرية غير متوفر وذلك لأن غالبية المستجوبين كانت إجابتهم ب لا أي بنسبة 60% من مجموع العينة، وأما الباقي كانت إجابتهم بنعم بنسبة 40%ولكن التكوين في نظرهم غير كافي.حيث تضمن هذا السؤال سؤال فرعي آخر يتضمن اقتراحات حول أسباب غياب برامج التكوين وكانت الاقتراحات كالتالي:

أ. عدم القدرة على تغطية التكاليف الخاصة بالتكوين.

ب. عدم وجود كفاءات قادرة على القيام بالتكوين.

ج. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لا تراعي أهمية هذا التكوين.

د. كل ذلك.

وكانت الإجابات وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-14):أسباب غياب برامج تكوين محافظي الحسابات حول معايير التدقيق الجزائرية.

البيان	التكرار	النسبة %
أ	**0**	**%0**
ب	**5**	**%27.78**
ج	**7**	**%38.89**
د	**8**	**%44.44**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن:

- ✓ غالبية المستجوبين بنسبة 44.44%أكدوا أن كل تلك الأسباب كانت الفاعل الرئيسي في غياب التكوين في مجال معايير التدقيق الجزائرية؛

- ✓ بينما 38.89% أشارت إجاباتهم إلى أن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لا تراعي أهمية التكوين ولا تجعله من الضروريات؛
- ✓ ونسبة 27.78% أكدت على غياب الكفاءات القادرة على القيام بالتكوين في خصوص هذا المجال.

السؤال رقم(7):هل يوجد صعوبة فيما يخص تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؟

الإجابة بـ نعم/لا

كانت الإجابة وفق الجدول كالتالي:

الجدول رقم (3-15):صعوبة تطبيق معايير التدقيق الجزائرية بالنسبة لمحافظ الحسابات

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	11	%36.67
لا	19	%63.33
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 63.33 %من المستجوبين أجابوا بـ (لا) أي أنه لا يوجد صعوبة في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية، بينما نسبة 36.67 %أجابوا بأن هناك صعوبة في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

❖ **مدى وجود تكامل بين مختلف القوانين المنظمة لمهنة محافظي الحسابات في الجزائر**

السؤال رقم (8):هل هناك تكامل بين كل من معايير التدقيق الصادرة في 2013 ومعايير التدقيق الجزائرية والقانون 01/10؟

الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-16):مدى التكامل بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	23	%76.67
لا	7	%23.33
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن في نظر أغلب المستجوبين هناك تكامل بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر أي بنسبة 76.67 %هناك إجماع حول توفر التكامل بين القانون النظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر 01/10، و معايير التقرير الصادرة في 2013 ومعايير التدقيق الجزائرية،ونسبة 23.33 % فقط من بين المستجوبين كان رأيهم مخالف لرأي البقية أي عدم وجود تكامل.

السؤال رقم (9): هل يذكر محافظ الحسابات في الجزائر معايير التدقيق الجزائرية في تقريره؟

الإجابة بـ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-17):ذكر معايير التدقيق الجزائرية في تقرير محافظ الحسابات

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	22	%73.33
لا	8	%26.67
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول أغلبية المستجوبين أكدوا على أنه يتم ذكر معايير التدقيق الجزائرية في تقرير محافظ الحسابات أي بنسبة 73.33 %، فيما لم يحدد البقية نسبة26.67% أنهم يذكرون في تقريرهم معايير التدقيق أو في رأيهم أن معايير التدقيق لا تذكر في تقرير محافظ الحسابات ولكن أوضحت المعايير على أنه يجب أن يتم ذكر كل المعايير التي تم اعتمادها في التقرير سواء معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني

تضمن المحور الثالث مجموعة من الأسئلة حول العلاقة بين محددات جودة تقرير ومعايير التدقيق الجزائرية والأسئلة كانت كالتالي:

السؤال رقم (10):هل يراعي محافظ الحسابات أثناء إعداده لتقريره أن يكون ذو جودة عالية؟

الإجابة بـ نعم/ لا

وكانت الإجابة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-18):مدى مراعاة محافظ الحسابات لإعداد تقرير ذو جودة

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**27**	**%90**
لا	**3**	**%10**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول عبر غالبية المستجوبين أن محافظ الحسابات يراعي أن يكون تقريره ذو جودة عالية أي بنسبة 90%أي تقريبا هناك شبه إجماع لأفراد العينة على مراعاة محافظ الحسابات في إعداد تقرير ذو جودة عالية.بينما ثلاثة أفراد فقط من العينة كان رأيهم مخالف لذلك بنسبة 10%.

السؤال رقم(11): هل تتوفر خاصية الإبتكارية في تقرير محافظ الحسابات في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية؟ الإجابة بـ نعم/لا

الإجابة كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-19): مدى توفر خاصية الابتكارية في تقرير محافظ الحسابات في ظل استخدام NAA

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	**16**	**%53.33**
لا	**14**	**%46.67**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أغلب الإجابات كانت تدل على توفر خاصية الابتكارية في التقرير بنسبة 53.33%،بينما نسبة 46.67%كانت إجاباتهم حول عدم توفر هذه الخاصية.

السؤال رقم(12):هل يتسم تقرير محافظ الحسابات في الجزائر بخاصية الشمول في تقريره في ظل استخدامNAA؟ الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-20):مدى توفر خاصية الشمول في تقرير محافظ الحسابات في الجزائر في ظلNAA

البيان	التكرار	النسبة %
نعم	**15**	**%50**
لا	**15**	**%50**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن نصف مجموع العينة أكدوا على توفر خاصية الشمول أي أن التقرير يتمتع بالشمول في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية بنسبة 50%،والنصف الآخر أكد على عدم توفرها حيث هذا راجع إلى العدد القليل للمعايير الصادرة أي أن التقرير لن يكون شاملا إلا بزيادة عدد المعايير وهذا من وجهة نظر محافظي الحسابات.

السؤال رقم (13):هل يتوفر تقرير محافظ الحسابات على خاصية الدقة في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية؟ الإجابة بـ نعم/لا

وكانت الإجابة وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-21):مدى توفر خاصية الدقة في تقرير محافظ الحسابات في ظل استخدام NAA

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**20**	**%66.67**
لا	**10**	**%33.33**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة 66.67% أوضحوا أن التقرير يتوفر على خاصية الدقة، بينما نسبة 33.33%من المستجوبين أكدوا أن هذه الخاصية لا تتوفر في التقرير في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية.

السؤال رقم(14):هل يتوفر تقرير محافظ الحسابات على مصطلحات غير مفهومة في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية؟ الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة كانت وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-22):مدى توفر تقرير محافظ الحسابات على مصطلحات مفهومة في ظل استخدام NAA

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**20**	**%66.67**
لا	**10**	**%33.33**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة 66.67% كانت إجابتهم تدل على توفر تقرير محافظ الحسابات على مصطلحات مفهومة بينما نسبة 33.33%يرون بأن التقرير معد وفق معايير التدقيق الجزائرية يتوفر بالنسبة إليهم على مصطلحات غامضة وغير مفهومة لمستخدميه.

السؤال رقم (15):هل يتوفر تقرير يقدم في الوقت المناسب في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية؟

الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة كانت وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-23):مدى تقديم محافظ الحسابات لتقريره في الوقت المناسب في ظل استخدامNAA

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	27	%90
لا	3	%10
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال معطيات الجدول نلاحظ نسبة 90 %من آراء المستجوبين تؤكد أن التقرير المعد وفق معايير التدقيق الجزائرية يقدم في التوقيت المناسب.

السؤال رقم (16):هل هناك إفصاح كافي لتقرير محافظ الحسابات في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية؟

الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة كانت وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-24):مدى توفر الإفصاح الكافي لتقرير محافظ الحسابات في ظل استخدامNAA

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	16	%53.33
لا	14	%46.67
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

كانت الإجابات من خلال الجدول قليلة التفاوت إلا أن الملاحظ هو أن الغالبية تؤكد على أنه هناك إفصاح بنسبة 53.33%لتقرير محافظ الحسابات بينما هناك من كان رأيه أنه لا يوجد إفصاح في ظل استخدام معايير التدقيق بنسبة 46.67%.

السؤال رقم(17):هل يكون تقرير محافظ الحسابات عند مستوى إدراك مستخدميه في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية؟

الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة كانت وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-25):مدى إدراك وفهم مستخدمي التقرير في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**25**	**%83.33**
لا	**5**	**%16.67**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

الواضح من الجدول هو هناك تقريبا شبه إجماع على أن هناك فهم لتقرير محافظ الحسابات وأنه في مستوى الإدراك لدى مستخدميه وذلك نظرا لتأييد 25 من أفراد العينة لهذا العنصر بنسبة 83.33%،بينما كانت هناك خمس إجابات فقط ضد هذا أي نسبة 16.67% أن التقرير في هذه الحالة لا يكون في المستوى المطلوب لدى المستخدمين له أو المستفيدين منه.

السؤال رقم(18):هل يتوفر التقرير المعد وفق معايير التدقيق الجزائرية على القدرة على الإقناع؟

الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة كانت وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-26):مدى توفر التقرير على القدرة على الإقناع في ظل استخدامNAA

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**24**	**%80**
لا	**6**	**%20**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نسبة 80% من المستجوبين كانت إجاباتهم تؤكد أن في التقرير المعد وفق معايير التدقيق الجزائرية لديه القدرة على الإقناع،ونسبة 20%إجابتهم أنه لا يوجد للتقرير قدرة على الإقناع في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية.

السؤال رقم(19):في رأيك هل تحدد معايير التدقيق الجزائرية جودة تقرير محافظ الحسابات؟ الإجابة بـ نعم/لا

الإجابة كانت وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-27):مدى تحديد معايير التدقيق لجودة تقرير محافظ الحسابات

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**19**	**%63.33**
لا	**11**	**%36.67**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 63.33% من المستجوبين رأت بأن معايير التدقيق الجزائرية تحدد جزء من جودة تقرير محافظ الحسابات أي بعدد 19 فردا من أفراد العينة، بينما 11 فرد من أفراد العينة كان رأيهم مخالف لذلك بنسبة 36.67 %.

السؤال رقم(20):هل هذه العوامل هي الأخرى تساعد محافظ الحسابات على إعداد تقريره بجودة؟

أ. الزيادة في الأتعاب؛

ب. كبر حجم مكتب المراجعة؛

ج. خبرة محافظي الحسابات؛

د. خبرة معاونين لمحافظ الحسابات؛

هـ. المستوى العلمي لمحافظ الحسابات (مؤهلاته)؛

و. القوانين المنظمة لمهنة التدقيق والتشريعات؛

ز. كل ذلك.

الإجابة كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-28):عوامل أخرى تعطي تقارير محافظ الحسابات خاصية الجودة.

البيان	التكرار	النسبة%
أ	**4**	**%13.33**
ب	**1**	**%3.33**
ج	**8**	**%26.67**
د	**2**	**%6.67**
هـ	**7**	**%23.33**
و	**3**	**%10**
ز	**19**	**%63.33**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال ما هو مبين في الجدول السابق نلاحظ أن:

- ✓ **63.33%** كانت إجابتهم بعبارة كل ذلك معناه أن توفر كل العوامل السابقة الذكر تساهم في تحسين من جودة التقرير؛
- ✓ **13.33%**بالنسبة للزيادة في الأتعاب فكانت معظم الآراء أنها تمس من استقلالية محافظ الحسابات أي أن الرفع من الأتعاب يعتبر محفز جيد للعمل بجودة أكبر وهو يعتبر من محددات جودة المراجعة وبالتالي هناك علاقة طردية بين الزيادة في الأتعاب وجودة المراجعة وبالتالي جودة تقرير محافظ الحسابات الذي هو يعتبر من مخرجات عملية المراجعة(المنتوج النهائي للمراجعة).
- ✓ **3.33%** بالنسبة لكبر حجم مكتب المراجعة؛

- ✓ 26.67% بالنسبة للإجابة (ج) أي أن خبرة عامل مهم في الرفع من جودة المراجعة والتقرير كلما زادت الخبرة زادت من جودة التقرير؛
- ✓ 6.67% بالنسبة لخبرة المعاونين لمحافظ الحسابات بالتالي هنا يحتاج محافظ الحسابات لمعاونين ذوي الخبرة للعمل بجودة أكبر؛
- ✓ 23.33%للمستوى العلمي لمحافظ الحسابات أي أن المؤهلات ضرورية جدا ويحتاج محافظ الحسابات إلى الرفع من المستوى التعليمي له من خلال متابعة برامج التكوين ومتابعة دراساته العليا وذلك للمزج بين الجانب النظري والميداني؛
- ✓ 10% أي أن التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر سوف تحسن من جودة التقرير وتعتبر كذلك عامل من عوامل جودة التقرير.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث

تضمن المحور الثالث أسئلة حول أهمية معايير التدقيق الجزائرية في العمل على تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات أو الرفع منها وتضمن هذا المحور مجموعة من الأسئلة متمثلة في الأسئلة التالية:

السؤال رقم(21):هل جودة تقرير محافظ الحسابات تجعل منه مفيد لمستخدميه لاتخاذ قرارات أفضل؟

الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة كانت وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-29):مدى أهمية جودة التقرير بالنسبة لمستخدميه

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**29**	**%96.67**
لا	**1**	**%3.33**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن معظم أفراد العينة بنسبة 96.67%كانت آراءهم تدعم أن هناك أهمية للتقرير إذا كان ذو جودة وتكمن هذه الأهمية في أن هذا التقرير يكون مفيد لمتخذي القرارات.لذلك نلاحظ وجود

علاقة طردية بين جودة التقرير المعد من طرف محافظ الحسابات واتخاذ قرارات مفيدة أكثر.بالتالي كلما زادة جودة التقرير كلما زادت أهميته بالتالي القدرة على اتخاذ قرارات كفأة. بينما فرد واحد من العينة أي نسبة 3.33% من المجموع العام للعينة.

السؤال رقم(22):هل استخدام معايير التدقيق الجزائرية سيساهم في الرفع من جودة تقرير محافظ الحسابات؟الإجابة بـ نعم/ لا

الإجابة كانت وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-30):مدى مساهمة استخدام معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من جودة تقرير محافظ الحسابات

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**24**	**%80**
لا	**6**	**%20**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال ما هو مبين في الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة 80% من المستجوبين كانت إجابتهم بنعم أي أن معايير التدقيق الجزائرية في نظرهم ستساعد من الرفع في جودة تقرير محافظ الحسابات، ونسبة 20%من المستجوبين كانت إجابتهم هي بـ لا أي أنها لا تساهم في الرفع من جودة التقرير.

السؤال رقم (23):هل توفر لنا معايير التدقيق الجزائرية أهمية من خلال تحسينها لجودة التقرير؟

الإجابة بـ نعم/لا

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(3-31):أهمية معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من جودة التقرير

البيان	التكرار	النسبة%
نعم	**26**	**%86.67**
لا	**4**	**%13.33**
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال ما تضمنه الجدول نجد أن الاتجاه العام للعينة هو للإجابة نعم بنسبة 86.67% حيث أن هذا يعني أن هناك أهمية لمعايير التدقيق الجزائرية من خلال الرفع من جودة تقرير محافظ الحسابات، أي بمجموع 26 فرد من مجمل أفراد العينة وهذا يدل على تأييد أغلبية المستجوبين لأهمية هذه المعايير. وتضمن هذا السؤال سؤالا فرعية حول درجة هذه الأهمية وتقييمها وفق السؤال الموالي: وذلك في حالة الإجابة بـ نعم يمكن الإجابة على هذا السؤال: ما هي درجة هذه الأهمية: وكانت الإجابة كالتالي:

أ. ممتازة ب. جيدة جـ.حسنة د.متوسطة

وكانت الإجابة وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-32): مدى أهمية معايير التدقيق الجزائرية

البيان	التكرار	النسبة%
أ	**3**	**%11.54**
ب	**15**	**%57.69**
ج	**4**	**%15.38**
د	**4**	**%15.38**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول نجد أن:

- ✓ نسبة 11.54% كانت إجابتهم أن لدى معايير تدقيق الجزائرية أهمية كبيرة جدا؛
- ✓ النسبة 57.69% كانت هي الأكبر أي أن معايير التدقيق الجزائرية لديها أهمية كبيرة نوعا؛

- ✓ بينما فيما يخص باقي النسب فكانت 15.38 % أي أن الأهمية موجودة لكن ليست عالية بالدرجة الكافية والمطلوب

خلاصة الفصل:

المستخلص من الفصل هو أن مهنة التدقيق تتطلب بعض العوامل الضرورية التي تجعلها ذات جودة سواء كانت هذه العوامل من شخص القائم بمهنة التدقيق أي من الصفات الشخصية أو من العوامل المحيطة به، لذلك وللتمكن من رفع جودة هذه المهنة يجب العمل على البحث عن أوجه القصور فيها من خلال معرفة النقائص وتحديدها قصد سد هذه الثغرات للرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب بالرفع من مستوى الإطارات المكونة لها أو عن طريق الإصلاحات في القوانين والتشريعات المنظمة لها.

خلاصة الدراسة:

إن خلق بيئة دولية للتدقيق له العديد من المزايا من حيث الانفتاح على العالم الاقتصادي والتقليل من التفاوت بين الدول، حيث أن معظم الدول تبنت معايير التدقيق الدولية والجزائر كانت من بين هذه الدول من خلال الإصلاحات التي مست هذه المهنة والبداية كانت من الإصلاح في المجال المحاسبي سنة 2010 وتبني المعايير الدولية للمحاسبة ثم العمل على الإصلاح في مجال التدقيق من خلال تبني معايير التدقيق الدولية مع إضفاء بعض التعديلات لتلامس واقع هذه المهنة محليا.

حيث ومن خلال دراستنا وقفنا إلى أهم التعديلات في الجانب القانوني للتدقيق في الجزائر بداية من القانون 10-01 المسير لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى غاية إصدار معايير التقرير في سنة2013 وفي الأخير إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، إذ تحمل هذه المعايير نفس التسمية والرقم مع معايير التدقيق الدولية بالإضافة بعض التوافقات في المحتوى .

و الهدف الأساسي من الدراسة كان حول إبراز مدى أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع من جودة تقرير محافظ الحسابات من خلال التعرف على أهم محددات جودة التقرير ومدى مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الرفع منها قصد توفير تقارير ذات جودة أكثر ملائمة لحاجيات المستخدمين لاتخاذ القرارات. حيث ومن خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية توصلنا إلى جملة من النقاط والتي سنوضحها في التالي:

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي نلخصها في التالي:

- ✓ ليس هناك تطابق تام بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية لكن هناك توافق واختلاف أحيانا حيث أن معايير التدقيق الجزائرية مشتقة من معايير التدقيق الدولية؛
- ✓ محافظي الحسابات يطبقون معايير التدقيق الجزائرية ويعتبرونها بديلة على معايير التدقيق الدولية ومواكبة لواقع مهنة التدقيق في الجزائر؛
- ✓ مهنة التدقيق في الجزائر لا ترقى إلى المستوى الدولي، ولا يوجد توافق بين التدقيق في الجزائر والتدقيق الدولي يعتبر العامل الرئيسي لإصدار معايير تدقيق جزائرية؛

- ✓ إصدار معايير تدقيق جزائرية يعتبر ضرورة لتحسين واقع التدقيق في الجزائر مع إلزام العمل بها؛
- ✓ معايير التدقيق الصادرة مؤخرا تعتبر غير كافية ومهنة التدقيق تحتاج إلى عدد كبير من المعايير التي تغطي مختلف جوانب هذه المهنة؛
- ✓ هناك غياب لبرامج التكوين فيما يخص التكوين في مجال تطبيق معايير التدقيق الجزائرية وهذا راجع إلى عدة أسباب والتي من بينها: (عدم وجود كفاءات قادرة على القيام بالتكوين، وعدم مراعاة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لأهمية هذا التكوين...)؛
- ✓ لا يلقى محافظي الحسابات صعوبة في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية؛
- ✓ هناك تكامل بين معايير التقرير الصادرة في 2013 والمعايير الجزائرية للتدقيق والقانون 01/10؛
- ✓ يذكر محافظ الحسابات معايير التدقيق الجزائرية التي تم العمل بها في تقريره؛
- ✓ يراعي محافظي الحسابات عند إعدادهم للتقرير أن يكون ذو جودة عالية؛
- ✓ هناك علاقة طردية بين جودة التقرير و اتخاذ قرارات إستراتيجية من طرف مستخدمي التقرير؛
- ✓ الزيادة في الأتعاب والخبرة والمستوى العلمي والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق تعتبر من العوامل الرئيسية التي تساهم أيضا في الرفع من جودة التقرير؛
- ✓ يتوفر تقرير محافظ الحسابات على خصائص الجودة في ظل استخدام معايير التدقيق الجزائرية؛
- ✓ هناك أهمية كبيرة لمعايير التدقيق الجزائرية في تحديد جودة تقرير محافظ الحسابات وتحسين منها.

اختبار الفرضيات:

ومن خلال النتائج المتوصل إليها نستطيع أن نقف على صحة أو عدم صحة فرضيات بحثنا:

- ➢ **الفرضية الأولى:** هناك اختلاف بين معايير التدقيق الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق.

هذه الفرضية أثبتت صحتها من خلال أن أغلبية المستجوبين أكدوا على عدم وجود تطابق تام بين معايير التدقيق الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق أي أن هناك توافق واختلاف ولكن هناك تشابه بشكل كبير بينها حيث أن معايير التدقيق الجزائرية مشتقة من معايير التدقيق الدولية قصد تكييفها والبيئة المحلية للجزائر.

- **الفرضية الثانية:** هناك علاقة بين المعايير الجزائرية للتدقيق و جودة تقارير محافظ الحسابات.

هذه الفرضية أثبتت صحتها من خلال الدور الذي تلعبه المعايير في توفير تقارير ذات جودة عالية من ناحية الشكل والمضمون إذ أنها توضح العديد من النقاط التي يعتمد عليها محافظ الحسابات أثناء إعداده لتقريره.

- **الفرضية الثالثة:** لمعايير التدقيق الجزائرية أهمية في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات.

هذه الفرضية أثبتت صحتها حيث أن معايير التدقيق الجزائرية تعطي أهمية كبيرة في التحسين من جودة تقرير محافظ الحسابات حيث أن وضع تقارير ذات جودة كانت من أولويات محافظ الحسابات حتى قبل صدور معايير التدقيق الجزائرية، وبالتالي إضافة معايير التدقيق الجزائرية سوف يزيد من جودة تقرير محافظ الحسابات وبالتالي تأكدت صحة هذه الفرضية حول الأهمية الكبيرة التي يمكن أن تقدمها معايير التدقيق الجزائرية من خلال تحسينها لجودة تقرير محافظ الحسابات.

التوصيات:

بعد تطرقنا إلى مختلف جوانب موضوعنا ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها نرى من الضروري وضع هذه الاقتراحات والتوصيات التالية:

- ✓ التركيز على جانب التكوين وإجراء تربصات ميدانية بين المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق وبالأخص جانب المعايير.
- ✓ إعادة النظر في مختلف القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر وتحيينها دوريا قصد مواكبة التطورات الاقتصادية.
- ✓ العمل على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر من خلال الاستفادة من تجارب الدول في إصدار معايير محلية وذلك باستحداث معايير جزائرية خاصة بها.
- ✓ إجراء ملتقيات دولية بين المهنيين وذلك للتعرف على التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق وتبادل الخبرات والآراء.
- ✓ وضع معايير لرقابة جودة تقارير محافظي الحسابات وهيئات مكلفة بالعمل على هذه الرقابة.

- ✓ العمل على إلزام محافظي الحسابات بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق و مختلف القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق.

آفاق الدراسة: بحثا على موارد جديدة للمعلومات وإثراءا للرصيد المعرفي في جانب معايير التدقيق عمدنا على التطلع إلى آفاق جديدة للدراسة تدعم ما سلكناه في هذا المجال والوصول إلى إصلاحات مهمة في مهنة التدقيق تسمح بتطوير هذه المهنة إلى الأفضل ومواكبة الواقع الدولي والتي نذكر منها التالي:

- ✓ واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل إصدار معايير جزائرية للتدقيق؛
- ✓ انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على تقرير محافظ الحسابات؛
- ✓ أثر إصلاحات مهنة التدقيق في الجزائر على عمل محافظ الحسابات؛
- ✓ المعايير الجزائرية للتدقيق ومدى استجابتها لمتطلبات البيئة الجزائرية؛
- ✓ معايير التدقيق الجزائرية و أوجه المقاربة ومعايير التدقيق الدولية.

أولا:المراجع باللغة العربية:

1.الكتـــــــب:

1. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية** ،دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
2. أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية** ، مؤسسة شباب الجامعة ،الإسكندرية،مصر ،1992.
3. ثناء القباني، **المدخل إلى معاينة المراجعة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2011.
4. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 2004/2003.
5. حامد طلبة أبو بهية، **أصول المراجعة**، دار زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2012.
6. حسام الدين حسين، **الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، الجزء الأول، دار النشر غير مذكورة، مصر، 2008.
7. حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية**، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 1999.
8. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان ،الأردن، 2007.
9. خالد أمين عبد الله،**تدقيق الحسابات** ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات،القاهرة، مصر ،2014.
10. رأفت سلامة المحمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن،2011.
11. سعد فؤاد علي حبابة،**أصول تدقيق الحسابات** ، دار الابتكار للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،2017.
12. صالحي محمد، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، عمان، 2016.
13. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان،**أسس المراجعة– الأسس العلمية والعملية**،الدار الجامعية للنشر، مصر ،2004.
14. محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2003.

15. محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمرجعة الحسابات**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2014.
16. نادر الجيران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011.
17. نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، منشورات الدار الأكاديمية للطباعة، طرابلس، ليبيا، 2011.

2.الأطروحات والرسائل الجامعية:

أ) **أطروحات الدكتوراه:**

18. شريقي عمر،**التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر تونس والمملكة المغربية**،أطروحة دكتوراه الطور الثالث في، العلوم الاقتصادية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012/2011.
19. بوروبة الهام،**تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه قسم العلوم التجارية**، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015/2014.
20. سايح فايزة، **أهمية تبني المعايير الدولية للمراجعة في ظل الإصلاح المحاسبي**،أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة البليدة 2، 2015/2014.
21. سفاحلو رشيد،**أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة(ISA)في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة(IFRS)**،أطروحة دكتورا ه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي ،الشلف،2017/2016.
22. سميرة بوعكاز، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، بسكرة، 2015/2014.
23. صالحي محمد يزيد ، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على الرفع من تنافسية المؤسسة**،أطروحة دكتوراه في الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015.
24. العمري أصيلة،**مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة**،أطروحة دكتوراه الطور الثالث ،تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر،بسكرة 2015/2014.

25. فاتح سردوك، **تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

26. كردودي سهام، **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2015/2014.

27. يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد ولد محمد يورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بوبكر بلقاسم ،تلمسان، 2015/2014.

ب) <u>رسائل الماجستير :</u>

28. بن الصديق محمد، **واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة**،رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة،، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014.

29. بن جميلة محمد، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة**، رسالة ماجستير ،تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق،جامعة منتوري قسنطينة،2011/2010.

30. بوقابة زينب، **التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر-3-،2011/2010.

31. حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر ،باتنة، 2009/2008.

32. لقليطي لخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسات المهنية في الجزائر**،رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة،2009/2008.

33. لوجاني عزيز، **دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي**، رسالة ماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،2013/2012.

34. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**،رسالة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر-3-،2011/2010.

35. محمد مروان الصبوح، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق**، رسالة ماجستير في المحاسبة،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2015.

36. محمد نهار صالح المحمود،**أثر التعديلات مدقق الحسابات على القرارات الاستثمارية في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين**،رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط تموز،2011.

37. محمود بكر خليل عبد العال، **مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني**، رسالة ماجستير قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين،2014/2013.

38. المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي،**أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم(700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات**،رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية قطاع غزة-فلسطين،2013 .

3.مقالات ومجلات ومطبوعات:

39. أحمد قايد نور الدين،**منهجية التدقيق**،مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر ،تخصص تدقيق، مكتبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر،بسكرة،2012/2011.

40. بوعرار أحمد شمس الدين" **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 01/10**" ملتقى حول مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق،ورقة بحثية،الجامعة غير مذكورة، السنة غير مذكورة.

41. حسام الدين حسين" **معيار التدقيق الدولي (700) حول تكوين الرأي وإعداد تقرير حول البيانات المالية معيار التدقيق الدولي رقم 705 التعديلات على الرأي الوارد في تقري المدقق المستقل**" الجامعة غير مذكورة، السنة غير مذكورة.

42. زوهيري جليلة"**اثر الإصلاحات المحاسبية على مهنة التدقيق في الجزائر**"مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس ،ديسمبر 2015.

43. سايح فايزة" **مداخلة بعنوان انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**" الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة

IAS–IFRSوالمعايير الدولية للمراجعة التحدي،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة،14/13ديسمبر 2011.

44. طيطوس فتحي"**محافظ الحسابات في الجزائر**"مجلة الدفاتر السياسية والقانون ، العدد التاسع ،جامعة طاهري مولاي، سعيدة ،الجزائر ،جوان 2013.

4.القوانين والمراسيم:

45. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ، المطبعة الرسمية، العدد 42 المرسوم التنفيذي رقم 10–01المؤرخ في29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
46. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، المطبعة الرسمية، العدد24، القرار الوزاري رقم 30،المؤرخ في 24 جوان2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.
47. المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن وزير المالية.
48. المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن وزير المالية.
49. المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة عن وزير المالية.

ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية:

50. Djamel khouatra;mohamed el Habib merhoum –**elaboration d un référentiel d audit financier en Algérie par mimétisme-intérêt du cadre théorique de tetranominalisation** .université Mostaganem..2017
51. Belguet youcef-**la pratique du commissariat aux comptes en relation avec les norme300planification d un audit d états financiers**-centre universitémila2016
52. BOUBIR DJLLOUL-**NAA560 Evénements postérieurs à la date de cloture** bejaiales8et9mai.2016**.**
53. El Besseghi Mourad. **la Norme Algérienne D Audit210.Accord Sur Les Termes D Audit.BEJAIA.2016.**
54. M.benhamouda yahia**.naa 505 confirmation externes-5 emes assises du commissariat aux comtes**-bejaiales8et9mai2016
55. -Zaafrane Mansouria **L Efficacité Du Commissariat Aux Comptes En Vertu De L Application Des NORME ISA (Internationale Standards On Auditing) Cas Des Commissaires Aux Comptes Algériens.** Université De Mostaganem.2017

ثالثا:المواقع الإلكترونية:

56.www.doarar.aliraq.net

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص:محاسبة وتدقيق

استبيـــــان

الأستاذ/محافظ الحسابات/المحاسب المعتمد/الخبير/المحاسب

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أما بعد:

نرجو من سيادتكم المحترمة التكرم علينا بمساعدتكم لنا في الإجابة على هذا الاستبيان المرفق بكل دقة و موضوعية ، علما أنها مخصصة لأغراض البحث العلمي فقط وذلك لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق.ونحيط عنايتكم أن جميع إجاباتكم ستحاط بالسرية التامة.

شاكرين لكم سلفا على تعاونكم.....

موضوع بحثنا: أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

من إعداد الطالبة :
رحول حنان

تحت إشراف الأستاذ:
أ/د أحمد قايد نور الدين

الإجابة تكون بوضع العلامة(x)في الخانة المناسبة

القسم الأول: المعلومات الشخصية

1.الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2.العـمر: أقل من 25 سنة ☐

من25 سنة إلى أقل 50 سنة ☐

أكثر من 50 سنة ☐

3.الدرجة العلمية:

ليسانس ☐ دكتوراه ☐

ماستر ☐ شهادة في التخصص ☐

ماجستير ☐ أخرى..... ☐

4.التخصص العلمي:

محـاسبة ☐ مـــالية ☐

تدقيق محاسبي ☐ اقتصاد ☐ أخرى ☐

5.الوظـــيفة:

أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐

محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ محاسب ☐

6.الخـبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 9 سنوات ☐

من 10 سنوات إلى15سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

القسم الثاني:محاور الاستبيان

المحور الأول:مدى استخدام معايير التدقيق الجزائرية

1.هل المعايير الجزائرية للتدقيق؟

أ. تتطابق مع معايير التدقيق الدولية ☐

ب. تتوافق مع معايير التدقيق الدولية وتختلف أحيانا ☐

ج. تختلف عن معايير التدقيق الدولية تماما ☐

2.محافظي الحسابات في الجزائر يفضلون استخدام ؟

أ. معايير التدقيق الجزائرية ☐

ب. معايير التدقيق الدولية ☐

ج. المعايير المتعارف عليها ☐

3.لجوء الجزائر إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق بالرغم من وجود معايير دولية للتدقيق كان سببـــه؟

أ. عدم توافق التدقيق الدولي والتدقيق في الجزائر. ☐

ب. مهنة التدقيق في الجزائر لا ترقى للمستوى الدولي. ☐

ج. معايير التدقيق الدولية تتوفر على مصطلحات غير مفهومة. ☐

د. كـــل ذلك ☐

4.هل إصدار معايير جزائرية للتدقيق تعتبر الحل الأمثل لتحسين واقع مهنة التدقيق في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐

.5.المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة مؤخرا غير كافية وتحتاج الجزائر إلى إصدار معايير تدقيق أكثر مكيفة وفق الواقع المحلي للجزائر؟

نعم ☐ لا ☐

6.هل هناك برامج خاصة بتكوين محافظي الحسابات في ما يخص المعايير الجزائرية للتدقيق؟

نعم ☐ لا ☐

في حالة الإجابة ب **(لا)** في نظرك: غياب برامج التكوين الخاصة بالمعايير ناتج عن؟

أ. عدم القدرة على تغطية التكاليف الخاصة بالتكوين. ☐

ب. عدم وجود كفاءات قادرة على القيام بالتكوين. ☐

ج. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لا تراعي أهمية هذا التكوين. ☐

د. كل ذلك. ☐

7.هل هناك صعوبة في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لدى محافظ الحسابات في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐

8.هل هناك تكامل بين كل من معايير التقرير الصادرة في 2013 والمعايير الجزائرية للتدقيق والقانون 01/10؟

نعم ☐ لا ☐

9.هل يسعى محافظ الحسابات في الجزائر أثناء القيام بمهامه إلى تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق مع ذكرها في تقريره؟

نعم ☐ لا ☐

المحور الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق وجودة تقارير المراجعة الخارجية

10.هل يراعي محافظ الحسابات في الجزائر أثناء إعداده لتقريره أن يكون ذا جودة عالية؟

نعم ☐ لا ☐

11.تركت المعايير الجزائرية للتدقيق المجال لمحافظ الحسابات في وضع استنتاجات و استخلاصات عامة. هل يعد هذا نوع من "الابتكارية" في التقرير؟

نعم ☐ لا ☐

12.عالج كل معيار من معايير التدقيق الجزائرية مختلف الجوانب ومختلف نقاط التقرير

في نظرك هل يتسم التقرير "بالشمول" في هذه الحالة؟

نعم ☐ لا ☐

13.تقرير محافظ الحسابات في الجزائر المعد وفق المعايير الجزائرية للتدقيق هل يتوفر على "الدقة" اللازمة؟

نعم ☐ لا ☐

14.تقرير محافظ الحسابات في الجزائر المعد وفق المعايير الجزائرية للتدقيق يحتوي على "مصطلحات غير غامضة"؟

نعم ☐ لا ☐

.15.هل تساعد المعايير الجزائرية للتدقيق محافظ الحسابات في الجزائر على أن يقدم تقريره في "التوقيت المناسب"؟

نعم ☐ لا ☐

16. هل هناك "إفصاح "كافي وعادل لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر في ظل استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق؟

نعم ☐ لا ☐

17عندما يتم استخدام المعايير الجزائرية للتدقيق في تقرير محافظ الحسابات في الجزائر تكون "عند مستوى إدراك مستخدميه"؟

نعم ☐ لا ☐

18. هل تقرير محافظ الحسابات المعد وفق المعايير الجزائرية للتدقيق يتوفر على "القدرة على الإقناع"؟

نعم ☐ لا ☐

19.هل تحدد المعايير الجزائرية جودة تقرير جزء من جودة تقرير محافظ الحسابات في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐

20.هل هذه العوامل هي الأخرى تساعد محافظ الحسابات على إعداد تقارير تدقيق ذات جودة؟

أ. الزيادة في الأتعاب. ☐

ب. كبر حجم مكتب المراجعة. ☐

ج. خبرة محافظ الحسابات. ☐

د. خبرة المعاونين له . ☐

هـ. المستوى العلمي لمحافظ الحسابات (مؤهلاته). ☐

و. القوانين المنظمة للمهنة والتشريعات. ☐

ز. كل ذلك . ☐

المحور الثالث: مدى أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات.

21.جودة تقرير محافظ الحسابات تجعل منه مفيد لمستخدميه في اتخاذ قرارات إستراتيجية؟

نعم ☐ لا ☐

22.هل استخدام معايير تدقيق جزائرية سيساهم في الرفع من جودة تقرير محافظ الحسابات في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐

23.هل هناك أهمية لمعايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة تقرير محافظ الحسابات في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐

✍في حالة الإجابة بـ **(نعم)** هل درجة هذه الأهمية:

أ.ممتازة ☐ ج .جيدة ☐

ب .حسنة ☐ د. متوسطة ☐

اقتراحات أخرى

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

اسم الأســتــاذ	الجامـــــعة
زعرور نعيمة	جامعة محمد خيضر بسكرة
نوبلي نجلاء	جامعة محمد خيضر بسكرة
بوروبة الهام	جامعة محمد خيضر بسكرة
جوامع اسماعين	جامعة محمد خيضر بسكرة
علون محمد أمين	جامعة محمد خيضر بسكرة