وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب – عين تموشنت –

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

بعنوان

دراسة التوافق بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA في إطار النظام المحاسبي المالي SCF

من إعداد الطالبين:

* مرابط هشام
* ديدي جلول

تحت إشراف:

د. مبسوط هوارية

لجنة المناقشة:

د/ جعفري عمر	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	رئيسا
د/ مبسوط هوارية	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	مشرفا
د/ بوغازي إسماعيل	المركز الجامعي بلحاج بوشعيب	ممتحنا

السنة الجامعية: 2019 – 2020

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكروالتقدير

قال الله تعالى " :لئن شكرتم لأزيدنكم "الآية 07 من سورة إبراهيم

الحمد لله الذي وهبنا العقل لأفكر و اللسان لنطق و الأيدي لنكتب.

فالحمد والشكر لله العلي الحميد الذي كتب لنا التوفيق في إتمام هذا العمل.

نتوجه بخالص شكري لأصحاب الفضل في إتمام هذا العمل ووصلونا لهذه المرحلة

من التعليم" جزاهم الله عنا خير جزاء"

أولهم الدكتورة المشرفة السيدة" مبسوط هوارية "التي شرفتنا بقبولها الإشراف على هذا العمل

وكانت نعم المشرفة من خلال نصائحها القيمة والتوجيهات في سبيل أن يظهر هذا العمل في

أحسن صورة كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل الأساتذة الكرام الذي مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة أساتذتنا الأفاضل بالمركز الجامعي بلحاج بوشعيب لولاية عين

تموشنت.

كما نشكر كل من كان لنا عونا في القيام بهذا

العمل سواء من بعيد أومن قريب .والشكر مع

كال الاحترام و التقدير

الإهداء

اللهم الحمد منا و لك الشكر فضلا، و أنت ربنا و نحن عبيدك و صلي اللهم على الرحمة و على النعمة المسداة سيدنا محمد و على آله و صحبه.

إلى روحي الأولى الشمعة التي تنير دربي إلى من ذاقت مرارة الحياة لتطعمنا أحلاها و إلى من وهبت عمرها و حملتني وهنا على وهن و شجعتني على مواصلة دربي" أمي الغالية "أطال الله في عمرك.

إلى أغلى ما في الوجود إلى من هدى روحي و طهر نفسي إلى الذي ساعدني طول حياتي و كان سندا لي

إلى" أبي العزيز "أطال الله في عمرك.

إلى أخواتي " بدرة وأولادها وزجها — ذهبية – رميساء.

وإلى كل عائلة مرابط كبيرهم وصغيرهم

إلى أصدقائي: سفيان – لعرج

إلى صديقي الذي شاركني هذا العمل.

إلى من نساهم قلمي و لن ينساهم قلبي، إليكم جميعا أهدي عصارة جهدي.

.

هشام

الإهداء

اللهم الحمد منا و لك الشكر فضلا، و أنت ربنا و نحن عبيدك و صلي اللهم على الرحمة و على النعمة المسداة سيدنا محمد و على آله و صحبه.

إلى روحي الأولى الشمعة التي تنير دربي إلى من ذاقت مرارة الحياة لتطعمنا أحلاها و إلى من وهبت عمرها و حملتني وهنا على وهن و شجعتني على مواصلة دربي"

أمي الغالية "أطال الله في عمرك.

إلى روح والدي العزيز رحمه الله وطيّب ثراه

إلى أخواتي وإخواني

إلى صديقي " علي شلبي "

إلى صديقي الذي شاركني هذا العمل.

إلى من نساهم قلمي و لن ينساهم قلبي، إليكم جميعا أهدي عصارة جهدي.

جلول

الـــفـــهـــرس

العنوان	الصفحة
البسملة	I
الشكر والتقدير	II
الإهداء	III
الفهرس	VI-VII
فهرس الجداول والأشكال	VIII
فهرس الملاحق	X
قائمة المختصرات	X1
المقدمة	أ- خ
الفصل الأول: تأصيل النظري للتدقيق والنظام المالي المحاسبي	40-1
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية التدقيق	03
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه	03
المطلب الثاني: فروض وانواع التدقيق	08
المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق	20
المطلب الرابع: مدقق الحسابات	22
المبحث الثاني: بعض أساسيات النظام المالي المحاسبي SCF	31
المطلب الأول: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	31
المطلب الثاني: تعريف النظام المالي المحاسبي وخصائصه	34
المطلب الثالث: فرضيات ومبادئ التي يقوم عليها النظام المالي المحاسبي	36
المطلب الرابع: أهداف النظام المالي المحاسبي ومجال تطبيقه واستثناءاته	37
خلاصة	40
الفصل الثاني: تطورات التدقيق على المستوى الدولي وفي الجزائر	87-41
تمهيد	42
المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية ISA	43
المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الدولية	43

المطلب الثاني: نشأة وتعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ISA وكيفية صدورها	**44**
المطلب الثالث: أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية	**46**
المطلب الرابع: أهداف وأهمية وخصائص معايير التدقيق الدولية ISA	**51**
المبحث الثاني: إصلاح نظام التدقيق في الجزائر	**54**
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر	**54**
المطلب الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على التدقيق في الجزائر	**61**
المطلب الثالث: إصدارات معايير التدقيق الجزائرية NAA	**65**
المطلب الرابع: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية بمعايير التدقيق الدولية	**79**
خلاصة	**87**
الفصل الثالث: دراسة استبيانيه لإصلاح التدقيق والمحاسبة في الجزائر بالنظر للمتغيرات الدولية	**110-88**
تمهيد	**89**
المبحث الأول: إجراءات منهجية الدراسة	**90**
المطلب الأول: أدوات جمع البيانات	**90**
المطلب الثاني: تحديد مجتمع الدراسة وأساليب الدراسة	**91**
المطلب الثالث: معالجة الدراسة	**91**
المبحث الثاني: دراسة تحليل الإستبيان	**94**
المطلب الأول: دراسة و تحليل المعلومات الشخصية	**94**
المطلب الثاني: عرض وتحليل المحور ومتغيرات الدراسة	**99**
خلاصة	**110**
خاتمة	**112**
قائمة المصادر والمراجع	**116**
قائمة الملاحق	**122**
ملخص	**127**

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1–1	يمثل تمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي	14
2–1	تطور أهداف التدقيق	22
3–1	مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية	28
1–2	أهم معايير التدقيق الدولية ISAمن 100-199	48
2–2	أهم معايير التدقيق الدولية ISAمن 200-999	49
3–2	يبين أوجه التشابه بين معايير التدقيق الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية للتدقيق	79
4–2	يوضح المعايير الدولية التي تتبناها وزارة المالية	80
1–3	دراسة حالة العينة	90
2–3	صحة وثبات الاختبار	93
3–3	معلومات شخصية للعينة المدروسة	93
4–3	نوع السن للعينة المدروسة	94
5–3	المستوى العلمي للعينة المدروسة	96
6–3	المهنة للعينة المدروسة	97
7–3	الخبرة المهنية للعينة المدروسة	98
8–3	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	100
9–3	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	104
10–3	اختبار T. Student للمحور الثاني	109
11–3	اختبار T. Student للمحور الثالث	109

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أنواع التدقيق	19
1-3	السن العينة المدروسة	95
2-3	المستوى التعليمي للعينة المدروسة	97
3-3	المهنة للعينة المدروسة	98
4-3	الخبرة المهنية للعينة المدروسة	99

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	**126-122**

قائمة المختصرات

الاتحاد الدولي للمحاسبين..... IFAC

لجنة معايير المحاسبة الدولية .....IASC

لجنة ممارسة التدقيق الدولية .....IAPC

معايير التدقيق الدولية .....ISA

معايير التدقيق الجزائرية .....NAA

المقدمة العامة

نظرا للتطور الكبير الذي شهده المجال الاقتصادي وتوسع مجال المبادلات التجارية وامتداد نطاقها، خلق عدة أطراف وهيئات تتعامل معها المؤسسة الاقتصادية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وهو ما أوجب على المؤسسة أن تتبنى وظيفة جديدة في هيكلها التنظيمي للسماح لكل هؤلاء المتعاملين بالاضطلاع على نشاطاتها وتطوراتها، حيث يجب أن تتمتع هذه الوظيفة بالحياد والموضوعية ومنه وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق

ويوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير التدقيق من حيث إصدارها، تغيرها وتطويرها بالإضافة إلى أن هناك تطور مستمر في مهنة التدقيق والبيئة التي تطبق فيها، وبالتالي فإن المعايير التي تصلح للتطبيق في الظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى.

وهناك آراء متباينة حول اختلاف المعايير عن بعضها البعض، ويمكن القول أن الفروق في معايير التدقيق المهنية من دولة أخرى يعتبر اختلافا في درجات أو مستوى الأداء المهني، ولذلك فإن السعي نحو تحقيق التناغم أو التجانس بين المعايير الدولية وبين المعايير الوطنية لا يواجه صعوبات كثيرة على عكس المال إذا قورن الأمر بمعايير المحاسبة الدولية، حيث يرجع التباين إلى تعدد السياسات والأساليب المحاسبية.

فالمظاهر الفنية لمعايير التدقيق المهنية مثل التعريفات والأهداف والإطار العام والإجراءات تعتبر أكثر تجانسا نسبيا على المستوى الدولي، ومع ذلك فإننا نؤكد وجود جزء من المتغيرات والتباينات التي ما زالت تستلزم تكريس الجهود من أجل تكامل وتجانس عملية التدقيق دوليا، بالإضافة إلى وجود تباينات في بعض المظاهر الإجرائية بين دولة وأخرى مثال ذلك استخدام التقرير المختصر في بعض الدول واستخدام التقرير المطول في دولة أخرى، وكذلك اختلاف بعض المظاهر بالتأهيل الملائم للمدقق.

كما أن هناك اهتمام متزايد بالنظام المحاسبي المالي متجه بعلاقته بالتدقيق والمعايير الدولية فيعتبر هذا الأخير نتاجا للتوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية، التي من شأنها تلبية احتياجات المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب، ويرتبط نجاح تطبيقه بالخصوص بالشروط وإجراءات كفيلة بالانتقال السلس من مخطط المحاسبي الوطني إلى نظام مالي جديد.

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

- **إشكالية الدراسة:**

هل تتوافق معايير التدقيق الجزائرية مع نظيرتها الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي SCF ؟

ومن خلال الطرح العام للإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل الجزائر كان عليها إصلاح نظام التدقيق قبل إصلاح النظام المالي المحاسبي؟
2. هل الجزائر وضعت خطة ناجحة لإصلاح النظام التدقيق وذلك بإصدار معايير خاصة بها NAA؟

- **فرضيات الدراسة:**

بصدد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات بإمكان الانطلاق من الفرضيات التالية:

1. **الجزائر كان عليها إصلاح نظام التدقيق قبل إصلاح النظام المالي المحاسبي لكن لم يتم ذلك حتى بعد إصلاح هذه الأخيرة.**
2. **الجزائر وضعت خطة ناجحة لإصلاح نظام التدقيق وذلك بإصدار معايير خاصة بها NAA استنادًا إلى معايير التدقيق الدولية وتناسبا مع النظام المالي المحاسبي حتى لا تقع في الاتجاه الخطأ.**

- **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة من خلال الدور الفعال الذي تلعبه عملية التدقيق في المؤسسات حيث يساعد ملاك الشركات في اتخاذ قرارات سليمة وكذا بالنسبة لكل المتعاملين مع المؤسسة، وتظهر أيضا من خلال كون الجزائر قامت بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية حديثا وكذلك نظم قانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 كل من مهنة محافظ الحسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد ووضح كل من حقوقهم وواجباتهم كونهم يلعبون دورا إيجابيا على مستوى الدولة والمؤسسات، حيث تستفيد المؤسسات المتعاقدة معهم من خلال تقديم النصائح والمشورة واكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها كما أنهم يمارسون الرقابة على مدى تطبيق القانون إضافة إلى إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

- **أهداف الدراسة:**

تسعى الدراسة إلى تحقيق الهداف التالية:

- ✓ التعرف على التدقيق.
- ✓ التعرف على النظام المحاسبي المالي.
- ✓ إلقاء الضوء على الاتحاد الدولي المحاسبي كأبرز المنظمات الدولية في إصدار المعايير الدولية للتدقيق.
- ✓ التعرف على معايير التدقيق الدولية والجزائرية.
- ✓ إعطاء لمحة عن تجربة الجزائر في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ معرفة علاقة تكامل التي تجمع نظام محاسبي المالي والتدقيق.
- ✓ محاولة تشخيص الواقع النظري للنظام المالي المحاسبي.

- **أسباب اختيار الدراسة:**

لعلّ اختيارنا للموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها:

- ✓ الشعور بأهمية الموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية الناتجة بسبب ظاهرة العولمة.
- ✓ خلو الدراسات السابقة من الربط بين المتغيرات الثلاثة NAAوISA و SCF.
- ✓ ميول شخصي لموضوع الدراسة.
- ✓ تلاؤم الموضوع مع تخصصنا العلمي.
- ✓ أهمية البحث في الوقت الراهن.

- **حدود الدراسة:**

- ✓ الحدود الزمنية: شملت دراستنا هذه للسداسي الثاني 2020 أهم المراحل التي مرّ بها التدقيق قبل وبعد إصلاح النظام المالي المحاسبي سنة 2010 وإصدار الجزائر أول معاييرها سنة 2016 إلى يومنا هذا.
- ✓ الحدود المكانية: تشتمل هذه الدراسة عينة من محافظي الحسابات ومحاسبين إضافة إلى مجموعة من مكاتب التدقيق على مستوى ولاية عين تموشنت.

- **منهج الدراسة:**

لقد قمنا في دراستنا هذه بإتباع مناهج متنوعة تفي بأغراض الموضوع تدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، حيث تم استخدام منهج تاريخي في تتبع تطور التدقيق ومنهج وصفي في تحليل في دراسة إطار فكري لمعايير التدقيق الجزائرية والدولية، واستخدمنا منهج مقارن عند إجراء مقارنة بين معايير تدقيق الجزائرية والدولية.

- **الدراسات السابقة:**

✓ دراسة أشرف بن صغير، دراسة المقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA مذكرة ماستر أكاديمي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة أم البواقي، سنة 2017.

تدور إشكالية هذا البحث حول هل هناك أوجه تشابه بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، إلا هناك أوجه اختلاف تميز بينها.

يهدف الباحث إلى محاولة الوقوف على جملة من الاختلافات بين معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA.

من أهم نتائج التي توصل إليها أن جوانب التي تمس الموضوع تبين أن معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA بينهما اختلاف غير واضح للمعالم وليس لها تأثير على تغير مضمون المعيار بحد ذاته وأيضا هذه الاختلافات عبارة عن تفصيلات بسيطة، ومنه استخلص أن الجزائر قامت باستخدام التبني الكامل لمعايير التدقيق الدولية ISA ونتيجة تطور التدقيق في الجزائر.

✓ دراسة محمد أمين مازون، دراسة التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقه في الجزائر، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة الجزائر، 2011.

تدور إشكالية البحث حول مدى تحسين معايير التدقيق الدولية من مخرجات التدقيق وإعطاء ثقة لمستخدمي القوائم المالية، ومدى إمكانية انتهاج هذه المعايير في الجزائر.

ومن بين أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لتلاشي المعيقات الجغرافية نتيجة العولمة، وكذا بسبب ظهور شركات متعددة الجنسيات، حيث حقق البعد الدولي للتدقيق

إمكانية مقارنة المعلومة المالية الدولية، كما أشار إلى أن مهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا ولا تواكب التطورات الحاصلة دوليا ومحليا.

- **صعوبات الدراسة:**

نظرا لخصوصية الموضوع المتعلق بهذه الدراسة والمقارنة بينهما فقد واجهتنا عدة صعوبات أهمها:

- ✓ قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية.
- ✓ عدم وجود دراسات سابقة تجمع بين المتغيرات الثلاثة ISAو NAA و SCF.
- ✓ ظهور وباء عالمي أعاق تحركنا للبحث مما أدى إلى عرقلة سير مذكرة وصعوبة الحصول على المعلومات بسبب الحجر الصحي المطبق على البلاد.
- ✓ صعوبة الحصول على يد مساعدة من قبل المسؤولين والذين يعتبرون ملزمون بتطبيق هذه المعايير.

- **هيكل الدراسة:**

بغرض معالجة هذا الموضوع والإحاطة بجميع جوانب الدراسة التي نراها مهمة وللإجابة على التساؤلات المطروحة، سوف نقوم بتقسيم دراستنا إلى مقدمة، ثلاثة فصول كل فصل يتضمن مبحثين تسبقها مقدمة عامة لموضوع الدراسة وتعقبها خاتمة عامة ملخصة لمحتوى الدراسة.

كان الفصل الأول بمثابة تأصيل نظري للتدقيق ونظام المالي المحاسبي انطلاقا من مفهوم وأهمية وأهداف وفروض وخصائص ومبادئ.

أما الفصل الثاني فأشرنا إلى التدقيق على المستوى الدولي والمحلي حيث تطرقنا إلى التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر والهيئات واللجان المشرفة على تنظيمه وأهم إصداراته كما أشرنا إلى طبيعة البيئة الدولية للتدقيق مع ذكر الهيئات المهنية الدولية للتدقيق كما قمنا بعرض مفهوم وأهمية وأهداف وبعض معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائرية NAA .

وختمنا دراستنا بفصل تطبيقي تناولنا فيه مدى توافق معايير التدقيق الدولية والجزائرية وذلك من خلال تحليلنا لبيانات ومعلومات متحصل عليها عن طريق الاستمارة الموزعة على عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء.

مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز دراستنا الحالية عن باقي الدراسات السابقة كوننا حاولنا فيها الدمج بين ثلاثة متغيرات ألا وهي معايير التدقيق الجزائرية NAA ومعايير التدقيق الدولية ISA والنظام المالي المحاسبي SCF حيث حاولنا معرفة مدى نجاعة خطة الجزائر في إصدار معايير خاصة بها NAA تتماشى مع المرجع الدولي و المتمثل في معايير التدقيق الدولية وتتناسب مع البيئة الاقتصادية ونظام المالي المحاسبي في الجزائر.

الفصل الأول: التأصيل النظري للتدقيق والنظام المالي المحاسبي

تمهيد:

منذ صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007، احتلت المحاسبة مكانة خاصة بالمقارنة مع ما كانت عليه، إذ أصبحت المعلومات المتولدة من المحاسبة المالية تتسم بقدر معقول من الخصائص النوعية المميزة، فهي تضمن المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تضمن درجة عالية من الموضوعية وقابلية المقارنة.

إن هناك درجة من الارتباط بين كل من المحاسبة والتدقيق، إذ أن عمل المراجع ذو الطبيعة الرقابية التحليلية وبهدف إعطاء رأي فني محايد، يبدأ عمله من حيث ينتهي عمل المحاسب ذو الطبيعة الإنشائية.

إن هذا الارتباط بين المحاسبة والتدقيق، كان له أثره في الجزائر، فقد أثر النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق.

انطلاقا مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيلا سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: بعض أساسيات النظام المحاسبي المالي (SCF)

المبحث الأول: ماهية التدقيق

سيتم تناول في هذا المبحث بعض أساسيات حول التدقيق من حيث تطوره التاريخي ومفهومه بالإضافة إلى مختلف أنواعه وفروضه، كذلك سنتطرق في الأخير إلى أهدافه وأهميته.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه:

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق:

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

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال للمنشأة فإن هدف التدقيق أضحى أعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين، بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان وقائي وينحصر في اكتشاف الأخطاء والاختلاس.[2]

لذلك خلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف التدقيق إلى تقرير ما إذا كانت البيانات المالية تعبر صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها وعن المركز المالي في نفس الفترة.[3]

وحاليا تتمتع جميع الدول العربية بتشريعات منظمة للمهنة على رأسها المملكة السعودية والإمارات المتحدة وسلطنة عمان واليمن وتونس، والسودان، وليبيا والجزائر والمغرب...الخ[4]

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص08.

[2] أحمد جمعة، **المدخل إلى التدقيق وتأكيد الحديث: الإطار الدولي**، ط1، دار الصفاء، عمان، 2009، ص31.

[3] أحمد جمعة، **مدخل إلى التدقيق وتأكيد الحديث، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، ط1، دار صفاء، عمان، 2012، ص31.

[4] خالد عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية**، ط1، دار وائل، بدون بلد، 2000، ص17-18

كان هذا التطور الذي عرضه التدقيق يتماشى مع التطورات التي كانت تحد ثاني في مجال تطور النظرية المحاسبة حيث يعود الفضل في تطور التدقيق إلى التطور الذي حصل في المحاسبة.[1]

لقد عرف تطور مهنة التدقيق عدة مراحل نلخصها في الآتي:

- **مرحلة ما قبل 1500م:**

لم يظهر التدقيق الذي هو كلمة مرادفة للمراجعة إلا بعد ظهور المحاسبة وخلال هذه المرحلة بطريقة الاستماع، أثبت التاريخ أن السومريون وضعوا أسس على أن يكون في نظام المعلومات طريقة واضحة للاتصال لين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها وقد ظهر عند الرومان لأول مرّة لحماية المحاسبة للحد من الاختلاس الأموال، كما كان للصينيين تاريخا طويل في تطوير ممارسات التسيير الجيد في القرن الخامس عشر، طور الإيطالي 1494 **Luca Pacioli** علم المحاسبة باختراعه لفكرة القيد المزدوج والجرد المادي والرقابة السطحية.

- **مرحلة ما بين 1500م – 1850م:**

ظهرت في هذه المرحلة اتجاهات جديدة للتدقيق وفي الاعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم ساعد ف دقة التحرير كما اتسع نطاق التدقيق ليشمل الشركات الصناعية التي ظهرت خلال الثورة الصناعية، هنا ازدادت أهمية اكتشاف التلاعب والاختلاس بسبب زيادة حجم وتوسع نشاط شركات الأموال وكذلك بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة.

- **مرحلة ما بين 1850م – 1905م:**

خلال هذه المرحلة لم تكن هناك ممارسات موحدة لمعالجة حسابات شركات المساهمة التي عرفتها أوروبا عامة وبريطانيا خاصة، وهنا ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة وظهرت ضرورة الإفصاح المحاسبي الذي يكون على شكل إعلان ميزانية الشركة الذي تلخص مركزها المالي.

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات في النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص08.

بما أن القوانين لا تسمح لجميع المساهمين للاطلاع على جميع المسجلات المحاسبة وفحص كل التسجيلات هنا دعت الحاجة إلى تعيين مهنيا محترفا في المحاسبة يقوم بتدقيق في الحسابات لصالح المساهمين حيث ظهر مبدأ الإفصاح.

وفي هذه الحاجة إلى تعيين مدقق خارجي للحسابات هي التي أدت إلى ظهور مهنة التدقيق وظهور كذلك مبدأ الإفصاح.

وفي هذه المرحلة التي تكن هناك ممارسات موحدة لمعالجة حسابات الشركات المساهمة بسبب غياب المبادئ الأساسية في المحاسبة وفي الإفصاح لهذا تم عقد أول مؤتمر للمحاسبة سنة 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين سنة 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبة بين الدول.

- **مرحلة ما بين 1905م – 1933م:**

وفي هذه المرحلة أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق أو المراجعة هو إبداء رأي فني حول مدى سلامة وصحة القوائم المالية التي كانت تعرض على المساهمين أنداك ومحاربة الغش والأخطاء والتلاعبات في تسجيلات المحاسبة لشركات المساهمة.

وفي هذه المرحلة زاد الاهتمام بالرقابة الداخلية وتم اعتراف مبدئي وسطحي بها وزاد اتجاه المدققين إلى أسلوب التدقيق الاختياري مما يميز أواخر هذه الفترة هو ظهور مبادئ المحاسبة المقبولة عموما GAAP التي بدأ العمل بها مند عام 1932.

يعود الفضل في تطور مهنة التدقيق إلى التطور الذي حظيت به النظرية المحاسبة وخلال الفترة الممتدة من 1905 إلى 1933 عقدت ثلاثة مؤتمرات دولية للمحاسبة.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني (21) سنة 1926 في أمستردام هولندا.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث (3) سنة 1929 في نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع (4) سنة 1933 في لندن في بريطانيا.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات الدولية التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدم القوائم المالية عن تشكيل عدة منظمات مهنية استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة الماخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

- **مرحلة ما بين 1933م – 1940م:**

تميزت هذه الفترة بالتغيير الكامل في أساليب التدقيق حيث حل أسلوب التدقيق الاختياري محل التدقيق التفصيلي، وهذا نظرا لزيادة حجم المعاملات التجارية وظهور شركات أموال ضخمة ذات عمليات كثيرة وعدم توفر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة أو تواجد وحدات في مناطق بعيدة جغرافيا عن مركز الشركة.

زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من أجل وضع لها أسس وقواعد داخل الهيكل التنظيمي للشركة وخلال هذه المرحلة تم عقد المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس سنة 1938 في برلين بألمانيا والذي شارك فيه 320 وقد أفصلا عن 250 مشارط من باقي أنحاء العالم ، ولعل من أهم المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939.

- **مرحلة ما بعد سنة 1940م:**

خلال هذه الفترة عرف التدقيق قفزة نوعية في الاهتمام باستعمال الأساليب العلمية المتطورة كالأساليب الرياضية والإحصائية وخرائط التدفق والعينات والبحوث العلمية، وأصبح الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء رأي محايد ومستقبل حول صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية التي تعدها الشركات حول مركزها المالي وكان يعتمد المدققون على نظام الداخلية ومدى نجاحه هذا النظام في الحفاظ على ممتلكات الشركة، من خلال تتبعنا للتطور التاريخي يتبين لنا أن التطورات التي طرأت على التدقيق كانت نتيجة التطور للاقتصادي وزيادة حجم المعاملات التجارية وتوسع حجم ونشاط الشركات المتعددة الجنسيات وحركة رؤوس الأموال وظهور المنظمات المهنية من جهة، كذلك ساهم التطور في النظرية المحاسبة والتوافق المحاسبة والتوافق المحاسبي الدولي إلى جملة من المعايير المحاسبة تحظى بصفة القبول، تهدف إلى الانسجام في الممارسات المحاسبة.

لقد ساهم تطور مهنة المحاسبة بشكل كبير إلى تطور مهنة التدقيق، وشهدت هذه الفترة من سنة 1940 عدة مؤتمرات دولية للمحاسبة من مؤتمر محاسبي دولي السادس سنة 1952 في لندن إلى مؤتمر محاسبي دولي السابع عشر سنة 2006 في اسطنبول.[1]

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق:

لقد تعددت مفاهيم التدقيق من باحث إلى آخر ومن مؤلف إلى آخر ومن منظمة إلى أخرى وصولا إلى مفهوم شامل لتدقيق ومتمثلة فيما يلي:

فقد عرّفه أحمد قايد نور الدين بأنه[2]: هي عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة المسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ثم توصيل نتائج ذلك إلى أطراف معينة.

وقد عرّفه الهادي تيميمي بأنه [3]: فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.

كما يعرف على أنه اختبار تقني صارم مبني بأسلوب مهني مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[4]

ويعرف أيضا على أنه وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية فحصا حسابيا والتحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح والخسارة والتأكد من سلامة المركز المالي للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة مالية معينة، وتشمل عملية التدقيق [5]:

---

[1] شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012، ص16.

[2] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، ط 1، دار الجنان للنشر التوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2005، ص 07.

[3] هاذي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، ط3، دار وائل، عمان، 2006، ص20.

[4] محمد التهامي، طواهري مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005، ص9.

[5] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم التدقيق الحسابات العلمي**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2011، ص19.

أ- **الفحص**: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها (فحص القياس المحاسبي).

ب- **التحقق**: إمكانية الحكم صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة ومن تماثلها مع الأحداث الاقتصادية للمشروع.

ت- التقرير: بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب بقسم لمستخدمي القوائم المالية معا.

مما سبق نستنتج النقاط الآتية:

1- أن التدقيق هو عملية منتظمة أي أن عملية التدقيق تعتمد على التخطيط المسبق كما سوف يقوم به المدقق.

2- أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها من قبله بطريقة موضوعية.

3- مدى الالتزام بالعناصر محل فحص المعايير الموضوعية كأساس التقييم وإبداء الرأي الشخصي. [1]

المطلب الثاني: ,فروض وأنواع التدقيق:

الفرع الأول: فروض التدقيق:

إن إيجاد فروض التدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة، كما ومن الملاحظ أن قروض التدقيق لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال قروض المحاسبة، لذلك فإن وضع مجموعة من القروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من القروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الاقتصادية حتى يمكن ان تلقى القبول العام من المهنة.

تتمثل قروض التدقيق فيما يلي:

1- قابلة البيانات المالية للفحص:

يتمحور التدقيق على فحص البيانات والمستخدمات المحاسبية بغية الحكم على معلومات المحاسبة الناتجة عن النظام المولد كما ينبع هذا القرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى.

[1] محمد تهامي، طواهري مسعود صديقي، **المراجعة والتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر، 2005، ص09.

تتمثل في العناصر الآتية: [1]

1. ملائمة المعلومات.

- قابلية للفحص.
- عدم التحيز في التسجيل.
- قابلية القياس الكلي.

2. عدم وجود لعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع:

من الواضح أنه توجد علاقة تبادل للمدققين بين إرادة المشروع ومدقق الحسابات فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على معلومات المالية التي تربط برأي مدقق الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي يتم مراجعتها بدرجة كبيرة ويجعل من استخدام التدقيق مستوجبا وأن تكون عملية التدقيق اقتصادية عملية. [2]

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أخطاء أو توطئة:

يتميز هذا الغرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق ينال لعناية المهنية اللازمة وعدم مسؤولية عن اكتشاف التلاعبات التي تم التواطؤ فيها حالة عند تقيده بمعايير التدقيق المتفق عليها. [3]

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم تقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة الاقتصادية والعملية بين التدقيق الاختيارية بدل عنه التفصيلية. [4]

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة يؤدي إلى القوائم المالية السليمة للمركز المالي ونتائج الأعمال:

يعني هذا الغرض أن مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة الموقف المعينة، وفي هذا الوقت نفسه تكون هذا لتنفيذ آرائهم كما ان هذا الغرض يدير مشكلة

[1] محمد تهامي، طواهري مسعود صديقي، مرجع سابق، 2003، ص13.

[2] أحمد قايد نوردين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، ط1، دار الجبان للنشر، الأردن، 2005، ص. ص 13-14.

[3] محمد تهامي، طواهري مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحساب**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص14.

[4] عبد الفتاح صحن، رجب السيد راشد، وآخرون، **أصول التدقيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص26.

تحديد مسؤولية التدقيق عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب ان تكون أحكام تشخيص إلى حد كبير. [1]

6. عناصر المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

إن هذا الغرض مستمد من فرض حسابي وهو في استقرار المشروع يعني هذا الغرض إن إذا اتضح إلى مدقق الحسابات أن إدارة المشروع رشيدة في تعريفاتها (مثلا عند شراء أحد الأصول) وإن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن يستمر لوضع كذلك في المستقبل إى وجد الدليل عكس ذلك والعكس صحيح.

وهكذا تمكنا من حصر الفروق المهمة في هذا العناصر، ولكن يمكننا التطرق إلى عنصرين آخرين لا تقل أهميتها عن العناصر الأخرى وهما:

- أن مدقق الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط: أي استقلال المدقق بعمله كمراجع وهذا يعني سند أساسي لحماية عملية التدقيق.
- كما يفرض المركز المهني المدقق حسابات مهنية تتناسب وهذا المركز.[2]

ويتضح كما، بعد هذا العرض لفروض التدقيق، إنها ترتبط فيما بينها وترتبط جميعا بتحديد مسؤولية مدقق حسابات (المدقق الخارجي) ولهذا يمكننا القول أن التدقيق الاختيارية يعتبر أساس للعمل الميداني، ولا شك أن العرض إلى عروض التدقيق واستخدامها في وقتنا الحاضر يجعل من الضروري أن نتعرض إلى أنواع التدقيق.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق:

هناك أنواع كثيرة من التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إليها إلى عملية التدقيق من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وبعموم الإجمال يصنف التدقيق بوجهات النظر المختلفة إلى التالي:

[1] عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، د ت، ص41.
[2] أحمد قايد نوردين، مرجع سبق ذكره، ص14.

الفرع الأول:التدقيق من خلال النطاق:

يتقدم التدقيق من حيث النطاق إلى قسمين هما:

1- التدقيق الكامل:

في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل التدقيق غير محدود، ولا تضع الإدارة التي تعين المراجع أنه قوة على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به [1]، فعلى المراجع الخارجي يتعين عليه عند نهاية الأمر إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية كامل بعض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها، اختيارية حيث أن مسؤولية تغطي جميع تلك المفردات في تلك التي تخضع للفحص.

2- التدقيق الجزئي:

في هذا النوع يعتمد عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات، وعليه فإن مسؤولية المدقق تنحصر في مجال التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في حل هذه الحالات بين حدود التدقيق والهدف المراد تحقيقه.

ويتعين على المدقق من حاجة أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤول بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات [2].

الفرع الثاني: التدقيق من حيث التوقيت:

ينقسم التدقيق من حيث الوقت إلى قسمين:

1- التدقيق النهائي:

يتميز التدقيق النهائي بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الخدماتية ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت الصغيرة المتوسطة الحجم والتدقيق النهائي مزايا تحقيقها كما لها وجه نقد.

[1] عبيد سعد سريم، لطفي حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، طبعة منتجة مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007، ص34.

[2] محمد سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي.، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص5.

من مزايا التي يحققها مذكر منها ما يلي:

أ- تخفيفها احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها (تسوية وإقفال الحسابات).

ب- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة لأن المدقق ومساعدة لم يتردد وأكثر على المنشأة [1]، وأما وجه تقن التي توجد إليه التدقيق النهائي فأهمها:

أ. قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.

ب- حدوث إرتباك في مكتب المدقق.

ج- عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب.

2- المراجعة المستمرة:

في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء اختبارات على مدار السنة للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقا لبرنامج الزمني المحدد مسبقا، مع ضرورة إجراء المراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية لتحقيق من مستويات الضرورية لإعداد قوائم مالية الختامية.

وتتميز المراجعة المستمرة بعدة مزايا عند مقارنتها بمراجعة النهائية تتلخص فيما يلي:

- طول فترة الزمنية التي تتم فيها عملية المراجعة مما يساعد المراجع على التوسع في النطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات والمجالات التي تخضع للتحقيق.
- انتهاء مراجع من عملية المراجعة بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية، مما يتيح للمراجع عرض قوائم المالية الختامية وملاحظته عليها في وقت مبكر.
- اكتشاف أخطاء وتلاعب أولا بأول مما يعني عدم وجود فجوى زمنية كبيرة بين تاريخ الحدوث الخطأ وتاريخ اكتشافه مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتفادي حدوثها في المستقبل. [2]

[1] أحمد قايد نوردين، مرجع السابق، ص19-20.

[2] محمد سمير الصبان، محمد قيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص53.

الفرع الثالث: التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق:

ينقسم التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق إلى قسمين هما:

1- التدقيق الخارجي:

هذا النوع من التدقيق هو محور اهتمامنا بشكل كبير في هذا البحث، وفي هذا النوع من التدقيق فإن المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة والمؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين والمساهمين فيها، حيث يتمتع باستقلالية تامة، وفي غالب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

أما في ما يخص تأهيل المدقق الخارجي فإما يكون تماشيا مع معايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه المدقق، وعادة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والغير، والسجلات المحاسبية تدقيق انتقامي من قبل إبداء رأيه في صحة المركز المالي.[1]

2- التدقيق الداخلي:

لقد كان ظهور مراجعة داخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن تم فهي تعتبر حديثة إذ ما قورنت بالمراجعة الخارجية ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناءًا على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة، عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى. [2]

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص47.

[2] هيثم السعافين ، **التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي لسلطات الرقابة** الحكومية، مجلة المثقف، العدد (63-64)، 2005، ص07.

الجدول رقم (1-1): يمثل التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الأهداف الرئيسية	– خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبي فعال ويقدم معلومات سليمة ودقيقة للإدارة، وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات في البيانات الموضوعية والعمل على الحد منها. – تقييم أنشطة المؤسسة وتقديم حلول مناسبة.	– خدمة المساهمين والملاك عن طريق إبداء الرأي في مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتائج الأعمال والمركز المالي. – اكتشاف الأخطاء والغش في حدودها تتأثر به التقارير والقوائم المالية النهائية – المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبة الواردة بالقوائم المالية المختلفة للمؤسسة.
نوعية من يقوم بالتدقيق	– شخص موظف داخل الهيكل التنظيمي للمشروع يعين من طرف الإدارة.	– شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين من طرف المساهمين.
درجة الاستقلال	– يتمتع باستقلال جزئي عن بعض الإدارات لكنه يدعم رغبات وحاجيات إدارة أخرى.	– يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم إبداء الرأي.
المسؤولية	– مسؤول أمام الإدارة العليا التي تستلم منه التقرير بنتائج الفحص والدراسة.	– مسؤول أمام ملاك ومساهمين ويقدم تقريره عن نتائج الفحص الذي يبدي فيه رأيه عن قوائم المالية.
نطاق العمل	– تحدد الإدارة ونطاق العمل المدقق الداخلي حسب المسؤوليات التي تقدم إليه.	– تحدد بمقتضى أمر التعيين والعرف السائد، معايير التدقيق المتعارف عليها ونصوص القوانين منظمة لها.
توقيت الأداء	– يتم الفحص على مدار السنة بصفة مستمرة.	– غالبا ما يتم الفحص مرة واحدة في نهاية السنة المالية وعلى فترات متقطعة أحيانا.

المصدر: محمد التهامي، طواهري مسعود صديقي، مرجع سابق، ص43.

الفرع الرابع: التدقيق من حيث الإلزام:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام إلى قسمين:

1. التدقيق الإلزامي:

هو التدقيق الملزم بالنص القوانين في الدولة المعينة ومثل ذلك القوانين المنظمة للشركات المساهمة في مختلف دول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب الحسابات قانوني للشركة يتولى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية، وفي هذا المجال يظهر التدقيق إجمالي واضحا بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة، ووحدات الجهاز الإداري في الدولة، فغالبا تتولى تدقيق الأنشطة هذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة أجهزة الرقابة المتخصصة في كل دولة.[1]

2. التدقيق الاختياري:

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يتم القيام به، ففي المنشأة الفردية والشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق في التدقيق الحسابات المشروع واعتماد قوائمه الختامية نتيجة لفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمأنت الشركات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج أعمال ومركز المالي، والتي تتدخل كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في الحالات انفصال أو لانضمام شريك جديد.[2]

[1] محمد سريات، **الأصول والقواعد للمراجعة والتدقيق الشامل، إطار نظرية المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي**، ط 1، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007، ص ص 41-42.

[2] سمير صبان، محمد قيومي، مرجع السابق، ص ص 46-47.

الفرع الخامس: التدقيق من حيث مدى الفحص:

ينقسم التدقيق من حيث مدى الفحص إلى قسمين هما:[1]

1. التدقيق التفصيلي:

ويعني أن يقدم المراجع بمراجعته جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ هذه المراجعة تصلح المؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعاملها مع عاملي الوقت والتكلفة.

2. التدقيق الاختياري:

هذا التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة الرقابة الداخلية ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد الأسلوبين هما التقرير الشخصي للعينات الحكمية أو العينات الإحصائية بالتدقيق الامتيازي يعتبر هو أساس السائد للعمل الميداني وأن التدقيق التفصيلي يسجل الاستثناء لذلك الأساس.

الفرع السادس:التدقيق من حيث الغرض:

نلاحظ من التقسيمات السابقة متداخلة إلى حد كبير فمثلاً يمكن للتدقيق أن يكون كاملاً ومستمر وخارجيا وإلزاميا وتفصيليًا في آن واحد، ومن هنا التصنيف التالي على أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملة التدقيق:

1. التدقيق المالي:

يقصد به فحص البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة التعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة الزمنية المعلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من الربح أو الخسارة عن تلك الفترة.

[1] عبيد سعد الشريم، لطفي محمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة المنتجة، مركز أمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص23.

2. التدقيق الإداري:

يقصد به التدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصلا منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

3. التدقيق الأهداف:

يقصد به التحقق من أن اهداف المؤسسة المرسومة سابق والمخطط لها قد تحقق فعلاً، وعلينا أن نذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد أخطاء، وإنما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية.

4. التدقيق القانوني:

يقصد به تأكد المدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية و التنفيذية في الدولة.

5. التدقيق الاجتماعي:

لم يعد الهدف الأوحد لوجود أي مؤسسة واستمراريتها، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، أي أنه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطنني توجهه المجتمع الذي تعمل فيه، فهذا النوع من التدقيق بدوره ينقسم إلى قسمين:

- **التدقيق الفني:**

يتركز في البحث حول قيام مؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويكون أغلب الحوار بين إدارة المشروع والمدقق في قضايا النسب العادلة لإهلاك واقتطاع الاحتياطات.[1]

[1] خالد عبد الله، **علم التدقيق الحسابات: الناحية النظرية**، مرجع سابق، ص ص39-41.

- **التدقيق المستندي:**

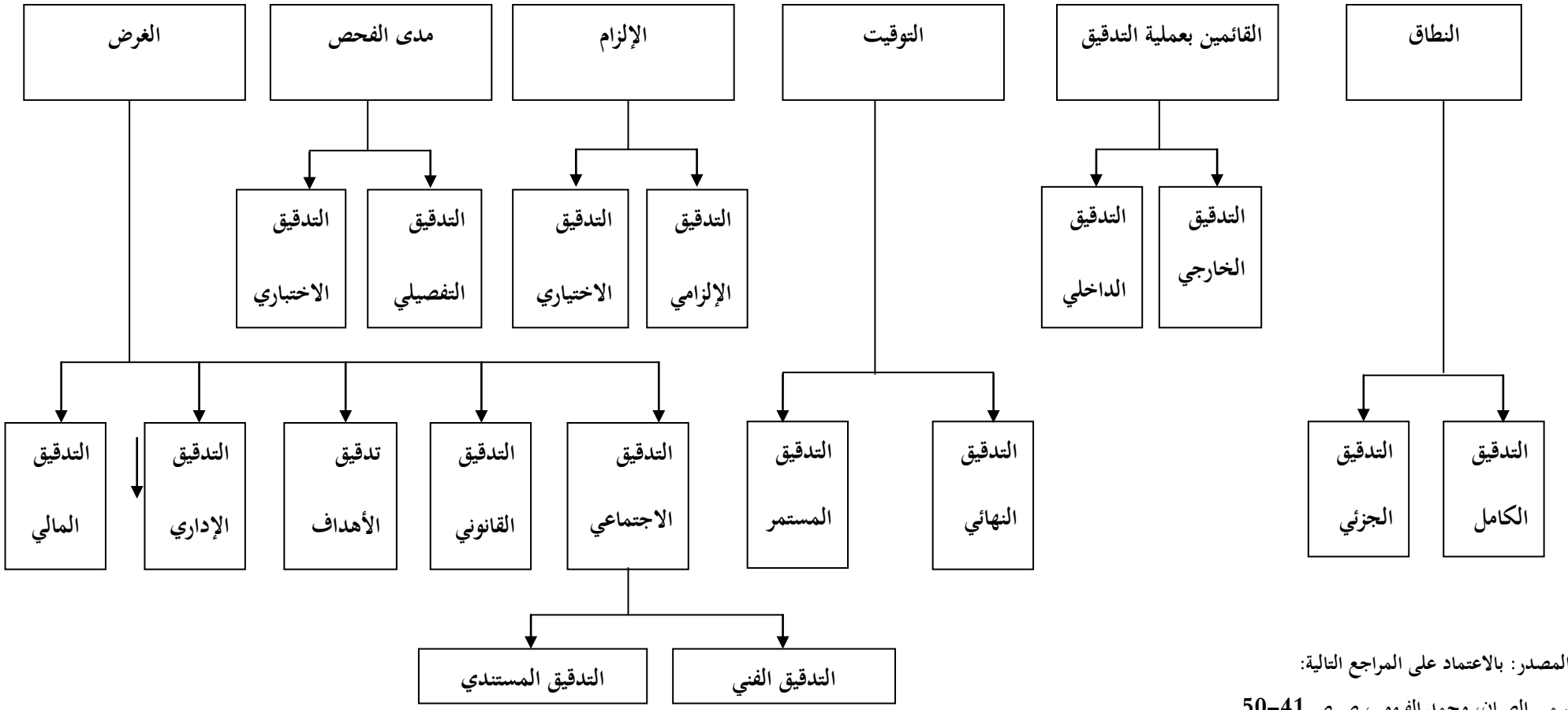
وهو الذي يقوم على أساس المستند المعين و أداة الرئيسية التي يستخدمها المدقق في إنجاز عملية التدقيق عن طريق مقارنة البيانات الواردة في مستند بها ثم تسجله في دفاتر من القيود كما يقوم المدقق من ناحية أخرى بفحص وتدقيق مدى سلامة المستند وصحته وقانونيته.[1]

بالاعتماد على المعلومات السابقة قمت بتلخيص أنواع التدقيق في الشكل البياني الموالي:

[1] محمد سرايا، المرجع السابق، ص46.

الشكل رقم (1-1): أنواع التدقيق

أنواع التدقيق من حيث:



المصدر: بالاعتماد على المراجع التالية:

سمير الصبان، محمد الفيومي، ص ص 41-50.

خالد عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مرجع سابق، ص ص 38-41.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق

الفرع الأول: أهدف التدقيق

الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي في التعبير عن رأيه بالقوائم المالية، ذلك الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية.[1]

فلقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافها، ويمكن بوجه الإجمال حصر التقليدية بالتدقيق في نواحي عدة أهمها:

- اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين،
- تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء. [2]
- تحديد مدى صحة المركز المالي ويتم نحو التدقيق الاختياري.

ومن عام 1960 حتى الآن أضيفت أهداف عامة للتدقيق أهمها:

- تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع،
- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن غش او خطأ ؟
- الإبلاغ عن البيانات المالية والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقا للنتائج التي توصل إليها المدقق. [3]
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة،
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.[4]

[1] ويليام توماس، أمرسونهنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ط1، دار المريخ، مصر، 1998، ص44.

[2] غسان المطارنة، مرجع سابق، ص. ص 17-18.

[3] أحمد جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، مرجع سابق، ص . ص34-35.

[4] أحمد جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي**، مرجع سابق، ص35.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لاغية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها.[1]

ومن بين هذه الأطراف:

- **إدارة المنشأة:** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة .
- **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.[2]
- **الجهات الحكومية:** تعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ...الخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة وبشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

و مجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر الصادرة عن المشروعات المختلفة ولكن لن ننسى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد يفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا وإبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح وخسارة.[3]

[1] خالد عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، مرجع سابق، ص15.

[2] غسان المطارنة، مرجع سابق، ص. ص 19-20.

[3] خالد عبد الله، **علم التدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، مرجع سابق، ص ص 15-16.

الجدول رقم (1-2): تطور أهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مد الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1500	اكتشاف التلاعب واختلاسها	مفصل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	محصل	عدم الاعتراف بها
1905-1850	اكتشاف الأخطاء الكتابية اكتشاف التلاعب والاختلاس	مفصل	عدم الاعتراف بها
1933-1905	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية. اكتشاف الأخطاء والتلاعبات	مفصل بعض اختبارات	اعتراف مبدئي وسطحي
1940-1933	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية. اكتشاف الأخطاء والتلاعبات	تدقيق اختياري	بداية الاعتراف بها
1940	تحديد مدى سلامة وصحة القوائم المالية	تدقيق اختياري	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق حسابات المعاصر: الناحية النظرية، ط1، دار الميسرة للنشر، عمان، 2006، ص18.

المطلب الرابع: ماهية مدقق الحسابات

مدقق الحسابات هو شخص الذي يقوم بتدقيق ومراجعة الحسابات المنشآت المتعددة التي تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وشكلها القانوني، وقد يقوم في كثير من الأحيان بتكليف من الإدارة المشروع بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بهدف المساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات المهنية على توصياته، ويسمى المدقق الحسابات أو محاسب القانوني.[1]

وهو ما سنتعرف عليه من خلال تعريف من هو مدقق الحسابات وماهي مهامه والصفات التي يتميز بها في علمه.

[1] خالد خطيب، خليل الرفاعي، **علم حسابات النظري العلمي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط1 ، عمان، 2009، ص119.

الفرع الأول: تعريف مدقق الحسابات:

تعريف مهنة تدقيق الحسابات مهنة متقنة ولا يستطيع القيام بها إلا الأشخاص المسجلين قي قائمة المدققين بها تقوم بإعدادها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وهناك ممن تتنافى مع مهنة مدقق الحسابات حيث أنه[1]:

- يجب أن لا يمارس مدقق الحسابات أي مهنة أخرى باستثناء مهنة التعليم أو مع مدقق حسابات آخر.[2]
- كذلك مهنة مدقق الحسابات تتنافى مع كل أنشطة التي تمس حرية المدقق.
- لا يمكن لمدقق الحسابات أن يمارس مهنة التجارة.[3]
- يمارس مدقق الحسابات نشاطاته في كامل التراب الوطني.

حيث يعرف مدقق الحسابات في التشريع الجزائري حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب سنة 1431 الموافق 29 جويلية 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب متعهد على أنه:

« كل شخص يمارس بصفة عادية، وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها [4] ».

كما عرف أيضا على أنه: « كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدقه وصحة حسابات مؤسسات مختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد [5] ».

إن مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 91-08 الصادر سنة 1991، والذي لم يعدل إلى غاية إلغائه بصدور قانون جديد في جويلية 2010، لينظم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات (مدقق الحسابات) والمحاسب المعتمد.

---

[1] **دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، 2012-2013، ص3.

[2] Jacky muiller,**Initiation au control comptable**, édition économie et humanisme, 1974, p61.

[3] Jacques podevin, **le commissaire aux comptes**, édition Dalloz, paris, France, 1996, p .p : 11-12.

[4] الجريدة الرسمية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات ومحاسب معتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 22، 2010، ص7.

[5] Djebarra Abdelmadjid, **pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques**, école supérieur de commerce, Alger, P 88.

هذا ولقد جاء تعريف آخر لتدقيق الحسابات الخارجي الذي يمثله مدقق الحسابات بأنه: « عملية فحص المجموعة من المعلومات تقدم بهدف التدقيق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال رأي المدقق إلى الأطراف المعينة لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم ».[1]

ولهذا يمكن القول أنه من خلال هذه التعاريف أن مهمة مدقق الحسابات ترتكز على التدقيق المحاسبي والمالي للمؤسسة، التي يصادق عليها بمثابة ممثل للشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية.

ولممارسة مهنة تدقيق الحسابات لا بد أن تتوفر شروط معينة وهذا ما نصت عليه المادة 08 من القانون 10-01 وهي:[2]

1- أن يكون جزائري الجنسية.
2- أن يحوز على شهادة الممارسة مهنة التدقيق، بأن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات، أو شهادة معترف بمعادلتها.
3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
4- أن يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية، أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها.
6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 60 من القانون 10-01 حيث يؤدي مدقق الحسابات بعد الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية، وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: «**أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام، وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتين وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**»، ويحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية[3].

[1] محمد سمير صبان وعبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الإسكندرية، دار الجامعية، 1998، ص21.
[2] **الجريدة الرسمية**، قانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، ص5.
[3] **الجريدة الرسمية**، قانون رقم 10-01، المادة رقم 06، مرجع سبق ذكره، ص05..

ويتم منح الشهادة بمعهد التعليم المختص أم المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

لا يمكن لمدقق الحسابات في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، بحيث تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم.[1]

الفرع الثاني: مهام مدقق الحسابات:

يتوجب على مدقق الحسابات القيام بمجموعة من المهام التي تضمن السير الحسن للمهنة، وهذا في مقابل تمتعه بعمله من الصلاحيات لزيادة الفاعلية في أداء مهامه.

إن مهمة مدقق الحسابات ترتكز على التدقيق المحاسبي والمالي للمؤسسة التي يصادق عليها بمثابة ممثل للشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية، فمهمة مدققي الحسابات ونظرا إلى أهمية وتعدد المهام المخولة إلى مدقق الحسابات فإن المواد القانونية المؤطرة لهذه المهنة تؤكد على أن مدقق الحسابات يعمل للمصالح العامة وليس لصالح الشركاء، فهو ملزم بالقيام بمهامه بموجب القانون.

مهمة مدقق الحسابات تتضمن إلقاء نظرة ثانية على حسابات الشركاء التي قام بها المحاسب أو الخبير المحاسبي، فبعد تنصيبه من طرف الجمعية العامة يقوم مدقق الحسابات بمهام دائمة ومهام خاصة كما يلي:[2]

1. المهام الدائمة:

تتمثل المهام الدائمة لمدقق الحسابات دون أي تدخل في التسيير في فحص وتقييم وثائق الشركة أو الهيئة محل التدقيق ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها وتشمل هذه المهام ما يلي:[3]

- المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة، وأنها تعطي الصورة الصادقة للوضعية المالية وممتلكات الشركة في نهاية السنة المنصرمة.

[1] **الجريدة الرسمية**، قانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، ص05.

[2] la compagnie national des connaissances aux comptes (encc), **les atouts de commissaires aux comptes**, paris, Janvier, 2008, P05.

[3] **الجريدة الرسمية**، قانون 10-01، المادة 23-24، مرجع سبق ذكره، ص07.

- الفحص والتحقق من صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- قيام مدقق الحسابات بإبداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة أو المسيرين بحيث يكون هذا التقرير بمثابة شهادة مكتوبة بتحمل مسؤوليتها الشخص المهني ويكون هذا التقرير مفهوم خال من الغموض.
- يتحقق مدقق الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.
- الكشف لوكيل الجمهورية على الأفعال الغير شرعية التي يعلم بها.
- على مدقق الحسابات أن يعلم أن هذه المخالفات في أقرب اجتماع للجمعية العامة للمساهمين بصفته ضامن لمصالحهم.
- مدقق الحسابات لا يجوز له تشخيص المخالفة، فهذا من اختصاص وكيل الجمهورية، فما عليه إلا أن يعلم بالوقائع التي يمكن أن تكون مخالفة.
- إصدار شهادات وتقارير عن مختلف الأجداث التي قد تعيشها المؤسسة.
- مدقق الحسابات لا يستطيع في أي حال من الأحوال أن يكون كطرف مدني " الطرف المتضرر " فمهمته تكون في التبليغ فقط فالقضية تحرك من طرف المؤسسة.
- تخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.
- من مهامه أيضا أن يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المالية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- هذا من جهة ومن جهة أخرى حالة إعداد الشركة أو الهيئة حسابات مديعة أو حسابات مدعمة، فإن مدقق الحسابات يشهد أيضا بأن الحسابات المدعمة صحيحة بناء على وثائق محاسبية أو تقارير لمدققي الحسابات يشهد أيضا بأن الحسابات المدعمة صحيحة بناء على وثائق محاسبية أو تقارير لمدققي الحسابات في مؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهما.

2. المهام الخاصة:

بالإضافة إلى المهام الدائمة التي سبق ذكرها، يقوم مدقق الحسابات بمهام أخرى خاصة ومؤقتة، وسميت كذلك لأنها مرتبطة بأحداث قد تحدث أو لا تحدث خلال وكالة مدقق الحسابات، وعليه التدخل في حالة حدوثها وإعداد تقرير خاص بشأنها ونلخصها في ما يلي: [1]

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال.
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يتعلق بتحديد سعر الإصدار.
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت.
- إصدار سندات استحقاقات قابلة للتحويل إلى أسهم.
- عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.
- تحويل الشركة.
- مشروع الإدماج La Fusion أو الانفصال La salon.

أعضاء فريق العمل الميداني:

يقوم الشركاء بتعيين أعضاء فريق عمل لمساعدتهم في أداء عملهم، والشكل الهرمي التنظيمي في مكاتب التدقيق الدولية يوضحه الشكل البياني اللاحق والذي يتضمن الشركاء، المديرين المشرفين، والمدققين الأوائل أو المدققين المسؤولين والمحاسبين التنفيذيين، وتجدر الإشارة إلى أن نماذج الموارد البشرية سوف تتباين في مكاتب التدقيق، ويصف الجدول التالي الأعمال الشائعة ذات الصلة بكل فئة في ذلك التصنيف.

[1] **الجريدة الرسمية**، قانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

الجدول (1–3): مهام أعضاء فريق العمل المهنيين على مستوى مكاتب التدقيق الدولية.

التدرج الوظيفي للمدقق	سنوات الخبرة	المهام الموكلة إليه
مساعد مدقق	**صفر–سنتين**	– أداء الأعمال الموكلة إليه ومعظمها أعمال تدقيق تفصيلية. – إعداد أوراق المدقق. – اختبارات الدقة الحسابية. يخبر المدقق المسؤول بأي مشكل يتعلق بالمحاسبة أو تدقيق قد يقابله.
المدقق المسؤول	**سنتين–5 سنوات**	– المساعدة في عملية تخطيط التدقيق. – توزيع المهام على فريق التدقيق. – الإشراف على عمل مساعد المدقق.
المدير	**5 سنوات–10 سنوات**	– التأكد من وضع خطة التدقيق. – الإشراف على إعداد ومراجعة برنامج التدقيق. – مراجعة تقرير المدقق. – قد يكون المدير مسؤولا عن أكثر من عملية تدقيق في نفس الوقت.
الشريك	**أكثر من 10 سنوات**	– التوصل إلى اتفاق مع العميل على نطاق الخدمة المؤداة. – التأكيد من التخطيط الجيد لعملية التدقيق. – التأكيد من توافر الخبرات والمهارات الكافية لدى فريق التدقيق. – الإشراف على فريق التدقيق. – التوقيع على التقرير النهائي للتدقيق. – اتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بعملية التدقيق.

المصدر: حاتم محمد الشيشي، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة المصرية، 2007، ص71.

الفرع الثالث: صفات المدقق الحسابات:

على مدقق الحسابات ان يتحلى ببعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والتي نذكرها كالآتي:[1]

أولا: المؤهلات العلمية لمدقق الحسابات:

1. أن يكون حاصلا على مؤهل علمي مناسب في المحاسبة أو التدقيق، وأن يكون على علم تام بالأصول العملية والتطبيقات لعلم التدقيق ومن إمساك السجلات، وأن يكون حريصا على تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه، وأن يتفهم طبيعة وأساس كل حدث مالي مسجل في دفاتر الشركة، ويجب على المدقق أن يتعمق بالمعالجات المحاسبية والأساس الذي اتبعته الشركة، وإلا أصبحت عملية التدقيق التي يقوم بها عملية سطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ أهداف التدقيق.
2. أن يكون قد عمل محاسبا تحت التمرين تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن من تاريخ حصوله على تأهيل العلمي والعملي.

ثانيا: الخصائص الذاتية لمدقق الحسابات:

تعتبر طريقة البيان النفسي أو سيكوجراف الوظيفة الأساس الذي يبني عليه حل مشكلة تحديد الخصائص أو السمات الذاتية للمدقق وقد أخذه بهذه الطريقة مكتب الوظيفة الأمريكي، وتتلخص هذه الطريقة في خطوات التالية:

1. إعداد خريطة بيانية تتضمن كل الصفات الإنسانية التي تلزم كل وظيفة.
2. عمل سلم خماسي التدرج لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة الأداء الوظيفة المراد تحليلها.
3. يتم التأشير أمام الصفة والتدرج وفقا للوظيفة.
4. يرسم خط إنساني يمر بالصفات والتدرج المعطى كي يتضح بيانا للخصائص اللازمة للوظيفة.

ثالثا: الصفات الشخصية والقانونية:

1. أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة في الحكم وعزة النفس، وذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الشركة من موظفين ومديرين.

[1] عبد الرحمان مخلد، سلطان عريج المطيري، **قواعد السلوك والآداب مهنة التدقيق وأثرها على الجودة العملية، التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص ص 52-53.

2. أن يكون ملما بالإضافة إلى إلمامه بعلم التدقيق بأحكام القوانين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري، قانون الشركات، التشريع الضريبي.
3. أن يكون ملما بمحاسبة التكاليف وقادر على الاستفادة من أسس العلمية وتطبيقاتها في الأعمال المدققة، وملما بالموازنات التخطيطية، وأن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس ومع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة.
4. أن يكون مستوعبا لأصول علم التدقيق ومبادئه العلمية ومشاكله العلمية ومطلعا على الأساليب والاتجاهات الحديثة في التدقيق.
5. أن يكون متمسكا بآداب وسلوك المهنية ولا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبورا.
6. أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التحدث بشكل جيد، والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وفي عبارات سلسة لا غموض فيها ولا التواءات .
7. أن يكون واسع الاطلاع وأن يتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في العلوم التي يختص فيها وأن تتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المتصلة بعمله المحاسبي.
8. لا يحصى أن يدعي المدقق علما بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الشركة مهما صغر شأنهم، إذ المفروض أنه شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شيء علما، ويجب أن يكون لديه إدراك أن استفساراته وإيضاحاته لازمة لأداء مهمته وتدوينها لإتمام أعمال التدقيق على الوجه الأكمل.
9. إن حسن قيام المدقق بمهمته وبلوغ أهداف التدقيق رغبة بإلمامه بما يلزم من معلومات فنية عن الشركة التي يعمل بها.
10. أن يكون مشبعا في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير أو طلب البيان أو الحصول على المعلومات والاستفسارات أو توجيه الأسئلة.[1]
11. أن يكون أساس رأي مدقق الحسابات الدراسية والتحليل.

[1] عبد الرحمان مخلد، سلطان عريج المطيري، مرجع سبق ذكره، ص54.

المبحث الثاني: بعض أساسيات النظام المحاسبي المالي (SCF):

عرفت الجزائر مطلع سنة 2010 تطبيق النظام المحاسبي المالي (**SCF**) الذي يعوض ويلغي المخطط المحاسبي الوطني، وذلك تماشيا مع التطورات الاقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق، بحيث يعبّر هذا النظام عن مجمع القواعد والممارسات المحاسبية، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية والإحصائية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام، وسنتعرف في هذا المبحث على ماهية النظام المحاسبي المالي (**SCF**) من خلال التعريف به، وخصائصه والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: أسباب الانتقال إلى النظام المالي (SCF):

الفرع الأول: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي (SCF):

يعتبر النظام المحاسبي المالي (**SCF**) أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت خلال الإصلاحات الاقتصادية والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، ونظرا لقصور المخطط المحاسبي الوطني والانتقادات الموجهة إليه قامت السلطات العمومية بتبني النظام المحاسبي المالي (**SCF**) الذي يأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية، وذلك لأسباب عديدة يمكن التطرق إليها من خلال:

1. الأسباب الخارجية:[1]

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة الأورو متوسطية ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه.
- عند البحث عن موارد مالية جديدة أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية.

[1] جمال العشيشي، "محاسبة **المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد"، الأوراق الزرقاء العالمية** ، الجزائر، 2010، ص. ص 10-11.

- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود والجمركة.
- يشترط عند طلب الاستفادة من أيّة خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.
- يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثقة وموحدة وفق معايير محاسبية دولية وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجمع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2. الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم.
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد.
- يستجيب النظام المحاسبي الوطني بدرجة أولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة.
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية.
- بحث على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ "الحيطة والحذر" بصفة مبالغ فيها لمبدأ "الصورة الوفية".
- يفتقر نظام 1975 الإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.[1]

3. الأسباب المحاسبية:

- المحاسبة تقنية تهتم بجمع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة، كترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الأداة في مستوى الترجمة.
- الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدّة معطيات.
- طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية.

[1] جمال العشيشي، مرجع سابق، ص11.

- توفير المعلومات غير المالية مثل المعلومات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح.
- توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.
- إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات الهيكلية في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي.

4. الأسباب المالية:

- الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع فتح مجال للاستثمار الأجنبي وهم حاليا على رأس قائمة مستعملي القوائم المالية.
- إيجاد أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المالية.
- الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعامل معها.
- توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين.[1]

[1] حاج قويدر قورين، رضوان أناساعد، بومدين نور الدين، **تأهيل قطاع السوق المالي كمخل لتدعيم تنافسية الاقتصاد الجزائري على النظام المحاسبي المالي الجديد**، مداخلة ضمن ملتقى دولي الرابع حول: المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية (د. ت)، ص ص 6-7.

المطلب الثاني: تعريف النظام المحاسبي المالي (SCF) وخصائصه:

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي (SCF):

1. من الناحية الاقتصادية:

النظام المحاسبي المالي (**SCF**)هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1]

كما أن النظام المحاسبي المالي (**SCF**) أوجد المعطيات الكتابية والصفية كشفا ماليا مستقلا بذاته، يتمثل في الملحق الذي يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحسابات النتائج والكشوف المالية الأخرى.

2. من الناحية القانونية:

النظام المحاسبي المالي (**SCF**) هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية، التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون وفق المعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.[2]

الفرع الثاني: خصائص النظام المحاسبي المالي:

إن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية والقواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويمكن حصر هذه الخصائص في أربع نقاط أساسية هي:

1- **القابلية للفهم**: تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادي والمحاسبي، وتكون لديهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبيا.[3]

[1] موسي بودهان، "**الإطار القانوني في النظام المحاسبي المالي**"، دار الهدى، الجزائر، 2010، ص34.

[2] عاشور كشوش، "**متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد**"، (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الجزائر، عدد6، 2009، ص291.

[3] جمال لعشيشي مرجع سابق، ص13.

2- **الملائمة**: يقصد بملائمة المعلومات المالية بأنها تؤثر على القرارات التي تتخذ من طرف المسيرين وتساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، كما أن المعلومة تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة والتقليل من البدائل المتاحة أمامه، ولها ثلاثة خواص هي:

- أن تتميز المعلومات قدرة تنبئية، ذلك لمساعدة متخذ القرار في تحسين احتمالاته في التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.
- أن تتميز المعلومات بإمكانية التحقق من التوقعات، وذلك عن طريق الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية.
- أن تأتي في الوقت المناسب فآجال الحصول على المعلومة يكون حسب فائدتها.[1]

3- **الموثوقية**: تكون المعلومة موثوقة حينما لا تحتوي على خطأ أو تحيز، تندرج ضمن هذه الخاصية أربعة خصائص أخرى وهي:

- التمثيل الصادق للمعلومة المالية.
- الواقع الاقتصادي يطغى على الواقع القانوني.
- يتم إعداد الوثائق المالية بكل موضوعية وحيادية.
- الحيطة والحذر: الهدف من هذه الخاصية هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف.

4- **القابلية للمقارنة**: يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة البحث من حيث الزمن والحجم، وتعني المقارنة من حيث الزمن دراسة القوائم المالية المتتالية لنفس المؤسسة بينما يقصد بالمقارنة من حيث الحجم، أخذ مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع وبحجم متقارب ثم مقارنتها.

[1] مرزوقي مرزوقي، حولي محمد، **واقع النظام المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي المبسطة على الكيانات الصغيرة، مداخلة ضمن ملتقى وطني حول: الواقع وآفاق النظام المالي والمحاسبي في المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر يومي 5، 6، 2013، جامعة الوادي ، ص05.

المطلب الثالث: الفرضيات والمبادئ التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي:

1 – الفرضيات التي يتم من خلالها إعداد القوائم المالية:

يوجد عدة فرضيات يتم من خلالها إعداد القوائم المالية وتتمثل فيما يلي:

1-1 استمرارية الاستغلال: يتم إعداد البيانات المحاسبية بافتراض أن المشروع مستمر في المستقبل المتطور، على أن يتم الإفصاح في الحالات المغايرة لهذا الافتراض.

2-1 محاسبة التعهد (محاسبة الاستحقاق): بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية. [1]

2- المبادئ المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي (SCF):

اعتمد النظام المحاسبي المالي (**SCF**)المبادئ المحاسبية المعترف بها على المستوى العام من خلال تبنيه لمبادئ المحاسبة الدولية ولاسيما المبادئ التالية:

2-1مبدأ التكلفة التاريخية: هو مبدأ مشتق من مبدأ الموضوعية ومن فرض وحدة القياس النقدية وبناء عليه تقاس التضحيات الاقتصادية التي تنفقها المؤسسة على أساس فعلي كما هو مثبت بالمستندات الدالة على ذلك مع تجاهل كامل للتقلبات التي تطرأ على الأسعار بمرور الزمن، ولهذا كل الأصول في الميزانية تظهر بتكلفتها بتاريخ شرائها، التكلفة التاريخية هي القيمة السوقية العادلة في تاريخ الشراء.[2]

2-2 مبدأ عدم المقاصة (عدم التعويض): ينبغي عدم القيام بمقاصة بين مختلف عناصر الأصول والخصوم، الإيرادات والأعباء، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونيا أو جراء اتفاقية، مثلا المقاصة التي تتم على القيمة المضافة على المشتريات والرسم على القيمة المضافة على المبيعات.

2-3 مبدأ مداولة الطرق المحاسبية: يعتمد هذا المبدأ على الحفاظ على الطرائق المحاسبية بحيث يتم استعمال نفس طرائق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية.

---

[1] محمد سامي لزعر، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق نظام المحاسبي المالي**، دراسة حالة ، مذكرة الماجستير علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، غير منشورة، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012، ص27.

[2] حنيفة بن ربيع، **الوضع في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS-IFRS)** ، ج1، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2010، ص. ص 31-32.

2-4 مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث يقر هذا المبدأ أنه ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.[1]

2-5 مبدأ الدورية المحاسبية: عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01-01-N وتنقضي في 31-12-N كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخا لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لـ 31-12، إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدينة وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقرنة وتبريرها، وقد اتفق المحاسبون على أن الاتفاق الفعلي ليس هو الأساس للقياس الدوري، ولكن الأساس هو ارتباط النفقات والإيرادات بالمدة المحاسبية التي تقوم بقياس نتائجها.

2-6 مبد استقلالية الدورات: يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة، أي تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها حيث ساعد هذا المبدأ على تحصيل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.[2]

2-7 مبدأ استقلالية الذمة المالية: يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية لملاكها.

2-8 مبدأ الأهمية النسبية: يعطي هذا المبدأ الأهمية النسبية في تصنيف المعلومات.

المطلب الرابع: أهداف النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجال تطبيقه واستثناءاته:

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي (SCF):

يكتسي النظام المحاسبي المالي (**SCF**) أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويهدف هذا النظام إلى:

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها.

[1] شعيب شنوف، "**محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية** "، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص. ص 31-32.

[2] مرزوقي مرزوقي، مرجع السابق، ص03.

- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية.
- وضع قوائم مالية للمؤسسات تسمح بالمقارنة بين المؤسسة نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة.
- قواعد التقييم العامة والخاصة حيث يضم مختلف قواعد التقييم المحاسبي وكذا متابعة العمليات العادية والخاصة.[1]
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار أنه نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له.
- العمل على تحقيق الراشدية من خلال الوصول إلى الشفافية في معالجة مسك، عرض والرقابة على المعلومات.
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.
- الوصول إلى ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني.
- يتوافق النظام المحاسبي المالي (**SCF**) مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بتدنية تكاليف تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط. [2]
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ " الصورة الوفية والعادلة ".

[1] سهام.المهيري، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SEF) على الأداء المالي لشركات التأمين الجزائرية**، دراسة حالة لشركة أليانس للتأمينات خلال الفترة (2007-2012)، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، غير منشورة، 2013-2014، ص07.

[2] حاج قويدر قورين، أسعد رضوان، مرجع سابق، ص. ص 08-09.

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي (SCF) واستثناءاته:

1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF):

حسب ما تنص المادة 02 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي وتطبق أحكامه فإنه سيطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي لمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي:[1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2- الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF):

طبقا لأحكام المادة الثانية من القانون 11/07 استثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، أما الكيانات المصغرة التي لا يتعدى عدد مستخدميها ورقم أعمالها ونشاطها الأسقف المحددة بموجب القرار 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 فيمكن لها أن تستغني عن المرجعية الكاملة للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في المحاسبة المالية وتعد كشوفها المالية بمسك محاسبة مالية مبسطة تسمى محاسبة الخزينة نظرا لقيامها على أساس فرضية الخزينة وليس على فرضية الالتزام.[2]

[1] المادة 4 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[2] المادة 05 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نقف على مجموعة من الاستنتاجات الهامة، تطور المحاسبة والتدقيق كان ناتجا بالدرجة الأولى من ظاهرة العولمة وتطوير النشاط الصناعي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست المؤسسات بسبب انفصال الإدارة والملاك، كما تجدر بنا الإشارة إلى العلاقة التكاملية بين المحاسبة والتدقيق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية إضافة إلى الدور الذي يلعبه تدقيق في التحليل والفحص مدخلات ومخرجات المحاسبة وإضفاء الثقة عليها ومن تم الحكم علة مدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

وبسبب ضعف الجزائر في مجال التدقيق اتخذت خطوة ممتازة نحو إصلاح نظام التدقيق السابق وذلك بإصدار معايير خاصة بها **NAA** استنادا إلى معايير التدقيق الدولية.

الفصل الثاني: تطورات التدقيق على المستوى الدولي في

تمهيد:

بعد سعي الهيئات الدولية لتقليل الفروقات والحد من التناقضات القائمة في مجال المحاسبة وتسهيل القيام بالمقارنات المالية الدولية بين ممارسي مهنة التدقيق بين بلدان العالم، في مقدمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين، قامت بإصدار معايير التدقيق ISA موحدة دوليا هدفها تطوير المهنة وإضفاء مصداقية وشفافية على القوائم المالية، وفي ظل الإصلاحات التي مست المهنة في الجزائر قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة معايير محلية سميت بمعايير التدقيق الجزائرية NAA وهذا بهدف رفع الأداء المهني لممارسي المهنة ومواكبة المستوى الدولي بما يتلاءم مع بنيتها المحاسبية.

انطلاقا مما سبق ولدراسة ذلك أكثر تفصيل سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية ISA

المبحث الثاني: إصلاح نظام التدقيق في الجزائر

المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية ISA :

سيتم تناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول معاير تدقيق دولية من حيث مفهومها وتعريف هيئات مسؤولا عن إصدارها واهم إصداراتها وأهدافها وخصائصها.

المطلب الأول: مفهوم معايير تدقيق دولية ISA:

لقد تعددت تعاريف معاير التدقيق الدولية من مؤلف إلى آخر ومن باحث إلى آخر للوصول إلى تعريف شامل لها وتتمثل في ما يلي:

- تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الإرشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة. [1]

كما تعتبر أنها إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتسهم على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو التدقيق. [2]

وقد عرّفها حامد الشمري بأنها: [3]

نموذج الأداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق، وتعتبر بمثابة مقياس التقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه.

وتتفق معايير التدقيق الدولية التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين مع معايير التدقيق مقبولة قبولا عاما والمطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وإن كان ذلك لا يعني وجود بعض الاختلافات الطفيفة، وبصفة عامة فإن معايير التدقيق الدولية لا تعني عدم الالتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة والتي تحكم عملية مراجعة قوائم المالية، حيث أن لكل دولة ظروفها الخاصة وقواعدها التي تحكم ممارسة عملية المراجعة. [4]

---

[1] كاظم حسين، **دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد**، مجلة دراسات محاسبة ومالية، كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 23، 2013م، ص359.

[2] عطاء الله الحيسان، **مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير الدولية الخاصة، بيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية معلومات في البنوك التجارية الأردنية**، المؤتمر الثالث للأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول، التحديات والآفاق المستقبلية، كلية علوم إدارية ومالية، جامعة الإسراء الخاصة بالإشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراق، يومي 28-29 أفريل 2009، ص 2.

[3] حامد الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، ط1، الإدارة العامة للبحوث المملكة السعودية، 1494، ص16.

[4] نادر حامد الحيران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الكويت، أفاق للنشر والتوزيع، 2011م، ص35.

المطلب الثاني: نشأة وتعريف الهيئات المسؤولة عن إصدار معايير ISA وكيفية صدورها:

الفرع الأول: نشأة الهيئات المسؤولة عن إصدار المعايير التدقيق الدولية ISA:

في عام 1941م اشترطت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أن يخصص تقرير المدقق الخارجي، ما إن كانت عملية التدقيق قد تمت وفق المعايير لأداء مهني المتعارف عليها للتدقيق وهي هيئة حكومية، صدر قانون تأسيسها من أجل تداول الأوراق المالية بعد الكارثة التي حلت بسوق الوراق المالية الأمريكية عام 1929م.

أدت هذه العبارات أعضاء المهنة إلى التساؤل فما هي معايير الأداء المتعارف عليها لهذه المهنة؟ وبدأت المهنة تواجد سؤالا مجزأ هل من الممكن تحديد تعاريف معايير الأداء المهني والاتفاق عليها بين أعضائها؟

لقد ترتب عن هذه الأسئلة السابقة العديد من الدراسات والمناقشات حول هذا الموضوع ورأى الكثيرون أن المهنة كان لديها قدر معين من المعايير الأداء من سنوات طويلة متمثلة في مؤلفات علمائها وتطبيقات المدققين لها، إلا أنه لم تكن هناك وثيقة مكتوبة لتحديدها أو تعريفها، ومن بدأت مجموعة من الأبحاث والدراسات المختلفة الاقتراح وتحديد معايير متفق عليها للآراء المهني، وكان أبرز هذه المحولات ما قامت به لجنة الإجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث قامت بدراسة خاصة لمعايير الآداب وأصدرت مقترحات، وقد تم اعتماد هذه المقترحات في سنة 1948. [1]

وفي سنة 1954 قامت لجنة إجراءات التدقيق بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لنشر تقريرها ولقد زاد اهتمام الدول بمعايير الداء حيث بدء التوجه إلى إيجاد المعايير الدولية للممارسة المهنة القابلة لتطبيق على معظم دول العالم. [2]

وبسبب التغيرات العالمية وجدت المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق وكنتيجة لذلك تأسست الهيأة المكلفة بإعداد معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في اتحاد دولي للمحاسبين IFAC ولجنة ممارسة التدقيق الدولي IAP.

[1] ساميزيادي، **أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للتدقيق**، ماجستر منشورة، دراسات مالية محاسبية مهمة، سطيف 1، 2013، ص.ص 61-62.

[2] سيد محمد،بوعرارشمس الدين، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المقاييس الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق**، ملتقى الدولي، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 11-12 ديسمبر 2012، ص7.

الفرع الثاني: تعريف الهيأة المسؤولة عن إصدار المعايير التدقيق الدولية ISA:

1- اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تأسس في 7 أكتوبر 1977 بهدف تطوير مهنة المحاسبة عبر العالم عندما وقع العدد 63 التنظيم المهني من 49 دولة مختلفة عن اتفاقية لتأسيس تلك المنظمة، إن غرض الاتحاد يتمثل مع غرض المجمع الأمريكي للقانونيين باستثناء أنه سيتم كونه عالمي النطاق، وهو يتعلق بمهنة رئيسية بمحاسبين المهنيين وليس بمبادئ المحاسبة ويرتبط أعضاء الاتحاد بالكليّات المحاسبة المهنية في أكثر من 80 بلد.[1]

وفي عام 2004 أعلن الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، ويتألف من 157 عضو ومنشاة وصيلة في123 دولة من جميع اتحاد العالم، تمثل أكثر من 2.5 مليون محاسب في ممارسة العامة لصناعة والتجارة والقطاع العام والتعليم، ولا توجد هيئة محاسبة أخرى في العالم، وإن وجدت فقط منظمات مهنية أخرى قليلة لديها الدعم الدولي والقاعة العريضة، الذي يتميز به اتحاد دولي للمحاسبين، ومهمته هي:[2]

- ✓ خدمة المصلحة العامة.
- ✓ تعزيز مهنة المحاسبة على النطاق العالمي.
- ✓ المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية وذلك من خلال (تحقيق ورفع مستوى إلزام بمعايير مهنية عالمية الجودة، زيادة التوفيق الدولي لهذه المعايير، التحير عن مواضيع ذات المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك).

2- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC):

لقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات الإصلاح مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة نيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، على ان تسعى لتحقيق القبول الطوعي لذلك المعايير او البيانات، ويتم تعيين أعضاء لجنة الممارسة التدقيق الدولي من قبل المنظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد IFAC، وقد تضم اللجان ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من الوجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتضم لجنة ممارسة التدقيق الدولي ابتداءًا من 1994 أعضاء من 13 دولة.[3]

---

[1] أمين سيد احمد لطفي، **دراسة تطبيقية في المراجعة**، (الإسكندرية، مصر، دار الجامعة، 2009)، ص612.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق**، (عمان: الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2015)، ص186.

[3] بن أعمارة منصور وحولي محمد، **النظام المحاسبي المالي في مراجعة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة**، ملتقى علمي دولي، باجي مختار، عنابة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص8-9.

الفرع الثالث: كيفية صدور معايير التدقيق الدولية ISA:

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ISA ما يلي:[1]

1- أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير التدقيق مراعاة مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول إلى المعايير الدولية، أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليًا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولي .

2- أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على التدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم ملائمة هذه إذا لزم الأمر بحث تطبيقي على خدمات مهنية.

3- يمكن مراقبة الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لغرض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.

4- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة العمليات التدقيق الحسابات، واستثناء أن لا يقتصر تطبيقها على أمور معينة وإن حدث فيجب أن يتم إشارة إلى ذلك صراحة في صدر المعيار.

5- عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:

- تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومتعمقة.
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار.

المطلب الثالث: أهم إصدارات معايير التدقيق الدولية:

قد تمكن الاتحاد الدولي للمحاسبين من إصدار مجموعة معايير التدقيق وقد وصل عددها حتى نهاية فبراير سنة 1989 إلى 27 معيارا، فيما يلي بيان مصوب لها حسب سنة صدورها:[2]

1- أهداف ومجالات تدقيق الحسابات (جانفي).

2- كتاب تكليف مدقق الحسابات (جانفي).

3- المبادئ الأساسية في التدقيق (سبتمبر).

[1] سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص. ص: 156-158.

[2] أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، ماجيستر، محاسبة وتدقيق، الجزائر 3، 2011، ص. ص: 72-73.

في عام 1981 صدرت أربعة معايير هي:

4- التخطيط (فيفري).

5- الاعتماد على عمل مدقق آخر (جويلية).

6- دراسة وتقييم النظام المعياري والضوابط المرتبطة به (جويلية).

7- رقابة الجودة في أعمال التدقيق (سبتمبر).

في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي:

8- أدلة الإثبات في التدقيق (جانفي).

9- التوثيق (جانفي).

10- الاعتماد على عمل المدقق الداخلي (جويلية).

11- الغش والخطأ (أكتوبر)

في عام 1983 صدر معيارين هما:

12- المراجعة التحليلية (جويلية).

13- تقرير المدقق عن البيانات المالية (أكتوبر وعدل في جانفي 1989).

في عام 1984 صدرت أربعة معايير هي:

14- المعلومات الأخرى الواردة في سندات عمليات مالية تم تدقيقها (فيفري).

15- التدقيق في بيت المعالجة الآلية للبيانات (فيفري).

16- أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي (أكتوبر).

17- الجهات التابعة (أكتوبر).

في عام 1985 صدرت خمسة معايير هي:

18- الاستفادة من عمل خبير (فيفري).

19- العينة في عمليات التدقيق (فيفري).

20- أثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي (سبتمبر).

21- توقيت تقرير المدقق (أكتوبر).

22- القرارات الصادرة عن الإدارة (أكتوبر).

في عام 1986 صدر معيارين هما:

23- مبدأ الاستمرار (جانفي).

24- تقارير خاصة المدقق (أكتوبر).

في عام 1987 صدرت ثلاثة معايير هي:

25- الأهمية النسبية وخطر التدقيق (فيفري).

26- تدقيق البيانات التغيرية في المحاسبة (أكتوبر).

27- فحص المعلومات المالية المتوقعة.

وصدرت المعايير في إصدارات زمنية متباينة حسب الأهمية النسبية ثم يعاد للاتحاد الدولي للمحاسبين ينوب هذه المعايير، وفي ما يلي أهم معايير التدقيق الدولية ISA:

الجدول رقم (2-1): أهم معايير التدقيق الدولية ISAمن 100-199.

التبويب	المجموعة وعنوان المعيار
199-100	**المجموعة الأولى: معايير الأمور التمهيدية.**
100	**مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.**
110	**إطار المصطلحات.**
120	**إطار المعايير الدولية للتدقيق.**

المصدر: زهير بوشامة، دور المعايير التدقيق الدولية في حكومة الشركات، ماستر، غ منشورة، محاسبة ومالية، أم البواقي، سنة 2004، ص29.

الجدول رقم (2–2): أهم معايير التدقيق الدولية ISAمن 200–999.

التبويب	المجموعة والعنوان
299 – 200	المجموعة الثانية: المسؤوليات.
200	الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية
210	شروط التكليف بالتدقيق.
220	رقابة الجودة لأعمال التدقيق.
230	التوثيق.
240	الاحتيال والخطأ.
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.
260	الاتصال مع أولائك المكلفين بالرقابة.
399 – 301	المجموعة الثالثة:التخطيط.
301	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
320	أهمية النسبة في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة.
499 – 401	المجموعة الرابعة: الرقابة الداخلية.
400	تحديد المخاطر والرقابة الداخلية.
401	المراجعة في بيئة نظم المعلومات الإلكترونية.
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمة.
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.
599 – 501	المجموعة الخامسة: الآليات في التدقيق.
501	أدلة التدقيق.
501	أدلة التدقيق، اعتبارات محددة لبنود مختارة.
501	المصادقات الخارجية.
501	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية.
520	الإجراءات التحليلية.
530	عينات التدقيق وإجراءات الاختيارات.

540	تدقيق التقديرات المحاسبة.
550	الأطراف ذات العلاقة.
560	الأحداث اللاحقة.
570	المنشأة المستمرة.
580	الإقرارات الخطية.
699 – 600	المجموعة السادسة: استخدام عمل الآخرين.
600	الاستفادة من عمل مدقق آخر.
610	مراعاة المدقق الداخلي.
620	استخدام مدقق حيز.
799 – 700	المجموعة السابعة: انتماء عملية التدقيق والتقرير عنه.
700	يكون رأي إعداد تقارير حول البيانات المالية.
705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.
706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.
710	المعلومات المقارنة – الأرقام المقبلة والبيانات المالية ال.....
720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخر والمستندات التي تحتوي على بيانات حالة مدققة.
899 – 801	المجموعة الثامنة: مجالات متخصصة.
801	عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا .....خاصة.
805	عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة.
810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.
999 – 901	المجموعة التاسعة: الخدمات المرتبطة.
910	التكليف بالتدقيق على البيانات المالية.
920	التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية.
930	التكليف بإعداد المعلومات المالية.

المصدر: حسام الدين حماني، التدقيق المحاسبي من منظور معايير الدولة ومن إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماستر، غير منشورة، مالية ومحاسبة، سطيف 1، 2013، ص.ص 32–33.

المطلب الرابع: أهداف وأهمية وخصائص معايير التدقيق الدولية ISA:

الفرع الأول: أهداف معايير التدقيق الدولية:

تتبلور معايير التدقيق الصادرة عن الجهات المهنية في معظم دول العالم بغض النظر عن أسلوب التبويب المتبع، في ثلاثة اتجاهات لتحديد الإطار الواجب إتباع عملية التدقيق من خلاله حتى تحقق أهدافها المطلوبة بصورة جيدة، وتتمثل في ما يلي: [1]

- ✓ إتمام المعايير بسمة دولية يخفف إلى حد كبير من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية المتعددة الجنسيات.
- ✓ الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي المناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية بجانب الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة والتي تنص عليها معايير التدقيق الدولية سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية متعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي.
- ✓ أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره. [2]
- ✓ وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، مهمتها المتابعة المستمرة حماية لهذه المعايير سمة المرونة.
- ✓ اشتمالها على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية او اجتماعية لبلد بمفرده يجعل تقرير المراجع الخارجي يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.
- ✓ عند غياب المعايير تصبح مهنة التدقيق من غير مكانها الملائم، مما يتيح الفرصة أمام الحكومات إلى تشريعات التي تحول المهنة إلى الوظيفة الحكومية.
- ✓ تساعد في جعل مهنة التدقيق ذات كيان مستقل وبيان طبيعة ومحتويات التقرير.
- ✓ وجود معايير التدقيق الدولية جنبا على جنب مع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي غلى زيادة اطمئنان الدول الصناعة إلى صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في المؤسسات الموجودة بالدول النامية، ومن ثم إجراء المزيد من العمليات الاستشارية في هذه الدول. [3]

---

[1] حامد الشمري، **المعايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في التنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، ط1، إدارة العامة للبحوث، المملكة العربية السعودية، 1994، ص. ص: 19-35-37.

[2] محمد فاضل مسعد، خالد راغب الخطيب

[3] عبد الحامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية**، (عمان: الأردن، بدون نشر دار النشر، 1994)، ص34.

الفرع الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية ISA:

أصدر الاتحاد الدولي مجموعة من المعايير تساعد المراجع الخارجي في أداء عمله، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في إنجاز مهامه بكفاءة والجودة اللازمة، وتتمثل في: [1]

- ✓ تمثل معاير التدقيق الدولية إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجهيهم في أداء العمل بشكل أمثل.
- ✓ تساعد في تحسين أداء المراجع الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمته وتنفيذها.
- ✓ توفر للمدقق أساسا موضوعيا للتقويم الذاتي في ضوء إطار المسؤولية المهنية. [2]
- ✓ تحديد المؤهلات الواجب توفيرها في المدقق شخصيا.
- ✓ تمكن كل من يزاول مهنة التدقيق من تقييم أعماله المؤذاة.
- ✓ إن انتشار المؤسسات متعددة الجنسيات، يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مراجعة حساباتها.[3]
- ✓ إن وجود معايير التدقيق الدولية والتي تكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدم تقارير المراجعة الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة من أي مراجع، وفي طريق إخفاء الثقة في مصداقية على عمل المراجع الخارجي فإنها تمكنه من إخفاء مصداقية لقوائم المالية التي يقوم بإعداد تقارير عنها.
- ✓ تساعد في تلبية رغبات المجتمع فيما يتعلق بالتوقعات عند دور مؤسسات المدقق.
- ✓ تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- ✓ تعتبر بمثابة المكمل لمعايير الوطنية.
- ✓ وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات، ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.[4]
- ✓ العمل على مراقبة القوائم بأكبر قد ممكن من التنافس والفهم الموحد والمشترك. [5]

الفرع الثالث: خصائص معايير التدقيق الدولية ISA:

رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع)، 2015، [1]ص104.

[2]المرجع نفسه، ص19.

[3] محمد سمير صبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع السابق، ص167.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2005)، ص282.

[5]حامد شمري، مرجع سابق، ص35.

تتلخص أهم خصائص في الآتي: [1]

- ✓ التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود والاختلاف والقرب من الموضوعية بقدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق.
- ✓ استخدمت اللجنة لفظ "معايير التدقيق الدولية " ولا شك أن تلك التسمية التي تحفظها وذلك لتوفير قدر جد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحا أمام المنظمات المهنية في دول العالم ل.... بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامهم حتى يمكن تكييفها مع ظروف البيئة لكل دولة.
- ✓ تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وتسولا من غيرها لأنها صادرة في تجمع دولي كبير ضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلغي قيودا عامة على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولة لمهنته عند الحاجة إليها.

[1] حامد الشمري، مرجع السابق، ص35.

المبحث الثاني: إصلاح نظام التدقيق في الجزائر

إن الجزائر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق ولذلك سنحاول إعطاء نبذة تاريخية لتطور التدقيق في الجزائر بالإضافة إلى التعرف إلى هيئات المشرفة وكذلك لجانب المعرفة واهم إصداراتها، وفي الأخير نتطرق إلى مقارنة بين المعايير الجزائرية والدولية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق في الجزائر:

تعتبر مهنة التدقيق هي مهنة حديثة في الجزائر، وقد عرف التدقيق في الجزائر تطورات كبيرة من خلال عدة قواني ن لتنظيمها وذلك من أجل مسايرة التطورات الاقتصادية على مستوى البلاد، فيمكن تلخيص هذه التطورات في أربعة مراحل.

الفرع الأول: الفترة ما بين 1969 – 1980:

بدأ الاهتمام بمهنة التدقيق في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية سنة 1969 وهذا طبقا للأمر القانون رقم 69/17 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث نصت المادة 38 على [1]« يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مدققين للحسابات للمؤسسات الوطنية والهيئات العمومية ذات طابع صناعي والتجاري، وفي المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصصًا من رأس مالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم ».

ثم جاء مرسوم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 الذي يحدد واجبات ومهمة محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية والمختلطة، إلا أنهم يعينون من بين:

- المراقبين العامين للمالية.
- المراقبين الماليين.
- الموظفين المؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية. [2]

حيث أوكلت لهم مهام التالية:

- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج الموجودة في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة.
- الإشارة إلى الأخطاء المرتكبة في التسيير وتقديمها للوزارة الوصية أو الوزارة المالية.

[1] الأمر القانوني رقم 69/107 المؤرخ في 1969/12/31، المادة 38.

[2] سامر بن عاشور، **مدى مساهمة المعايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المالي في الجزائر**، ماستر، منشورة، فحص محاسبي، بسكرة، 2013، ص250.

فقد تميزت هذه المرحلة خلل في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات سواء من حيث القائمين بها أو من حيث المهام الموكلة لهم، ومن أبرز الثغرات الجوهرية التي تميزت بعناصر غياب قانون الخاص بمهنة تدقيق الحسابات وفقا للمعايير المهنية الدولية.[1]

الفرع الثاني: 1980 – 1988:

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول انكشفت عيوب وأساليب الاقتصاد الوطني وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ في الغالب الشكل بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة، ومن تم يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتبت على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفتها الرقابية مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة التدقيق، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بنشاط وظيفة المراقب من طرف مجلس المحاسبة. [2]

حيث ألغى هذا القانون الأمر 107/69 كما ألغى المرسوم 173/70، وقد نص على أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصدر العمليات المالية والمحاسبية.

إلا أن إلغاء هذه القوانين لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية المنظمة فيما يتعلق بالعناصر التالية:

- شروط تعيين مدققي الحسابات.
- مهام وواجبات هؤلاء المهنيين.
- مسؤولياتهم، وبصفة عامة كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لتدقيق الحسابات.

وبقي الحال إلى غاية صدور المادة 196 من قانون المالية سنة 1985 حيث على انه يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هبة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي، لكن لم تصدر نصوصا متعلقة بكيفية تطبيقها وذلك بسبب العوامل التالية:

- الظروف الاقتصادية لتلك الفترة التي استدعت احتياجات أخرى مثل إعادة الهيكلية العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجب مشكل محافظة الحسابات وعدم الاهتمام بها.
- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في الوقاية القانونية الذي كان أقل من 20، بينما قدر عدد المؤسسات في ذلك الوقت بحوالي 1600 مؤسسة.

[1] عمر شرقي، **التنظيم المهني للمراجعة**، دكتوراه علوم اقتصادية غير منشورة، سطيف 1، 2012، ص 114-115.

[2] سيد محمد، بوعارشمس الدين، **النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل معايير حماية ومهنة التدقيق**، ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 11-12 ديسمبر 2012، ص103.

- غياب التنظيم المهني للمهنة ساعد بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية بالمهنة والدور الذي تلعبه في التحكم في إدارة السياسية إعادة هيكلة للقطاع العمومي. [1]

الفرع الثالث: 1988 – 1991

بموجب القانون رقم 01/88 المتعلق بالقانون التوحيد هي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون 04/88 المتعلق بالقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية تم الفصل التام بين التدقيق الخارجي لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي تمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي يتولاها التدقيق الداخلي تحت السلطة مجلس إدارة المؤسسة ثم جاء قانون 32/90 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث أصبحت العمليات التي تتناولها المؤسسات العمومية الاقتصادية ليست من اختصاص مجلس المحاسبة بل تنحصر مهمته في الرقابة اللاحقة المالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري.

الفرع الرابع: 1991 – 2010

بموجب القانون رقم 01/88 نتج عنه بدور القانون رقم 88/91 المؤرخ في 1991/04/27 [2] حيث أنشأت بموجب هذا الأخير المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين وأوكلت له مهنة تدقيق الهيئات والمؤسسات التي ليست من اختصاص مجلس المحاسبة.

وقد صدر القانون رقم 20/98 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 32/90 المتعلق بمجلس المحاسبة كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 136/93 لسنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها.

صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الالتحاق بمهنة التدقيق، وقد عمل هذا المقرر في سنة 2002 ثم 2006، وذلك بالموافقة على شهادات أخرى ثم إضافتها تمنع الحق بالالتحاق بمهمته.

أما في سنة 2010، ثم صدور قانون جديد لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمجلس المعتمد كذلك يلغي أحكام القانون 08/91 المنظم للمهنة وهو قانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/10/29. [3]

[1] عمر شرفي، مرجع سابق، ص 116-117.

[2] سيد محمد، بوعرارشمس الدين، مرجع سابق، ص4

[3] .عمر شرفي، مرجع سابق، ص118

الفرع الخامس: من 2010 إلى يومنا الحالي:

إن قيام الجزائر بإصلاح النظام المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المالية و المحاسبية الدولية و المطبق بداية من سنة 2010،و الذي نتج عنه تغير في قواعد و مبادئ التقييم و التسجيل و التطبيقات المحاسبية مقارنة بالنظام السابق، كما أثر هذا الإصلاح على كافة الجوانب المرتبطة بالمحاسبة و أهمها عملية التدقيق الأمر الذي دفع إلى إعادة تنظيم المهنة بما يتلاءم و متطلبات النظام المحاسبي المالي ومعايير التدقيق الدولية. و كان ذلك من خلال إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 المؤرخة في 11 جويلية 2010 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ،من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية و التي تنص على مجموعة من التغيرات في هيكلة الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر و الفصل بين المهام الثلاث(الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد) حيث نصت المادة 14 من نفس القانون على أنه "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين و غرفة وطنية لمحافظي الحسابات و منظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية و يجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون"، و يتم التكفل مباشرة من طرف وزارة المالية و منح هذه الأخيرة الكثير من الصلاحيات التي كانت قد فقدها بعد صور القانون 91 -08 و أهمها [1]:

- أصبح منح الإعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية،
- مراقبة النوعية المهنية و التقنية لأعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية،
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية و التكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني .

كما نصت المادة الرابعة من القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة و الذي يعمل تحت سلطة وزير المالية و يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية ،كما تنص المادة الخامسة من القانون على إنشاء خمسة لجان متساوية الأعضاء و المتمثلة في :

[1] مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر، دراسة عينة لمعدي القوائم المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2015-2016، ص 181-182.

- لجنة الإعتماد،
- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية،
- لجنة التكوين،
- لجنة الانضباط و التحكيم،
- لجنة مراقبة النوعية.

كما أن القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يتكون من 12 فصلا تندرج ضمنه 84 مادة يمكن تفصيلها فيما يلي[1] :

- ❖ الفصل الأول:أحكام عامة (يتضمن المواد من 01 إلى 06)و توضح هذه المواد هدف المجلس الوطني للمحاسبة و اللجان التي تنشأ لدى هذا المجلس و كيفية تشكيلها و صلاحيتها عن طريق التنظيم،و تنص المادة 06 على أداء اليمين من طرف الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .
- ❖ الفصل الثاني:أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد(يتضمن المواد من 07 إلى 13)

تناولت هذه المواد شروط منح الإعتماد للخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و كل ما يخص الحصول على الإعتماد،كما تنص مواد هذا الفصل على شروط و شهادات و إجازات ممارسة المهنة .

- ❖ الفصل الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين(يتضمن المواد من 14 إلى 17.)

ركزت هذه المواد على الهيئات الثلاثة المشرفة على المهن الثلاث،،و أيضا فصلت في مهام كل هيئة منهم.

- ❖ الفصل الرابع:ممارسة مهنة الخبير المحاسبي(يتضمن المواد من 18 إلى 21)ركز هذا الفصل على الخبير المحاسبي حيث عرفت المادة 18 الخبير المحاسبي،أما المواد الأخرى فقد حددت مؤهلات الخبير المحاسبي و المهام الموكلة إليه،كما نصت المادة 21 على كيفية تعديد أتعابه .

[1] القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 و المؤرخة في 11 يوليو 2010م و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

- ❖ الفصل الخامس:ممارسة مهنة محافظ الحسابات(يتضمن المواد من 22 إلى غاية 40)ركز هذا الفصل على محافظ الحسابات حيث عرفت المادة 22 محافظ الحسابات، أما المواد الأخرى فقد فقد حددت المهام الموكلة إليه و ما يترتب على المهام التي يقوم بتا،و كذا كيفية تعيين محافظ الحسابات و شروط التعيين و الاستقالة ،و أتعابه و مدة الاحتفاظ بزبائنه .
- ❖ الفصل السادس:ممارسة مهنة المحاسب المعتمد(يتضمن المواد من 41 إلى 45)ركز هذا الفصل على مهنة المحاسب المعتمد و قد عرفت المادة 41 المحاسب المعتمد،في حين ركزت المواد الأخرى على شرح مهام المحاسب المعتمد و كيفية تحديد أتعابه .
- ❖ الفصل السابع:شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة(يتضمن المواد من 46 إلى 58)و قد ركز هذا الفصل على شروط و كيفيات تشكيل شركات(مكاتب)الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات و شركات المحاسبة،كما حدد كيفية الحصول على الإعتماد ،حيث أظهر هذا الفصل الاختلاف بين القانون 10-01 و القوانين السابقة .
- ❖ الفصل الثامن:مسؤوليات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين(يتضمن المواد من 59 إلى 63)حللت هذه المواد كل أنواع المسؤوليات التي يتحملها الأطراف الثلاث من مسؤوليات مدنية و جنائية و تأديبية .
- ❖ الفصل التاسع:حالات التنافي و الموانع(يتضمن المواد من 64 إلى 74)

تناولت شرح الأعمال التي يمنع على الإطراف الثلاثة القيام بتا و التي تعتبر محظورة بالنسبة إليهم،و كذا الحالات التي يسمح بتا القانون في حالة الرغبة في ممارسة نشاط ضمن الأنشطة المحظورة عليهم،بالإضافة إلى كل العقوبات الخاصة بممارسة النشاط بطريقة غير شرعية .

- ❖ الفصل العاشر:أحكام مختلفة(تتضمن المواد من 75 إلى 79)

و قد نصت هذه المواد على عقد التأمين الواجب من قبل كل طرف من الأطراف الثلاث الاكتتاب فيه لضمان مسؤوليتهم المدنية إضافة إلى الإجراءات المتبعة في حالة الوفاة أو الشطب أو الإيقاف عمل ممارسة المهنة ،كما تناولت الخبير المحاسبي المتربص و محافظ الحسابات المتربص و المحاسب المتربص .

❖ الفصل الحادي عشر:أحكام انتقالية(تتضمن مادتين فقط 80 و 81)

و التي تكلمتا عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ،و عن المدة القانونية التي تسمح بسريان القانون 91-08 .

❖ الفصل الثاني عشر:أحكام نهائية(يتضمن المواد 82-83-84)

و التي نصت عن تلقائية اعتماد كل من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين المسجلين في المصف بالهيئات الجديدة المستحدثة و المتمثلة في كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،كما نص هذا الفصل على ضرورة إلغاء القانون 91-08.

المطلب الثاني: الهيئات واللجان المشرفة على تدقيق في الجزائر:

الفرع الأول: الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر:

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 ثلاثة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، فسنحاول التعرف على هيئة من الهيئات تلك. [1]

1- المجلس الوطني للمحاسبة:

نشأة هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي [2]

أ- تشكيلة المجلس الوطنية للمحاسبة:

يوقع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أو ممثلهُ ويتشكل من:

- 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 المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.

[1] عمر شرقي، مرجع سابق، ص119.

[2] براق محمد ، قمان عمر، **أثر إصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، مداخلة لصالح المحاسبين في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، ورقلة يومي 29و30 نوفمبر 2011، ص07.

2- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 25/11 المؤرخ في 2011/01/27 تحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته.

أ- تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين:

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين أعضاء المعتمدين والمجلسين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين عن طريق الاقتراع السري الأعضاء التسعة (09) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (06) الباقون حسب العدد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

ب- صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين:

يكلف المجلس على الخصوص بما يلي:

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتسييرها.
- ✓ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- ✓ تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ✓ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- ✓ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- ✓ تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- ✓ إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.[1]

[1] مرجع نسفه، ص.ص 8-9.

3- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 26/11 المؤرخ في 2011/11/27 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحياته.

أ- تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء المنتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظين الحسابات.

وله نفس قواعد الأعضاء انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.

ب- صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تتشابه بعض الصلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع صلاحيات المجلس الوطني للخبراء للمحاسبين أما الصلاحيات الأخرى التي تختلف عنها تتمثل فيما يلي:

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- ✓ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
- ✓ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[1]

الفرع الثاني: اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية:

1- لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمال:

إن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية وإجراءات العمال مكلفة بـ:

- ✓ وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية وإجراءات العمل.
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق بأحكام المحاسبة الوطنية المطبقة عليها كل شخص طبيعي او معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة.
- ✓ دراسة وإبداء آراء وتوصيات خاصة بكل مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية وإجمالها في مختلف ميادين المحاسبة.
- ✓ إعداد المشاريع المتفق عليها بالتنسيق مع مختلف المؤسسات المعنية، المتعلقة بالمعايير التي وضعتها الهيئات الدولية حول توحيد المحاسبة وتطبيقها.

[1] مرجع نفسه، ص.ص 10-11

2- لجنة مراقبة الجودة:

إن لجنة مراقبة الجودة مكلفة بـ:

- ✓ وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات.
- ✓ إبداء آراء واقتراح مشاريع بخصوص شرعية في ميدان الجودة.
- ✓ ضمان الجودة التدقيقات المكلف بها المدققين المهنيين.
- ✓ وضع معايير خاصة بكيفيات تنظيم مكاتب وإدارتها.
- ✓ وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب.
- ✓ ضمان متابعة خاصة بمراعاة أحكام الاستقلال وآداب المهنة.
- ✓ ذكر أسماء المراقبين المختارين من بين اهل المهنة قصد ضمان تفقد الجودة.
- ✓ إقامة ندوات الجودة التقنية للأعمال والآداب والأخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما يتصل بالنصح الزبائن ومخالطتهم.

3- اللجنة الخاصة:

اللجنة الخاصة هي اللجنة المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية أنشأت ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق.[1]

- ✓ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين من مجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين من مجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- ✓ ثلاثة أعضاء منتخبين عن مجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ✓ ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالس محاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.
- ✓ يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على أقل رتبة مدير إدارة مركزية ويتم اختيارهم لكفأتهم في مجال محاسب المالي.
- ✓ يعين أعضاء المجلس بقرار الوزير لمدة ستة (06) بناء على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات .
- ✓ تحدد تشكيلة المجلس بالثلث (3/1) كل سنتين (02) وفي حالة انقطاع العهدة أحد أعضائهم يتم استخلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

[1] دهامي، **المجلس الوطني للمحاسبة، الجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية**، مكتب اللجنة العامة.

كما يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته لا سيما في مجال محاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني.

ت- صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي:

- ✓ يجمع كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة التدقيق.
- ✓ يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال التطوير واستعمال الأدوات والممارسات المحاسبية.
- ✓ يعمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال التطوير واستعمال الأدوات.
- ✓ يقترح كل إجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات والتدقيقات.
- ✓ يساهم في تطوير أنظمة والبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة والتدقيق.
- ✓ يتابع تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي.
- ✓ ينظم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطاره. [1]

المطلب الثالث: الإصدارات معايير التدقيقي الدولية NAA:

الفرع الأول: الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية:

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها ونتناول بعض الأساسيات لها وإبراز كل معيار.

1- المعيار الجزائري للتدقيق 210 " اتفاق حول مهام التدقيق ":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه قدر إمكان لتغطية جوانب المعيار.

أ- مجال تطبيق المعيار:

يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزائرية بالإضافة إلى المهام الملحقة،كذلك يعالج واجبات المدقق ومسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع الإدارة حول أحكام مهام التدقيق مع ضرورة تأكيد موافقته على أحكام وشروط المعروضة في رسالة المهمة وهي:

- ✓ أن يكون المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة.
- ✓ أن يعترف وتتحمل الإدارة مسؤولياتها فيما يخص الأعداد والعرض الصادق للكشوف المالية.
- ✓ وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال من قبل الإدارة ضروري.
- ✓ عدم وضع أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبة من قبل الإدارة.

[1] الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 07 المؤرخة في 02 فبراير 2011، ص.ص 4-5.

ب- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- ✓ إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فإنه يتوجب عليه مناقشته الأمر مع الإدارة.
- ✓ في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.
- ✓ المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة.
- ✓ أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

ج- المحتويات الأساسية لرسالة المهمة:

تحتوي رسالة المهمة على ما يلي:

- ✓ هدف ونطاق تدقيق الكشوفات المالية.
- ✓ مسؤولية محافظ الحسابات.
- ✓ مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة.
- ✓ مخطط التدخل والفريق المخصص للمهنة.
- ✓ رسالة تؤكد.
- ✓ الأتعاب.
- ✓ رزنامة الفوترة الدفع.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 505 (" التأكيدات الخارجية"):

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه وهذا لتغطية جميع الجوانب.

أ- مفهوم التأكيدات الخارجية:

- ✓ التأكيد الإيجابي (تأكيد مستعجل): هو طلب يدعو مرسل لرد (الغير) أن يرد مباشرة على المدقق في جميع الحالات أما بالموافقة على معلومات الواردة أو نفيها أو يقدم معلومات ناقصة مطلوبة.
- ✓ التأكيد السلبي (تأكيد ضمني): هو طلب يدعو مرسل الردان يرد مباشرة المدقق في حالة نفسية للمعلومات الواردة في الطلب.

- ✓ هذا معيار يعالج استعمال المدقق الإجراءات التأكيد الخارجية أي وضع حيز التنفيذ لهذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مسبقة ذات دلالة ومصداقية.[1]

ب- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:

- ✓ الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوءه إلى إجراءات التأكيد الخارجي.
- ✓ متابعة إجراءات رسائل الطلبات إلى المرسل.
- ✓ إذا استخلص عدم القدرة على الحصول على عناصر مقنعة ذات صلة ومصداقية يجب أن يقوم بإعلام الإدارة وفحص آثار ذلك على التدقق ورأيه.
- ✓ البحث عن وجود فوارق لتأكيد ما إذا كانت تشير إلى انحرافات أو لا.
- ✓ في حالة كشف عن انحراف فعلي يقوم بتقييمه ما إذا كان يشير إلى غش أو لا.

ج- إجراءات التدقيق البديلة:

يلجأ المدقق إلى إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة ذات دلالة ومصداقية في الحالات التالية:

- ✓ إذا رفضت الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد.
- ✓ إذا تبين له عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد.
- ✓ عدم التأكد من مصدر وثيقة عندما تكون الردود عن طريق الفاكس والبريد الإلكتروني.
- ✓ إذا قام المرسل بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق وإعداد الردود على طلب التأكيد.
- ✓ وجود انحرافات معتبرة.
- ✓ عدم تلقي الرد من مرسل الرد أي غياب الرد أو تلقي رد جزئي.

3- المعيار الجزائري للتدقيق 560 "الأحداث اللاحقة":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول كذلك شرحه لتغطية جوانب المعيار.

4- المعيار الجزائري للتدقيق دلالة التصريحات الكتابية:

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب إلى ثلاثة فروع.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016.

أ- مفهوم التصريحات الكتابية:

هي عبارة عن المعلومات أو الإقرارات أو العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة كما قد تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

ب- أهداف المدقق:

تتمثل أهداف المدقق وفق هذا المعيار فيما يلي:

- ✓ الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة،
- ✓ تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة،
- ✓ الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

ج- واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية:

التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

على المدقق أن يطلب الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيما يلي:

- ✓ جميع مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية،
- ✓ التقييم النزيه للكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به،
- ✓ تأكيد أن كل المعلومات ذات دلالة ومصداقية طبقا لأحكام رسالة المهمة،
- ✓ تأكيد أن كل المعلومات مفيدة وموضحة على الكشوف المالية.

التصريحات الكتابية الأخرى:

هي عبارة عن تكملة للتصريحات الكتابية المطلوبة إلا أن المدقق يرى الحصول عليها أمر ضروري لدعم عناصر مقنعة أخرى التي تتعلق بالكشوف المالية فالمدقق يقوم بمطالبة هذه التصريحات والتي يمكن ان تتضمن إحدى المسائل التالية:

- ✓ الإعلام بكل النقائص بالمراقبة الداخلية التي لها تأثير معتبر على المعلومة المالية،
- ✓ غياب رأي هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي لها تأثير كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها،
- ✓ حالة الدعاوي والنزاعات المحتملة أو المعلومة التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية،
- ✓ الإعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

التعريفات الكتابية المشكوك بمصداقيتها:

- ✓ أن يحدد مدى تأثير شكوكه في كفاءة ونزاهة وأخلاقيات أو حتى التزام أو تنفيذ التصريحات الكتابية حول مصداقيته،
- ✓ وضع إجراءات التدقيق اللازمة إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقدمة الأخرى وذلك لحلها،
- ✓ أخذ التدابير اللازمة المتعلقة بتحديد الأثر على الرأي الوارد في تقريره وذلك من أن التصريحات الكتابية ليست موثوقية.

تصريحات الكتابية الغير متحصل عليها:

- ✓ مناقشة الإدارة حول عدم تقديمها للتصريحات الكتابية المطلوبة،
- ✓ إعادة تقييم أثر نزاهة الإدارة على مصداقية التصريحات الكتابية.

الفرع الثاني: الاختيارات الثابتة لمعايير التدقيق الجزائرية:

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها ونتناول بعض الأساسيات لها وذلك بإبراز كل معيار في مطلب.

1- معيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب إلى ثلاثة فروع.

أ- مفهوم تخطيط تدقيق الكشوفات المالية:

هو عبارة عن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري.

ب- أهداف تخطيط التدقيق الكشوفات المالية:

إن تخطيط تدقيق الكشوف المالية يساعد المدقق على:

- ✓ الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق،
- ✓ التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب،

- ✓ إنجاز المهمة بفعالية وكفاءة.

بالإضافة إلى ذلك إذا كان هذا التخطيط ملائما سيساعده على:

- ✓ اختيار أعضاء الفريق المكلف ذوي القدرات والكفاءات،
- ✓ توزيع الأعمال على فريق المكلف بالمهمة بشكل ملائم،
- ✓ تدقيق أعمال الفريق المكلف بالمهمة،
- ✓ التعرف على الجوانب الهامة وإعطائها العناية المناسبة،
- ✓ تنسيق الأعمال التي تتم من قبل مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 500 " العناصر المقنعة":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب إلى ثلاثة فروع:

أ- مفهوم العناصر المقنعة:

العناصر المقدمة هي كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول إلى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني وتصنف هذه المعلومات إلى صنفين:

- المعلومات المتضمنة والمؤيدة لإعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية.
- القاعدة (دفتر الأستاذ – دفتر اليومية) والوثائق الاتباتية (الفواتير، العقود، الصكوك ...).

ب- خصائص العناصر المقنعة:

تتميز العناصر المقنعة بأربعة خصائص، إلا أن هذا لا يعني أن جميع العناصر المقنعة تتوفر فيها جميع الخصائص في آن واحد وهذا يرجع لعدة أسباب، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

*** الكفاية:**

تقدر الكفاية بالنظر إلى كم العناصر التي تم جمعها ويتعين عليها مخاطر اختلالات معتبرة، فكلما كان كم العناصر المقدمة المطلوبة معتبرا كانت المخاطر كبيرة.

*** ملائمة:**

تتوفر الملائمة على نوعية العناصر المجمعة.

*** الدلالة:**

تقوم الدلالة على الهدف المنشود من إجراء التدقيق، فإذا تعلق الأمر بالتأكد من استعمال الحسابات المناسبة وبالشكل الجيد يكون إجراء التدقيق ذو دلالة، أما إذا تعلق الأمر بالتأكد من شمولية تدفقات العمليات لا يكون إجراء التدقيق ذو دلالة.

*** المصداقية:**

تتعلق مصداقية العناصر المقدمة بمصدرها وطبيعتها وبالظروف الخاصة التي تم جمعها فيها وبالتالي فإن العناصر المقنعة ذات مصداقية أقل هي:

- العناصر المجمعة من مصادر داخلية،
- العناصر المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات،
- العناصر المجمعة المتكونة من النسخ،
- العناصر المتحصل عليها من تأويل لفظي بعدي للمسائل التي تمت مناقشتها .

أما العناصر المقنعة ذات مصداقية أكثر تتمثل في:

- العناصر التي تم جمعها من مصادر خارجية،
- العناصر التي تحصل عليها المدقق مباشرة،
- العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية،
- العناصر الموجودة في وثائق محررة أثناء اجتماع ما.[1]

3- المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية ":

يخص هذا المعيار الأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية بالإضافة إلى أنه يعالج واجبات المدقق المتعلقة بهذه الأرصدة والتي سنتعرف عليها في الفرع الموالي.

فالأرصدة الافتتاحية يقصد بها العناصر الموجودة أو المبالغ الواردة في الكشوف المالية في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل:

- الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية.

[1] مرجع نفسه.

أما مهمة التدقيق الأولية فيقصد بها المهمة التي تتصف بها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق او تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.

*** مجال تطبيق هذا المعيار:**

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع المعايير لذلك حاولنا تقسيم المطلب إلى ثلاثة فروع.

واجبات التدقيق في هذا المعيار:

جمع العناصر المقدمة الكافية والملائمة التي تسمح بإثبات:

- أن الأرصدة إقفال للسنة المالية السابقة قد تم إعادة نقلها بشكل صحيح للفترة الجارية.
- ما إذا الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل ملائم في الكشوف المالية الخاصة بالفترة الجارية.
- أن تأثير التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيلها محاسبيا بصفة ملائمة.
- أن موضوع المعلومة ملائم في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.
- إعلام الإدارة بالاختلالات التي تحملها الأرصدة الافتتاحية التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية.
- وضع إجراءات تدقيقية تكميلية لتحديد الأثر.
- فحص الكشوف المالية الحدث.
- فحص تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية.
- تقييم أثر تدقيق الكشوف المالية من طرف المدقق السابق التي نجم عنها تعديل.
- تعديل رأيه إذا كان في تقدير المدقق السابق المتعلق بالكشوف المالية للفترة الجارية.

ج- نتائج وتقرير المدقق:

يقوم المدقق بتقديم الرأي بتحفظ أو الرأي بالرفض (استحالة تقديم الرأي) إذا توصل إلى إحدى النتائج التالية:

- أن الأرصدة الافتتاحية تحمل اختلال لديه تأثير على الكشوف المالية للفترة الجارية ولم يتم تسجيل تأثير هذا الاختلال محاسبيا،
- أن أثر التغيرات المحدثة على الطرق المحاسبية لم يتم تسجيلها بالشكل الملائم،
- أن موضوع المعلومة في الكشوف المالية غير ملائم للمرجع المحاسبي المطبق،

- أنه غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الافتتاحية. [1]

4- المعيار الجزائري للتدقيق 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية ":

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع الجوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب إلى فرعين:

أ- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة كذلك يعالج شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

ب- واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

- التعبير في تقريره برأي غير معدل إذا استخلص انه قد تم إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها وفقا للمرجع المحاسبي المطبق،
- التعبير في تقريره برأي معدل في الحالتين التاليتين:
- عندما يتضمن الكشوف المالية اختلالات معتبرة،
- عدم قدرته على جمع العناصر المقدمة الكافية والمناسبة التي تسمح له باستنتاج ان الكشوف المالية لا تحمل اختلالات معتبرة.
- عندما يتم عرض معلومات إضافية غير مطلوبة في إطار المرجع المحاسبي المطبق فعليه:
- تقدير إمكانية تمييزها بشكل واضح عن الكشوفات المالية،
- مطالبة الإدارة بتغيير كيفية عرض المعلومات الإضافية في حالة عدم قدرته على تمييزها وإذا رفضت الإدارة ذلك، فيجب عليه الإشارة في تقريره أنه لم يتم تدقيق هذه المعلومات.

ج- تقرير المدقق:

يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن ما يلي:

- عنوان يشير بوضوح بأن التقرير للمدقق المستقل،
- المرسل إليه،
- فقرة تمهيدية يذكر فيها:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 150، الجزائر، 11 أكتوبر 2016.

- تعريف المؤسسة التي تمت تدقيق كشوفها المالية،
- الكشوف المالية التي تمت تدقيقها،
- ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة،
- تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من الكشوف المالية التي تم تدقيقها،
- شرح لمسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بالكشوف المالية،
- شرح لمسؤولية المدقق،
- شرح التدقيق،
- الرأي حول الكشوف المالية وفقا لمرجع يستند على مبدأ العرض الصحيح والمطابقة،
- هوية وتوقيع المدقق،
- تاريخ التقرير ويجب أن لا يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية،
- عنوان المدقق الذي يمارس فيه نشاطه.[1]

الفرع الثالث: الإصدارات الثالثة كمعيار تنفيذ جزائري:

وفق القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق، ورفقت المادة الأولى من هذا المقرر فقد وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق (وزارة المالية، المقرر رقم : 23، 2017، ص2) وهي:

1- المعيار الجزائري للتدقيق 520 " الإجراءات التحليلية ":

حيث تتمحور هذا المعيار حول مجموعة من العناصر انطلاقا من مجال تطبيقه وهو استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها أداة للرقابة، وكذا هدفه المتمثل في جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة وتصور إجراءات تحليلية في تاريخ قريب، وفي الأخير تختلف الواجبات المطلوبة من أجل القيام بالتحليلية المادية، الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة وكذا تحليل نتائج الإجراءات التحليلية (وزارة المالية، المقرر رقم: 23، 2017، المعيار رقم: 520، ص.ص: 2.1).

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق،مرجع سبق ذكره.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية النشاط ":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية وكذا مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وكما يهدف إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال واستخلاص النتائج حول وجود " عدم يقين " معتبرة اولا فيما يتعلق في قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال. [1]

3- المعيار الجزائري للتدقيق 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين ":

يتعلق هذا المعيار بشروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي (وزارة المالية، المقرر رقم: 23، 2017، المعيار رقم 610).

وسنتطرق له بالتفصيل في المحور الثاني مع مقارنته بنظيره الدولي.[2]

4- المعيار الجزائري للتدقيق 620 " استخدام لحال المدققين الداخلين ":

جاء هذا المعيار ليعالج واجبات المدقق عند استعانته بخبير للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر بالإضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير، لهذا يهدف هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يمكن للمدقق الاستعانة بخبير وكذا تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه وإذا كانت ملائمة لاحتياجاته، ولتحقيق هذه الأهداف تم وضع مجموعة من الواجبات المطلوبة من المدقق كتقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير، تحديد طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق، تحديد كفاية مهارات وموضوعية الخبير المعين من طرفه، اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من قبله، تقييم ملائمة أعمال الخبير للاعتماد عليها.

وفي الأخير الإشارة للخبير المعين في التقرير لوزارة المالية، المقرر رقم: 23، 2017، المعيار رقم: 620.[3]

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 23، 2017، المعيار رقم 520، ص.ص 2.1.

[2] وزارة المالية، المقرر رقم 23، 2017، المعيار رقم 610، ص3.

[3] وزارة المالية، المقرر رقم 23، 2017، المعيار رقم 620، ص.ص3.2.

الفرع الرابع: الإصدارات الرابعة لمعايير التدقيق الجزائرية:

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق والتي سنقوم بشرحها ونتناول بعض الأساسيات لها وذلك بإبراز كل معيار في مطلب.[1]

1- المعيار الجزائري للتدقيق 230 " وثائق التدقيق "

أ- مجال التطبيق:

يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق إعداد وثائق التدقيق الكشوف المالية.

لا تبطل واجبات التدقيق الخاصة المذكورة في معايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات التوثيق الإضافية.

ب- طبيعة وفائدة التوثيق التدقيق:

يعالج مصطلح التوثيق، الوثائق (ملفات العمل) التي يعدها المدقق أو تلك التي تحصل عليها أو الاحتفاظ بها في إطار أدناه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة العناصر المقدمة الدالة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق قد تكون على شكل ورق أو شريط أو تقرير إلكتروني أو أي دعامة أخرى تسمح بالمحافظة على كافة المعطيات القابلة للقراءة والواضحة أثناء المدة القانونية لحفظ الملف.

تسمح وثائق التدقيق بـ:

- دعم استنتاج المدقق بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في معيار "200".
- تأكيد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداءه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.

كما تفيد وثائق التدقيق لغايات كثيرة منها:

- مساعدة فريق المهمة في تخطيط التدقيق وأدائه.
- مساعدة أعضاء فريق المهمة المكلفين بالإشراف على التوجيه ومراقبة أعمال التدقيق في أداء مسؤولياتهم المتعلقة بالتدقيق وفقا لمعيار م.ج.ت "220".
- تمكين فريق المهمة من تقديم تقرير عن أعمالهم.
- حفظ ملف للنقاط المهمة لمهام التدقيق المستقبلية.

[1] وزارة المالية، http:// www.cnc.dz

- السماح بتنفيذ التدقيقات المراقبة للمهمة والتفتيشات وفق معيار م.ج.م.ن1 أو لمتطلبات تكون على أقل صرامته.
- السماح بالقيام بالتفتيشات الخارجية، وفقا لمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية أو نصوص أخرى مطبقة .

ث- الأهداف:

أهداف المدقق في تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بعدم تقريرها.
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.

2- المعيار الجزائري للتدقيق 501 " العناصر المقنعة – الاعتبارات الخاصة "

أ- مجال التطبيق المعياري:

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة وفقا لمعايير "330" و"500" وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق أخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

ب- الهدف:

يتمثل هدف المدقق في العناصر المقدمة الكافية والملائمة فيما يخص:

- وجود مخزونات وحالتها .
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان.
- وتقدم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للنظام المحاسبي المطبق.

1- المعيار الجزائري للتدقيق 530 " السّبر في التدقيق":

أ- مجال التطبيق:

يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق. يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

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

يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كيفيات التطبيق على الوسائل والتي يعد السبر في التدقيق جزءأ منها وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

ب- الأهداف:

يهدف هذا المدقق الذي يستعين بالسّبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها استنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.[1]

ت- المفاهيم:

- السّبر: الذي أجرى على نسبة أقل من 100 من عناصر المجتمع الإحصائي الدال للتدقيق. وهو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.
- اختيار طريقة يقع ضمن الحكم المهني: يتمثل التطابق في عملية تقسيم المجتمع الإحصائي إلى مجتمعات فرعية يجمع كل واحد منها وحدات الأخذ العينة لديها خصائص مماثلة. أما الاختلال المقبول هو قيمة نقدية التي لا تزيد عن القيمة المرجعية التي يحددها المدقق مسبقا.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبي للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها".

أ- مجال التطبيق:

يعالج المعيار م.ج.ت 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحّيز محتملة أدخلتها الإدارة.

وتحديدا، يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبيق المعايير 315 - 330 ومعايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق،مرجع سبق ذكره.

ب- الأهداف:

الهدف المسطر للمدقق هو جميع العناصر المقدمة والكافية للتحقق من أن:

- التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة .
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المدقق.

المطلب الرابع: مقارنة معايير التدقيق الجزائرية بمعايير التدقيق الدولية:

سنتحدث في هذا المطلب عن أوجه الاختلاف الحاصل بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية وكذلك اوجه التشابه من حيث المحتوى وذلك ما سنحاول عرضه في الجدول التالي :

الفرع الأول: أوجه التشابه:

من خلال دراستنا المعايير الجزائرية والمالية وجدنا أه توجد ثلاث معايير فقط هي التي تتطابقكليا مع المعايير الدولية وهي 620، 580، 560، أما بخصوص المعايير الأخرى يوجد فرق بينها.

الجدول (2-3): يبين أوجه التشابه بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق.ز

رقم المعيار	المعيار الدولي	المعيار الجزائري
210	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية	تخطيط تدقيق الكشوفات المالية
500	أدلة المراجعة	العناصر المقنعة
505	المصادقات الخارجية	التأكيدات الخارجية
510	ارتباطات المراجعة لأول مرة على الأرصدة الافتتاحية	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
520	الإجراءات التحليلية	الإجراءات التحليلية
570	المعدل– الاستمرارية	استمرارية الاستغلال
610	استخدام عمل المراجعين الداخليين	استخدام عمل المدققين الداخليين
700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف

المصدر: من إعداد الطلبة بناءًا على المقررات الصادرة عن وزارة المالية وكتاب دليل مراقبة الجودة الدولية ومراجعة الحسابات والمراجعة وغيرها من الضمانات والخدمات ذات الصلة.

من الجدول أعلاه نلاحظ أنه بلغ عدد المعايير الصادرة من قبل وزارة المالية إلى غاية 2017 هو 12 معيار وهي تمثل دلالات المعايير الدولية للتدقيق، وتتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق ونظيرتها الدولية في نقاط هي (الأهداف، مجال التطبيق، متطلبات المعيار).

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف:

نجد أوجه الاختلاف بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية في المعايير التي لم تصدرها وزارة المالية والتي سنبينها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-4): يوضح المعايير الدولية التي لم تتبناها وزارة المالية.

رقم المعيار	اسم المعيار
1	رقابة الجودة.
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة طبقا لمعايير المراجعة.
220	رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية.
230	توثيق أعمال المراجعة.
240	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية.
250	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية.
260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.
265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
315	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشآت وبيئتها.
320	الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة.
330	استجابة المراجع للمخاطر المقدرة.
402	اعتبار المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية.
450	تقويم التحريفات المعترف عليها خلال المراجعة.
501	أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود مختارة.
530	العينات في المراجعة.
540	مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات
550	العلاقة.

600	الأطراف ذات العلاقة.
701	اعتبارات خاصة–عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة).
705	الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل.
706	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل.
710	فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل.
720	المعلومات المقارنة، الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة.
800	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.
805	اعتبارات خاصة، عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة طبقا لاطرادات العرض الخاص.
810	اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية
	ارتباطات إعداد التقرير عن القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الطلبة على كتاب دليل مراقبة الجودة الدولية ومراجعة الحسابات والمراجعة وغيرها من الضمانات والخدمات ذات الصلة.

بالإضافة إلى الاختلاف المبين في الجدول أعلاه توجد بعض الاختلافات الأخرى.

أولا: معيار التدقيق الدولي (300) التخطيط التدقيق القوائم المالية:[1]

من بين واجبات المدقق في التخطيط التدقيق القوائم المالية في سياق عملية تدقيق متكررة كتبيين الاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية.

ويظهر الاختلاف بين المعيار الدولي للتدقيق (300) تدقيق القوائم المالية ونظيره الجزائري تخطيط تدقيق الكشوف المالية في مجموعة من الاعتبارات:

– الاعتبارات الإضافية للمراجعة التي تتم لأوّل مرة، حيث لا يفرق بين الارتباط المستمر والارتباط الأول مرة إلا انه في حالة الارتباط الأولي يتوجب على المدقق أن يقوم بمسح شامل ودقيق في مفردات المؤسسة محل المراجعة.

* أمور إضافية يجب أخذها في الحسبان من طرف المدقق وهي:

✓ فحص أوراق عمل مدقق سابق.

[1] وزارة المالية، http://www.cn-onec.dz/index-php/compoment/idowmloods/downlood/15-les normes-algériennes.d.audit-300-500-510-700 (2020/06/28)

- ✓ إجراء آخر يتطلبه نظام أرقام جودة المراجعة وهو إشراك شريك من أكبر الموظفين لفحص الإستراتيجية العامة.

كما أن المعيار الدولي تتطرق إلى خصائص الارتباط الأولي من بينها:

- متطلبات التقرير المتعلقة بمصادقة معينة مثل تقرير يطلبه منظمو الصناعة.
- طبيعة العلاقة بين الشركة الأم وفروعها.
- توافر عمل المراجعين الداخليين ومدى إمكانية الاعتماد عليه من قبل المراجع.
- تنسيق التوقيت لعمل المراجعة.

ثانيا: معيار التدقيق الجزائري رقم (500) العناصر المقنعة: [1]

والذي يسمح للمدقق بالقيام بجميع الإجراءات التي يستطيع أن يبني عليها رأيه بحيث يعتبر المدقق مسؤولا عن أي خلل في تقريره.

ويمكن التطرق إلى أهم الفروق بين المعيار (500) أدلة الإثبات في التدقيق الدولي والمعيار (500) العناصر المقنعة في التدقيق الجزائرية وهي:

- ✓ مصطلح الكفاية وهي الكم من الأدلة التي تم جمعها.
- ✓ التقصي والذي يعني اختبار السجلات والوثائق سواء كانت داخلية أم خارجية.
- ✓ إعادة العمليات الحسابية وذلك بقصد التأكد من صحة الأرصدة والحسابات.
- ✓ إعادة الأداء وهي تشتمل إعادة الأداء على التنفيذ المستقل للمراجع لإجراءات أو أدوات الرقابة والتي تم تنفيذها أساسا كجزء من الرقابة الداخلية المنشأة.
- ✓ مصطلح الملائمة وهو متوقف على درجة موثوقية العناصر التي تم جمعها أو بعبارة أخرى هي متوقفة على مصداقية هذه العناصر المجمعة.
- ✓ مصطلح العناصر المقنعة والتي تعني جميع أدلة الإثبات التي جمعها من قبل المدقق قصد الوصول إلى تأسيس رأيه، وتتضمن المعلومات الموجودة في دفتر الإسناد واليومية إضافة إلى المصادر الأخرى مثل الاجتماعات تقارير المحللين.
- ✓ طبيعة ومدى الاتصال بين الإدارة وهذا الخبير بما في ذلك تشكل أي تقرير يتم تقديمه من قبل هذا الخبير.
- ✓ الأدوار والمسؤوليات الخاصة بالإدارة وهذا الخبير.

[1] وزارة المالية، http://www.cn-onec.dz/index-php/compoment/idowmloods/downlood/15les normes-algériennes 18 :30(d-2020).d.audit/33-normes-Algérienne-d-audit-300-500-510-700

ثالثا: معيار التدقيق الجزائري رقم (510) مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية: [1]

يعني هذا المعيار معالجة الواجبات الملقاة على عاتق المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية بحيث يجب جمع الأدلة المقنعة والكافية للتحقق من عدم وجود انحرافات في الأرصدة الافتتاحية.

ويتجلى الاختلاف بين المعيار الدولي (510) ارتباطات المراجع لأول مرة الأرصدة الافتتاحية والمعيار (510)مهام التدقيق، الأرصدة الافتتاحية في أنه في المعيار الدولي يتطرق إلى الإجراءات العملية التي تحكم المدقق من الحصول على أدلة إثبات وهي:

- التأكد من سلامة النقل الأرصدة إقفال السنة المالية.
- يجب على المدقق قراءة القوائم المالية للفترة المالية السابقة وتقرير المدقق السابق عليها إن وجد دليل يرتبط بالأرصدة الافتتاحية.
- الحصول على دليل كافي للتأكد من عدم وجود مخاطر من شأنها التأثير على سلامة القوائم المالية.

رابعا: المعيار التدقيق الجزائري (700)[2]:

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية وأيضا يشكل مضمون تقرير المدقق، يكمن الفرق بين المعيار الجزائري للتدقيق (700) ونظيره الدولي في النقاط التالية:

- تضمنت فقرة المتطلبات والتخطيط تكوين رأي في القوائم المالية عدة نقاط لم تجدها في المعيار الجزائري (700) يجب على المراجع من أجل تكوين هذا الرأي أن يستنتج ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول، عما إذا كانت القوائم المالية خالية من كل تحريف جوهري سواء بسبب الغش أو خطأ ويجب أن يأخذ هذا الاستنتاج في الحسان.
- استنتاج المراجع طبق لمعيار التدقيق (330) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- استنتاج المراجع طبق المعيار التدقيق (450) ما إذا كانت التحريفات غير مصححة تعد جوهرية بمفردها أو في مجموعها.

[1] وزارة المالية، http://www.cn-onec.dz/index-php/compoment/idowmloods/downlood/15les normes-algériennes 18 :30(d-2020).d.audit/33-normes-Algérienne-d-audit-300-500-510-700

[2] وزارة المالية ، http://www.cn-onec.dz/index-php/compoment/idowmloods/downlood/15 les normes-algériennes 18 :30(d-2020).d.audit/33-normes-Algérienne-d-audit-300-500-510-700

خامسا المعيار التدقيق الجزائري (210):[1]

يتحدث هذا المعيار عن واجبات المدقق والشروط المسفة للتدقيق كتحمل الإدارة المسؤولية في ما يخص إعداد وعرض الكشوف المالية وأيضا يجب أن تحمله رسالة المهمة من عناصر، وأيضا كيفية تعديل أحكام المهمة في حالة التدقيق التعاقدي، ويختلف هذا المعيار المحلي عن نظيره الدولي في النقاط التالية:

1- عدم تضمن المعيار الدولي النقاط التالية في فقرة محتوى رسالة المهمة ومن بينها:

- قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع.
- مخطط وتنفيذ التدقيق.

2- فصل المعيار الدولي التدقيق في الشروط التي تتضمنها رسالة المهمة وما بين الأمور التي فصل فيها، عندما يكون مراجع الشركة الأم هو نفسه المراجع المكون، فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط يتأثر بعدة عوامل:

- من الذي عيّن مراجع المكون.
- ما إذا كان سيتم إصدار تقرير مراجعة منفصل.
- المتطلبات القانونية المتعلقة بتوثيقات المراجعة.
- نسبة مساهمة الشركة الأم في صفوف الملكية المكون.
- مدى استغلال إدارة المكون عن الشركة الأم.

سادسا: المعيار التدقيق الجزائري (520) الإجراءات التحليلية: [2]

يفيد المدقق من خلال مساعدته على القيام بالإجراءات التفصيلية لتمكينه من الوصول إلى أدلة إثبات جيدة وملائمة، وترمي معيار الإجراءات التحليلية إلى إرشاد المدقق وحمايته من مخاطر عدم الاكتشاف.

ويمكن الاختلاف بين معيار التدقيق الدولي والمحلي كون المعيار الدولي (520) الإجراءات التحليلية أصناف اعتباريين:

[1] وزارة المالية ، http://www.cn-onec.dz/index-php/compoment/idowmloods/downlood/15 les normes-algériennes - d. audit/32-normes-Algérienne-d-audit-210-505-560-580.

[2] وزارة المالية ، http://www.cn-onec.dz/index-php/compoment/idowmloods/downlood/15 les normes-algériennes 18 :30(28/06/2020).d.audit/34-normes-Algérienne-d-audit-520-570-610-620.

1- الاعتبار الأول: خاصة بمنشأة القطاع العام:

حيث عند المراجعة في المؤسسات الحكومية قد لا توجد علاقة بين الإيراد والنفقة مثلا قد لا تكون هناك علاقة بين النفقات على سبيل المثال المخزون والأصول الثابتة، ومبلغ الحيازة المصرح به والمبلغ الحقيقي لتلك الأصول.

إلا انه يوجد علاقة صلة تعطي بيانات يمكن الاستفادة منها مثل علاقة بين عدد المركبات المملوكة بعدد المركبات المستبعدة.

2- الاعتبار الثاني: خاص بالتوقع بالتعريفات العسيبة الإفضاء في القوائم المالية:

يجب على المدقق أن يتعرف بشكل دقيق ومنطقي على التعريف، ومعرفة التعريف الذي يمكنه أن يؤثر على موثوقية القوائم المالية.

سابعا: معيار التدقيق الجزائري (570) استمرارية الاستغلال:[1]

أولا: مجال التطبيق:

يتناول هذا الأخير مسؤولية المدقق في تدقيق الكشوفات المالية، بتطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال.

ثانيا: الهدف من المعيار:

يتجلى الهدف من تطبيق هذا المعيار في جمع الأدلة المقنعة والملائمة والتي تتعلق بمدى ملائمة تطبيق فرصة استمرار الاستغلال وإعداد الكشوف المالية، إضافة إلى البحث عن ظروف من شأنها بث شك كبير في إمكانية استمرارية الاستغلال.

ثالثا: طبيعة الاختلاف:

ويمكن الاختلاف بين معيار التدقيق الدولي (570) استمرارية الاستغلال ونظيره المحلي في ما يلي:

1- تطرق المعيار المحلي إلى رفض المدقق الإدلاء برأيه في حالة تبني الإدارة فرضية استمرار الاستغلال بحكم عدم تقديم القوائم المالية معلومة ملائمة لفرضية الاستغلال.

[1] وزارة المالية ، les http://www.cn-onec.dz/index-php/compoment/idowmloods/download/15 normes-algériennes 18 :30(28/06/2020).d.audit/34-normes-Algérienne-d-audit-520-570-610-620.

2- أضيف في المعيار المحلي في حالة إرادة المؤسسة إعداد الكشوف المالية وفق فرضية استمرارية الاستغلال وكانت هناك ظروف تشكل خطر عليها فإنه يتم إعداد الكشوف المالية حسب طرق أخرى.

3- أشار المعيار الدولي على انه في حالة إفصاح كافي بعدم وجود تأكد جوهري في القوائم المالية فإنه على المدقق تضمينه في تقريره لأنه يؤثر على الاستمرارية.

4- أضاف المعيار الدولي بعض الظروف التي من شأنها أن تؤثر على استمرارية المنشأة وكيفية تقدير الأخطار المترتبة عنها ومن بينها:

- التأخر في التوزيعات وإيقافها.
- ظهور منافس ناجح بشكل كبير.
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية ضد المنشأة.
- قروض محددة الأجل يقترب موعد استحقاقها دون أفاق واقعية للتجديد أو السداد.

بالإضافة إلى الاختلافات المذكورة أعلاه توجد اختلافات أخرى:

- نجد في المعايير الدولية مصطلح المراجعة والمراجع بينما في المعايير الجزائرية مصطلح التدقيق والمدقق.
- المعايير الدولية تجدها على شكل مجموعة متناسقة في ما بينها، بينما المعايير الجزائرية تصدر بشكل عشوائي.
- يتم تحديث المعايير الدولية كل سنة مالية أما نظيرتها الجزائرية غير مرنة.

خلاصة:

على ضوء ما تطرقنا له في هذا الفصل توقفنا على مجموعة من الاستنتاجات المهمة، فنظرا لضعف الهيئات والمنظمات في الجزائر وفرت المعايير التدقيق الدولية الجهد وتكلفة إنشاء معايير تدقيق محلية وذلك بتبنيها بشكل كلي أو جزئي، وعلى رأسها الجزائر فهي تعتبر من أواخر الدول التي تبنت معايير التدقيق وذلك لتأخر معايير التدقيق مقارنة بمعظم دول العالم كالعمل على إنشاء لجان التدقيق وعلى توفير هيئات ومنظمات مهنية تعمل على استقلالية مدقق الحسابات.

من خلال عرضنا لهذا الفصل، نقول أن معايير التدقيق الجزائرية تحتاج إلى تعديلات وإضافات لتكون في المستوى الأول، ومن هذا سنحاول الإجابة عليه من خلال الجانب التطبيقي المتمثل في استبيان موجه إلى المحاسبين وخبراء في المحاسبة ومحافظ الحسابات.

الفصل الثالث: دراسة استبيانيه إصلاح التدقيق والمحاسبة في الجزائر بالنظر للمتغيرات الدولية

تمهيد:

سنتطرق في هذا الفصل إلى معرفة حقيقة معايير التدقيق الدولية ودورها في تطوير مهنة التدقيق وانسجامها مع متطلبات البيئة الاقتصادية الجزائرية، وكذلك مدى ملائمة المعايير الدولية الجزائرية للتدقيق ومحاولة معرفة مدى إلتزام محافظي الحسابات الجزائريين بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وذلك من خلال التقرب مباشرة من عينة من المهنيين باستخدام استبيان، والتحليل وتفسير نتائج هذا الاستبيان.

وفي الأخير سنقوم بتحليل البيانات واستخلاص نتائج وتفسيرها عن طريق معالجة إحصائية. حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

المبحث الثاني: دراسة و تحليل الإستبيان.

المبحث الأول:الإجراءات المنهجية للدراسة

بغرض تحليل بيانات و معلومات الدراسة ،و استنتاجا لنتائج قمنا بإتباع المنهج الوصفي تم المنهج التحليلي و ذلك من أجل جمع و تحليل بيانات الدراسة بحيث سنقوم بعرض الاستبيان وتحليله بغرض إثبات صحة أو خطأ فرضيات الدراسة

.المطلب الأول: أدوات جمع البيانات

•الفرع الأول : أداة الدراسة

***الاستبيان:**

لجأ الباحثان لمعالجة الجوانب التحليلية للدراسة بالاعتماد على استمارة الاستبيان كأداة رسمية للبحث، حيث قامت الباحثان بجمع بيانات من خلال تصميم استمارة تكونت من عدة محاور و معلومات شخصية أساسية .و الإجابة على فرضيات الدراسة استعملت مقياس" ليكرت الخماسي" لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان و كذا يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (01) درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج الإحصائي

كما تم تحديد طول خلايا المقياس ليكارت، و ذلك بحساب المدى 4=1-5،ثم تحديد طول الخلية عن طريق قسمة المدى على عدد خلايا المقياس 0.80=5÷4بعد ذلك نظيف طول الخلية إلى أصغر قيمة في المقياس

(و هي الواحد) و ذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية،و هكذا حتى نصل إلى الحدود الدنيا و العليا لكل خلية وتكون كما يلي :

-إذا كان المتوسط الحسابي تقع قيمته بين 1و 1.80يصنف في الخلية بدرجة استجابة منخفضة جدا.

-إذا كان المتوسط الحسابي تقع قيمته بين 1.80و 2.60يصنف في الخلية بدرجة استجابة منخفضة.

-.إذا كان المتوسط الحسابي تقع قيمته بين2.60و 3.40يصنف في الخلية بدرجة استجابة متوسطة.

- .إذا كان المتوسط الحسابي تقع قيمته بين 3.40و 4.20يصنف في الخلية بدرجة استجابة مرتفعة.

– .إذا كان المتوسط الحسابي تقع قيمته بين 4.20و 5يصنف في الخلية بدرجة استجابة مرتفعة جدا.

المطلب الثاني :تحديد مجتمع الدراسة و أساليب التحليل

سنتطرق في هذا العنصر إلى تحديد عينة الدراسة و الأساليب المعتمدة في التحليل.

يشمل مجتمع عينة دراستنا على لولاية عين تموشنت ،و تم اختيار العينة بطريقة عشوائية ،و شملت على كل شخص فقمنا بتوزيع الإستبانة على 50 شخص محل الدراسة و كان عدد الاستمارات المسترجعة 36تم إخضاعها للدراسة أي بنسبة 95.83%و هذا ما يعني أن الدراسة مثالية.

الفرع الأول:أساليب التحليل الإحصائي

-النسب المئوية و التكرارات و المتوسط الحسابي النسبي: تستخدم هذه الأساليب من أجل معرفة تكرار فئات المتغير المراد تحليله

- .اختبار "ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha "لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

-تحليل الإشارة (Sign Test) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد.

المطلب الثالث: معالجة الدراسة

•**الفرع الأول** : بيانات الاستبيان قمنا بجمع البيانات من خلال الدراسة عن طريق تصميم الاستبيان أنظر الملحق رقم 01يتكون من المعلومات الشخصية و25سؤالا شملت متغيرات الدراسة.

• . **الفرع الثاني** : قياس صدق و ثبات الدراسة

صدق الاستبيان الظاهري :

تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين أنظر الملحق رقم وذلك بغية التأكد من مدى تطابقه مع موضوع الدراسة حيث يتكون الاستبيان على المعلومات الشخصية الأساسية و 25سؤالا يشمل تغيرات الدراسة و هذا بغرض معرفة و تأكد من صياغة و دقة فقرات الاستبيان

–.قياس صدق الاستبيان .

قبل تحليل البيانات المتحصل عليها باستعمال الأساليب الإحصائية واختبار الفرضيات المصاغة في هذه الدراسة حيث ندرس أولا ثبات الإستبانة و صدقها و هذا باستعمال لمعامل الثبات 'ألفا كرونباخ' عن طريق البرنامج الإحصائي و تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول رقم (3-1):دراسة حالة العينة

		N	%
Observations	Valide	36	100.0
	Exclus[a]	0	0.0
	Total	36	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامج الإحصائيSPSS19

الجدول رقم (3-2): صحة ثبات الاختبار

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,774	25

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامج الإحصائيSPSS19

بإستخدام معامل الثبات "ألفا كرونباخ " الذي يتراوح قيمته بين (1-0) أي إذا اقترب من (000) فلا يوجد ن ثبات في قيمة المعامل ،و كما نلاحظ في الجدول02 إن قيمة الفات تراوح0.774 إذن يوجد ثبات في قيمة المعامل.

المبحث الثاني :دراسة و تحليل الإستبيان

المطلب الأول:دراسة و تحليل المعلومات الشخصية

الجدول رقم (3-3): المعلومات الشخصية للعينة المدروسة

العينة	النوع	السن	المستوى التعليمي
	36	36	36

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

السن كما مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (3–4) نوع السن للعينة المدروسة

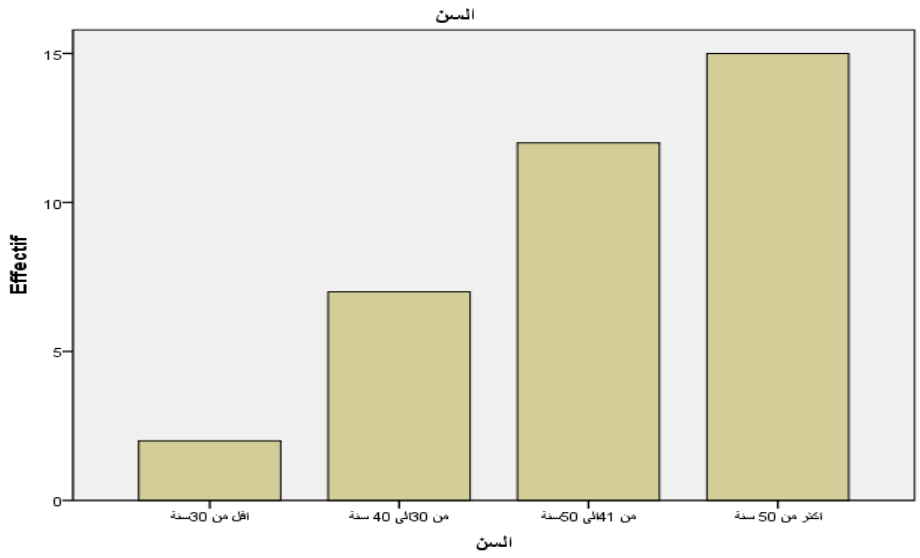
العينة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية الصالحة
اقل من30 سنة	2	6.4	6.4
من 30الى 40سنة	4	18.9	18.9
من 41الى50سنة	12	32.5	32.5
أكثر من 50سنة	15	40.5	40.5
المجموع	36	100.0	100.0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

التحليل بالنسبة للفئة العمرية :

نلاحظ من الجدول رقم(04)أن ما نسبته 6.4%في المائة من مجتمع الدراسة أعمارهم اقل من 30 سنة وفي حين ما نسبته 18.9%في المائة أعمارهم بين 30إلى 40سنة أما 32.5%في المائة من المجتمع تتراوح أعمارهم أكثر من 41سنة إلى 50سنة حيث يتضح من الجدول أن الفئة العمرية الأكثر نشاط هي التي تتراوح أعمارهم من أكثر من 50 سنة و ذلك بنسبة 40.5% في المائة .و هذا ما يفسر أن هذه الفئة لديها كفاءة في رأس المال الفكري و الذي لديه اثر على الجودة في المؤسسة و هذا ما سنوضحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): السن للعينة المدروسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

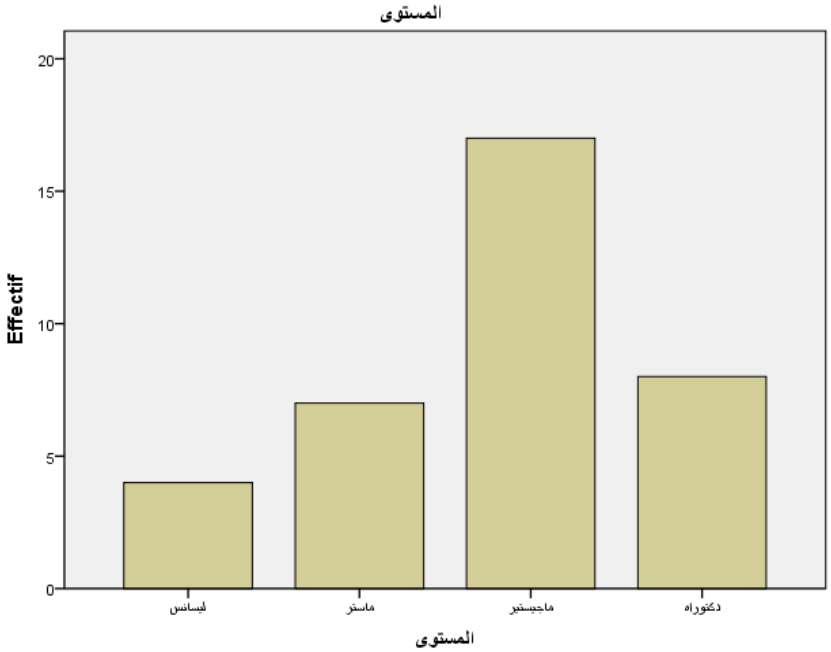
الجدول رقم (3-5) المستوى التعليمي

العينة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية الصالحة
بكالوريا	4	11.8	11.8
ليسانس	7	18.9	18.9
ماستر	17	45.9	45.9
ماجيستير	8	21.3	21.3
دكتوراه	0	0.0	0.0
مؤهل اخر	0	0.0	0.0
المجموع	36	100.0	100.0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أصحاب شهادات البكالوريا بلغوا 11.8% و شهاداتليسانس بلغوا 7اشخاص بنسبة 18.9% و عدد تليها أصحاب الماجستير بنسبة 21.3%و أعلى مستوى التعليمي اللذين لديهم كفاءات هم الأشخاص اللذين لديهم شهادة ماستر 17شخص قدروا ب 45.9%

الشكل رقم (3-2): المستوى التعليمي للعينة المدروسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

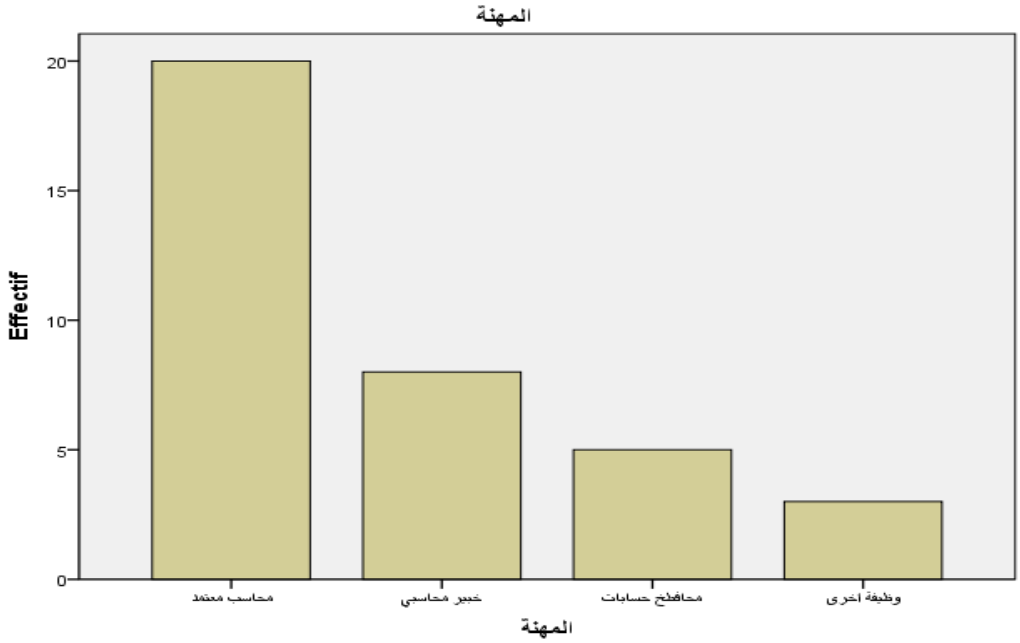
الجدول رقم (3–6) :المهنة للعينة المدروسة

العينة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية الصالحة
محاسب معتمد	**20**	**54.5**	**54.5**
خبير محاسبي	**8**	**21.6**	**21.6**
محافظ حسابات	**5**	**13.5**	**13.5**
وظيفة اخرى	**3**	**8.1**	**8.1**
المجموع	**36**	**100.0**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن ما نسبته 8.1% هم عبارة عن مجموعة أشخاص اللذين يزاولون و وظائف أخرى و ما نسبته 13.5% هم الأشخاص اللذين يزاولون مهنة محافظ حسابات و تليها ما نسبته 21.3% خبراء محاسبين و أعلى نسبة قدرت بـ 54.5% بالنسبة للأشخاص الذين يزاولون مهنة محاسبين معتمدون.

الشكل رقم (3-3): المهنة للعينة المدروس



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

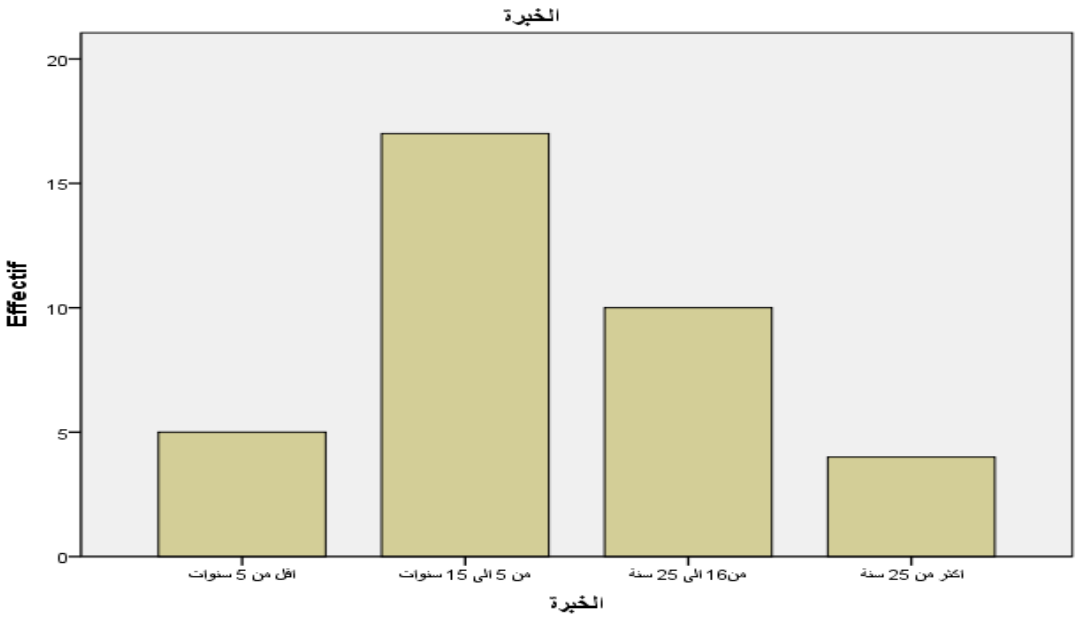
الجدول رقم (3–7) :الخبرة للعينة المدروسة

العينة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية الصالحة
اقل من 5 سنوات	5	13.5	13.5
من05الى 15سنة	17	45.9	45.9
من 16 الى 25 سنة	10	27.0	27.0
اكثر من 25 سنة	4	10.0	10.0
المجموع	36	100.0	100.0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

نلاحظ من خلال الحول أعلاهأن ما نسبته % 10.0 بالنسبة للأشخاص اللذين لديهم خبرة أكثرمن 25 سنة و ما نسبته 13.5% بالنسبة للأشخاص اللذين لديهم خبرة اقل من 5 سنوات ثم تليها ما نسبته 27.0 بالنسبة للأشخاص اللذين لديهم خبرة من 16 إلى 25 سنة و قدرت أعلى نسبة ب 45.9 بالنسبة للأشخاص اللذين تتراوح عدد سنوات الخبرة من 16الى 25 سنة .

الشكل رقم (3-4): الخبرة للعينة المدروسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

المطلب الثاني: عرض و تحليل محور و متغيرات الدراسة:

تظهر الجداول في الأسفل لإجابات الأفرادعلى الأسئلة التي تم عرضها عليهم و هذا من أجل التوصل إلى النتائج مبينة على اقتراحاتهم و أرائهم و الذي اعتمدهما على مقياس' ليكرت الخماسي '

يتكون هذا الاستبيان من محورين كل محور يشمل على عدة أسئلة التي تعكس لنا اثر التوافق بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية في إطار النظام المحاسبي المالي ،والتي تعرضنا إليها في الدراسة النظرية و محاولة تطبيقها على ارض الواقع و سنقوم بتوضيح متغيرات من خلال العبارات التالية :

المحور الأول :المعلومات الشخصية

المحور الثاني :10,09,08,07,06,05,04,03,02,01

المحور الثالث :25,24,23,22,21,20,19,18,17,16,15,14,13,12,11

و من تم كذلك استخراج المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للعبارات التي يتضمنها الاستبيان التي يتضمنها الاستبيان، من أجل التعرف على اثر التوافق بين معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الجزائرية في إطار النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (3–8): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثاني

الرقم	العبارة					المجموع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
	تكرار	التكرار	تكرار	تكرار	تكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
01	0	0	5	20	11	36	4.17	0.655
	0.0	0.0	13.5	54.1	29.7			
02	1	2	1	19	13	36	4.14	0.931
	2.7	5.4	2.7	51.4	35.1			
03	0	3	2	18	13	36	4.14	0.867
	0.0	8.1	5.4	48.6	35.1			
04	0	2	4	16	14	36	4.17	0.843
	0.0	5.4	10.8	43.2	37.8			
05	0	0	18.9	32.4	45.9	36	4.28	0.779
	0.0	0.0	4	14	18			
06	18	14	4	0	0	36	1.61	0.688

			0.0	0.0	10.8	37.8	48.6	
0.554	4.08	36	7	25	4	0	0	**07**
			18.9	67.6	10.8	0.0	0.0	
0.467	4.81	36	30	5	1	0	0	08
			81.5	13.5	2.7	0.0	0.0	
0.645	4.58	36	24	9	3	0	0	09
			64.9	24.3	8.1	0.0	0.0	
0.737	4.17	36	13	16	7	0	0	10
			35.1	43.2	18.9	0.0	0.0	
0.289	4.01	36	**المجموع**					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

التحليل :

يبين الجدول أعلاه أن معظم فقرات المحور تبين أن نظام التدقيق السابق لم يكن بالمستوى المقبول وعانى من ثغرات ونقائص إلا أن لم يتم إصلاحه إلا بعد إصلاح النظام المالي المحاسبي سنة 2010.

ولقد تم الإجابة عن أسئلة هذا المحور بنسب متفاوتة بين موافق بشدة، موافق، وغير موافق بشدة، محايد وغير موافق، حيث بلغت نسبة الموافقة على العبارة الأولى «**نظام التدقيق السابق لا يواكب التطورات الحاصلة في مجال التدقيق المحاسبي**» 54.1% موافق و29.7% موافق بشدة في حين كانت نسبة محايد 13.5% وهذا ما يدل على إفصاح محافظي الحسابات والمحاسبين على أن التدقيق السابق كان تقليدي ويعتمد على خبرة كل محافظ ومحاسب ولم يكن معاصر ويتلاءم من التطورات الحاصلة في مجال التدقيق الدولي إضافة إلى الشركات متعددة الجنسيات التي كانت تمارس نشاطاتها لقت صعوبات من حيث إعداد تقارير التدقيق وهذا أثبت أن التدقيق السابق أنه ليس مرن ولا يتماشى مع التطورات الحاصلة وليس فعال وهذا بناءا على عينة الدراسة، والعبارة الثانية «**نظام التدقيق السابق لم يكن يتماشى مع الإصلاح المحاسبي بسنة 2010**»بلغت فيها نسبة الموافقة 51.4% ونسبة الموافقة بشدة 35.1% وهذا ما يدل على اتفاق محافظي الحسابات والمحاسبين على أن التدقيق

السابق لم يغطي التلاعبات والأخطاء والهفوات الحاصلة في مجال النظام المحاسبي المالي لأن النظام المحاسبي موحد دوليا ومتطور مقارنة مع نظام التدقيق السابق أي أن النظام المالي المحاسبي مستمد من معايير المحاسبية الدولية أما النظام السابق فهو تقليدي محض يعتمد على خبرة المحافظ فقط، العبارة الثالثة «**التشريعات التي كانت تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر لم تكن كافية لضمان الممارسة الجيدة للمهنة**» بلغت فيها 48.6%موافق أما نسبة موافق بشدة 35.1% وهذا ما يدل على إجماع محافظي الحسابات والمهنيين على أن التشريعات السابقة للتدقيق أهملت بعض القوانين في تنظيم المهنة إضافة إلى انها تشريعات غير مرنة لا تتماشى مع التطورات الاقتصادية التي تفرض على التدقيق أن يكون مرن يستجيب للتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية الدولية.

العبارة الرابعة «**التشريعات التي كانت تنظم مهنة التدقيق بالجزائر قبل إصلاح النظام المحاسبي المالي لم تركز على تطوير كفاءة المدقق**»بلغت نسبة الموافقة 43.8%أما نسبة موافق بشدة بلغت 37.8% وهذا مي يدل على مدى إجماع المهنيين والمدققين التشريعات السابقة لم تصب اهتمامها على تطوير ورفع من كفاءة المدقق حيث لم تهتم من ناحية التكوينية وتطويرها كإعداد الاختبارات لمعرفة إمكانياته والتربصات والمشاركات في الملتقيات الدولية لمعرفة أوضاع التدقيق وتطور مساره في البلدان المتقدمة مقارنة بالجزائر وما يجب على الجزائر حتى تطور من نظامها التدقيق الخاص بها والرقي به إلى مستوى أعلى، العبارة الخامسة «**إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر تطلب إصلاح تدقيق**» حيث بلغت نسبة الموافقة بشدة 45.9%ونسبة الموافق 32.4% وهذا ما يدل على إجماع المحافظين على أن الجزائر بإصلاحها النظام المالي المحاسبي استجاب عليها إصلاح نظام التدقيق حيث كان إصلاح النظام المحاسبي المالي هو البنية الأساسية التي ميزت مسار التدقيق إلى الأحسن بفضل الجهود الجزائرية في إصدار معايير التدقيق الجزائرية NAA الخاصة بها تتلاءم مع النظام المالي المحاسبي لها وتتماشى مع معايير التدقيق الدولية ISA أما نسبة محايد بلغت 18.9%، العبارة السادسة« **التدقيق قبل إصلاح النظام المحاسبي كان فعالا** »حيث بلغت نسبة غير الموافقة بشدة 48.6%ونسبة غير موافقة بلغت 37.8% وهذا ما يدل على أن الكثير من المحاسبين والمدققين اعتبروا التدقيق السابق هو غير فعال وغير مرن أما نسبة محايد بلغت 10.8% ، العبارة السابعة «**النظام المالي كان له دور في إصدار المعايير الخاصة بها**» حيث بلغت نسبة الموافقة 67.6%ونسبة موافق بشدة 18.9 % وهذا ما يدل على إجبارية الجزائر إلى إصدار معايير خاصة بها بعد إصلاح النظام المالي المحاسبي أما نسبة محايد بلغت 10.8% ، العبارة الثامنة «

الشركات المتعددة الجنسيات التي كانت تمارس نشاطها قي الجزائر شهدت صعوبات في مجال إعداد تقارير التدقيق كون نظام التدقيق السابق لم يكن يتماشى مع المرجع الدولي لمعايير التدقيق الدولية، العبارة التاسعة «**الجزائر كان عليها إصلاح نظام التدقيق قبل إصلاح النظام المالي**» حيث بلغت نسبة الموفقة بشدة 64.96%ونسبة الموافقة 24.3% ودلك بناءا على عينة المحافظين والمحاسبين اللذين رأوا أن الجزائر كان عليها تغيير نظام التدقيق قبل النظام المالي كونه لم يكن يتماشى مع المخطط الوطني المحاسبي PCN ، أما العبارة العاشرة «**قانون 10-01 يعتبر خطوة إيجابية لإصلاح نظام التدقيق بما يتوافق بتحسين ممارسة وخدمة مستخدمي التقارير**»حيث بلغت نسبة الموافقة 43.2% ونسبة الموافقة بشدة 35.1% وهذا ما يدل على إجماع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات على أن قانون 10-01 قام بتنظيم وإصلاح مهام كل من محاسب معتمد ومحافظ حسابات وخبير محاسبة، أما نسبة المحايدة كانت 18.9% كما أنه حقق هذا المحور وسطا حسابيا عام قدره 4.01%وهو ما يدل على الأهمية المرتفعة للمحور «الجزائر «**كان عليها إصلاح نظام التدقيق قبل إصلاح النظام المالي المحاسبي إلا انه لم يتم ذلك حتى بعد إصلاح هذه الأخيرة**»لدى أفراد العينة المستوجبين وبانحراف معياري عام 0.289 وهو منخفض إذ يعكس درجة الانسجام جيدة في إجابات أفراد العينة أما على مستوى الفقرات التي تقيس المحور «**الجزائر كان عليها إصلاح نظام التدقيق قبل إصلاح النظام المالي**» إلا أنه لم يتم ذلك حتى بعد إصلاح هذه الأخيرة فإن المتوسط الحسابي لها يتراوح (4.14 – 4.81) وبانحراف معياري يتراوح (0.467 – 0.931) وهذا ما يدل على أن جميع فقرات المحور « الجزائر كان عليها إصلاح نظام التدقيق قبل إصلاح النظام المالي » إلا أنه لم يتم ذلك إلا بعد إصلاح هذه الأخيرة ذات أهمية مرتفعة لدى محافظي الحسابات المستوجبين حيث جاءت العبارة الثامنة « الشركات المتعددة الجنسيات التي تمارس نشاطها في الجزائر شهدت صعوبات في إعداد التقارير التدقيق تتوافق مع المرجع الدولي في المرتبة الأولى على قيمة لمتوسطها الحسابي البالغ 4.81 وبانحراف معياري 0.467 أما فيما يخص أدنى قيمة للمتوسط الحسابي فقد كانت للعبارة السادسة «التدقيق قبل إصلاح النظام المحاسبي كان فعالا » وذلك بانحراف معياري 0.688 ومتوسط حسابي بلغ 1.61 وعليه يمكن ملاحظة ما يلي:

- التشريعات التي كانت تنظم مهنة التدقيق السابق بالجزائر لم تكن مرنة.
- إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر استوجب إصلاح نظام التدقيق.
- قانون 10-01 يعتبر خطوة إيجابية لإصلاح مهام محافظي الحسابات ومحاسبين وخبراء.

الجدول رقم (3–9): المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثالث

الرقم	العبارة					المجموع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
	تكرار	التكرار	تكرار	تكرار	تكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
01	0	1	5	20	10	36	4.08	0.732
	0.0	2.7	13.5	54.1	27.0			
02	0	0	3	23	10	36	4.19	0.577
	0.0	0.0	8.1	62.2	27.0			
03	0	0	6	14	16	36	4.28	0.741
	0.0	0.0	16.2	37.8	43.2			
04	0	0	1	13	22	36	4.58	0.554
	0.0	0.0	2.7	35.1	59.5			
05	0	0	1	8	27	36	4.72	0.513
	0.0	0.0	2.7	21.6	73.0			
06	0	3	3	18	12	36	4.08	0.874
	0.0	8.1	8.1	48.6	32.4			
07	0	0	8	17	11	36	4.08	0.732
07	0.0	0.0	21.6	45.9	29.7			
08	0	3	8	16	9	36	3.86	0.899
	0.0	8.1	21.6	43.2	24.3			
09	0	1	6	13	16	36	4.22	0.832
	0.0	2.7	16.2	35.1	43.2			
10	0	0	0	8	28	36	4.78	0.422

			75.7	21.6	0.0	0.0	0.0	
0.692	4.25	36	18	17	5	0	0	11
			37.8	45.9	13.5	0.0	0.0	
0.258	3.22	36	1	8	0	1	0	12
			2.7	21.6	0.0	2.7	0.0	
0.766	4.39	36	20	10	6	0	0	13
			59.1	27.2	16.2	0.0	0.0	
0.874	3.75	36	7	16	10	3	0	14
			18.9	43.2	27.0	8.1	0.0	
0.554	4.58	36	22	13	1	0	0	15
			59.5	35.1	2.7	0.0	0.0	
0.393	4.29	36	المجوع					

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على البرنامجالإحصائيSPSS19

التحليل :

يبين الجدول أعلاه أن معظم فقرات المحور أن الجزائر اتخذت خطوة ممتازة وذلك بإصدار معايير خاصة بها NAA استنادا إلى معايير التدقيق الدولية وتناسبا مع النظام المالي المحاسبي حتى لا تقع في الاتجاه الخطأ.

حيث تمت الإجابة عن أسئلة هذا المحور بنسب متفاوتة بين موافق بشدة، موافق، محايد وغير موافق، حيث بلغت نسبة الموافقة على العبارة الأولى «**الجزائر بعد إصدارها لمعايير التدقيق سنة 2016 إلى يومنا هذا في مسارها المجمع نحو إصلاح نظام تدقيق**» نسبة الموافقة 54.1% في حين نسبة الموافقة بشدة بلغت 27% وهذا ما يدل على إجماع العينة المستوجبة على أن الجزائر هي في خطى سديدة نحو تطوير التدقيق والرقي به فهي تحاول تكييفه مع البيئة الجزائرية والنظام المالي المحاسبي كي تتم الاستفادة منه أكثر بالنسبة لمستخدمي المعلومة المالية أما نسبة المحايدة بلغت 13.5% ، العبارة الثانية «**من أجل تحسين الواقع مهنة التدقيق بالجزائر والرفع من جودته قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق ذات فعالية**» حيث بلغت نسبة موافق 62.2% ونسبة موافق بشدة 27% وهذا ما يدل على إجماع المهنيين والمحاسبين على أن معايير التدقيق الجزائرية NAA تساهم في رفع جودة التدقيق حيث كلما زادت فعالية التدقيق تصبح القوائم المالية أكثر مصداقية وشفافية ويمكن الاعتماد عليها

من طرف مستخدمي المعلومة المالية، أما العبارة الثالثة «**إصدار معايير التدقيق الجزائرية يؤثر إيجابيا على مصداقية التقارير تدقيق الحسابات**» حيث بلغت نسبة موافق بشدة 43.2%أما نسبة الموافقة 37.8% أي أن المهنيين رؤوا أن معايير NAA من شأنها التأثير على صحة ومصداقية التقارير إضافة إلى تدعيمها والتأكيد عليها والتقليل من فجوة الغش والتلاعبات في مخرجاتها أي إضفاء الثقة عليها في حين بلغت نسبة محايد نسبة 16.2% ، العبارة الرابعة «**من الممكن أن يتحقق التوافق بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية**» بلغت نسبة الموافقة بشدة 59.5%أما نسبة موافق 35.1% وهذا ما يدل على قبول المهنيين فكرة التوافق بين ISAو NAA لأن معايير التدقيق الدولية أثبتت نجاعتها على المستوى الدولي لذلك الجزائر قررت تبني معايير خاصة بها استنادا إلى معايير التدقيق الدولية وتخص بيئتها ونظامها المحاسبي المالي، العبارة الخامسة «**إصدار الجزائر لمعايير تدقيق يعطي مصداقية وشفافية أكثر على صحة القوائم المالية**» حيث بلغت نسبة موافق بشدة 73% أما نسبة موافق 21.6% وذلك بناءا على عينة الدراسة على أن معايير التدقيق الجزائرية NAA سيكون لها تأثير إيجابيا على مستقبل التدقيق في الجزائر والرقي به إلى مستوى دولي، العبارة السادسة «**إصدار الجزائر لمعايير التدقيق أدى إلى زيادة استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر**» حيث بلغت نسبة موافق 48.6%أما نسبة موافق بشدة فقد بلغت 32.4%ما يدل على إجماع عينة الدراسة على أن المعايير من شأنها زيادة استقلالية مهام المدقق أما نسبة محايد وغير موافق 8.1%، العبارة السابعة «**الخطوة التي اتخذتها الجزائر في إصدار معايير تدقيق خاصة بها تعتبر بقلة نوعية في مجال تدقيق وتطوير**» حيث بلغت نسبة موافقة 45.9%أما موافق بنسبة 29.7% حيث قام جل المستجوبين بالإجماع على أن الجزائر اتخذت خطوة نوعية فإصدارها لمعايير التدقيق أما نسبة المحايدة بلغت 6.21% ، العبارة الثامنة «**إصدار الجزائر لمعايير التدقيق يساهم في انفتاح على السوق الدولية** » حيث بلغت نسبة الموافقة 43.2%أما نسبة موافق بشدة 24.3% وهذا ما يدل على إفصاح عينة الدراسة أن من مزايا إصدار معايير التدقيق الجزائرية يساهم في انفتاح على الاقتصاديات الكبرى في حين بلغت نسبة محايد 21.6%، العبارة التاسعة «**إصدار معايير التدقيق الجزائرية يعزز من مبادئ ومسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**» حيث بلغت نسبة الموافقة بشدة 43.25%أما نسبة موافق 35.1%أما فيما يخص محايد 16.2%وذلك بناءا على عينة الدراسة، العبارة العاشرة «**إصدار معايير التدقيق يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية** » حيث بلغت نسبة الموافقة بشدة 75.7%أما نسبة موافق 21.6%وهذا ما يدل على إجماع كبير من عينة الدراسة بأن معايير التدقيق الجزائرية لها دور كبير في كشف أخطاء في حين بلغت نسبة المحايدة 2.7% ، العبارة الحادية عشر

«**إصدار معايير التدقيق يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية تدقيق عند مجالات متخصصة**» حيث بلغت نسبة الموافقة 45.9%أما نسبة موافق بشدة 37.81%هذا ما يدل على إجماع العينة على أن إصدار معايير التدقيق تمكن مدقق الحسابات بعملية التدقيق بشكل عام وخاص وشامل في مجالات متخصصة، أما نسبة محايد بلغت 13.5% ، العبارة الثانية عشر «**الجزائر قامت بإصدار معايير التدقيق الخاصة بها مع ما يتلاءم والنظام المالي المحاسبي**» بلغت نسبة موافق 21.6%وهذا ما يدل على أن الجزائر تقوم بإصدار معايير تدقيق حسب بيئتها المحاسبية أما العبارة الثالثة عشر «**معايير التدقيق التي قامت بإصدارها الجزائر هي قابلة للتطبيق في ظل ظروف الراهنة**» حيث بلغت نسبة موافق بشدة 59.1%أما نسبة موافق 27.2%وهذا ما يدل على ضرورة تطبيق هذه المعايير في الوقت الراهن أما نسبة محايد 16.2%بناءا على عينة الدراسة، أما العبارة الرابعة عشر «**المعايير التي قامت بإصدارها الجزائر بوصفها لهذا كافية لممارسة مهنة المهنة**» بلغت نسبة موافق 43.2% في حين بلغت نسبة موافق بشدة 18.9% أما نسبة محايد 27% وهذا ما يدل على أن المعايير الصادرة إلى يومنا هذا هي كافية نوعا ما ليس كليا لممارسة مهنة التدقيق وهذا بناءا على عينة الدراسة، العبارة الخامسة عشر «**معايير التدقيق الجزائرية ونظام المحاسبي المالي يسمحان بممارسة وتطور المهنيين مهما يتوافق والمرجع الدولي المتمثل في معايير التدقيق الدولية**» حيث بلغت نسبة موافق بشدة 59.5%ونسبة موافق 35.1% وهذا ما يدل على ربط المتغيرات الثلاث للرفع والرقي بالمهنة وهذا بناءا على عينة الدراسة.

كما أنه حقق هذا المحور وسطا حسابيا عام قدره 4.290 وهو ما يدل على الأهمية المرتفعة لمحور «**الجزائر اتخذت خطوة ممتازة وذلك بإصدار معايير خاصة بها NAA استنادا إلى معايير التدقيق الدولية ISA تناسبا مع النظام المحاسبي المالي**» لدى أفراد العينة المستوجبين بانحراف معياري قدر 0.393 وهو متفق إذ يعكس درجة انسجام جيدة في إجابات أفراد العينة أما على مستوى الفقرات التي تقيس محور « الجزائر اتخذت خطوة ممتازة وذلك بإصدار معايير خاصة بها NAA استنادا إلى معايير التدقيق الدولية ISA تناسبا مع النظام المحاسبي المالي »فإن المتوسط الحسابي لها يتراوح ما بين (3.22 – 4.78) وبانحراف معياري يتراوح ما بين (0.258 – 0.899) وهذا ما يدل على أن جميع فقرات المحور ذات أهمية مرتفعة لدى محافظي الحسابات المستوجبين حيث جاءت العبارة العاشرة في المرتبة الأولى كأعلى قيمة متوسطها الحسابي بلغ 61.98 وانحراف معياري 0.488 أما فيما يخص أدنى قيمة للمتوسط الحسابي كانت للعبارة الثانية عشر بمتوسط 3.22 وانحراف معياري 0.258 وعليه يمكن ملاحظة ما يلي:

- أغلب معايير التدقيق الجزائرية مقتبسة من معايير التدقيق الدولية.
- معايير التدقيق الجزائرية تساعد في الانفتاح على السوق الدولية.
- معايير التدقيق الجزائرية تعطي مصداقية وشفافية أكثر على صحة القوائم المالية.
- لقد أجمع معظم أفراد العينة المستوجبين على أن هناك التزام بمعايير تدقيق معمول بها محليا.

اختبار الفرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة سيتم استخدام اختبار t student و ذلك لقبول الفرضية أو رفضها حسب المعادلة التالية y=a0+a1x1+a2x2+u :

Y:المتغير التابع

X1:المتغير المستقل

A0:تمثل المتغير التابع عندما تكون قيم المتغيرات تساوي 0

A1:معامل الانحدار للمتغير المستقل

U:الخطأ العشوائي

اختبار الفرضية الرئيسية

سنحاول من خلال هذا الاختبار أن تبين هل يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين معايير التدقيق في ظل النظام المالي المحاسبي .

الفرضيةH0 : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين معايير التدقيق الدولية و الجزائرية في ظل النظام المالي المحاسبي.

الفرضية H1 : يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين معايير التدقيق الدولية و الجزائرية في ظل النظام المالي المحاسبي.

Y: النظام المالي المحاسبي المتغير التابع

X : معايير التدقيق الدولية و الجزائرية المتغير المستقل .

لاختبار الفرضية تم استخدام نموذج T student لتحقق من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين و الجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (3-10) :اختبار : T student للمحور الثاني

البيان	متوسط الحسابي	انحراف معياري	الوزن النسبي	القيمة T	مستوى الدلالة	درجة الموفقة
المحور الثاني	4.01	0.289	80.2	21.050	0.000	موافق

تحليل:

من خلال جدول نلاحظ أن المحور الثاني بلغ الوزن النسبي 80.2 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة بـ 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية المحور، أي أن أفراد العينة يوافقون بدرجة كبيرة على الفقرات الواردة في هذا المحور.

الجدول رقم (3-11):اختبار : T student للمحور الثالث:

البيان	متوسط الحسابي	انحراف معياري	الوزن النسبي	القيمة T	مستوى الدلالة	درجة الموفقة
المحور الثاني	4.29	0.393	85.8	19.671	0.000	موافق

تحليل:

من خلال جدول نلاحظ أن المحور الثالث بلغ الوزن النسبي 85.8 وهو أكبر من 0.6 وقدر مستوى الدلالة بـ 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية المحور، أي أن أفراد العينة يوافقون بدرجة كبيرة على الفقرات الواردة في هذا المحور.

خلاصة:

من خلال ما سبق تقديمه في الجانب النظري من هذا البحث وما تم إسقاطه في الجانب التطبيقي، أي تم توزيع استبيان على مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات الخبراء في المحاسبة فقد تحصلنا على إجابة مقدمة من طرفهم وبعد التصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي عن طريق استخدام برنامج إحصائي SPSS، تم التوصل إلى النتائج التالية:

أن الجزائر من خلال إصدارها المستمر والمنظم المدروس لمعايير التدقيق الجزائرية المتبناة من معايير التدقيق الدولية من شأنه:

- رفع جودة التدقيق وكفاءته.
- إخفاء المصداقية والشفافية على صحة القوائم المالية.
- تعزيز مبادئ المسؤولية العامة لممارسة التدقيق المحاسبي بفعالية.
- تقليص فجوة الغش والتلاعب الحاصلة في القوائم المالية.

الخـــاتـــمـــة

إن التطور الهائل الذي شهده التدقيق المحاسبي على المستوى الوطني خول له تبوأ مكانة هامة على الصعيد الدولي بالإضافة إلى الحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة والعولمة وما انجر عنها من توسع المبادلات التجارية وهي توحيد ممارسة مهنة التدقيق التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة مستخدمي المعلومة المالية، فظهرت ضوابط تعتبر السبيل لعديد من دول العالم للرقي بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية.

وكون الجزائر من الدول الحديثة العهد في مسار التوافق مع التطورات التدقيق الدولي، وكونها من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي، مطالبة تهيئة أرضية خصبة للاستفادة من هذه الأخيرة، حيث أصدرت معايير جزائرية تتلاءم والبيئة الاقتصادية المحلية من جهة وتواكب التدقيق الدولي من جهة أخرى.

نتائج اختيار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى:

لقد كانت الممارسات المهنية للتدقيق السابقة للجزائر غير مرنة ولا تمتاز بالفاعلية، حتى جاء قانون 10-01 الذي حسن ونظم واقع المهنة وبين وظائف كل من المحاسب المعتمد والخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات إضافة إلى الأحكام الأخرى المنظمة للمهنة، فقد لخصت دراستنا للفصل الأول إضافة إلى المحور الثاني من الاستبيان صحة الفرضية كون التشريعات التي كانت تنظم مهنة التدقيق كانت تعاني من وجود ثغرات وهفوات إلا أن جاء القانون 10-01 وكملها.

بالنسبة للفرضية الثانية:

تم تكييف التدقيق المحلي مع الدولي وذلك بإصدار معايير التدقيق الجزائرية فمن خلال الفصل الثاني ومن خلال عرضنا لمعايير التدقيق الجزائرية بالإضافة إلى المحور الثالث من الاستبيان أثبتنا صحة نتيجة الفرضية، حيث ارتأينا أن الجزائر هي في مسارها الصحيح نحو تحسين واقع مهنة التدقيق، حيث أصدرت معايير التدقيق الجزائرية وذلك

للرفع والرقي بمستوى التدقيق وتكييفه مع الواقع الدولي والمحلي، كما أنها تعتبر مرجع يعتمد عليه المدققين لأداء مهامهم تناسبا من النظام المالي المحاسبي.

نتائج أخرى:

من خلال دراستنا، والتي تمحورت حول الجانب النظري للنظام المالي المحاسبي وللتدقيق ، وبعض معايير التدقيق الدولية ومحتواها، إضافة إلى تاريخ التدقيق في الجزائر والهيئات المنظمة له وعرضنا معايير التدقيق الجزائرية واللجان المسؤولة عنها، كما تناولنا في الجانب الميداني من خلال فصل تطبيقي تضمن استمارة استبيان وجهة المدققين والمحاسبين والأكاديميين والمهنيين وذلك تسليط إلى واقع مهنة التدقيق في الجزائر من خلال القانون 10-01 وذلك لمعرفة مدى فعالية معايير التدقيق الجزائرية في تحسين الواقع المهني ودرجة توافقها مع معايير التدقيق الدولية وإن لافت قبول من طرف المهنيين حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه وتطوره كان بالتوازن مع التطور للاقتصادي.
- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصاديا وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية.
- ويحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومة المالية الدولية كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية الأمر الذي يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، ما يحسن من جودة المعلومة المالية ويزيد من مصداقيتها، بالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن.
- كان التدقيق في الجزائر مهمشا ويعاني من نقائص قبل إصدار القانون 10-01.
- معايير التدقيق الجزائرية هي قاعدة تنظيمية استرشادية يعود إليها المدققون عند أداء مهامهم.
- إصدار معايير التدقيق الجزائرية والنظام المالي المحاسبي يسمحان بتطوير ممارسة المهنيين مع المرجع الدولي والمتمثل في معايير التدقيق الدولية.

توصيات واقتراحات:

من خلال دراستنا لواقع مهنة التدقيق في الجزائر من جهة وإمكانية إحداث التوافق مع واقع التدقيق الدولي من جهة أخرى والتطرق إلى القوانين والتشريعات التي تحكمها تماشيا نع النظام المالي المحاسبي، تمكن الخروج بالمقترحات التالية:

- ✓ إقامة ملتقيات دورية بغية اطلاع المدققين على التطورات الخاصة في الجانب النظري للمهنة.
- ✓ التدريب المهني والعملي للقائمين بالتدقيق وفقا لبرامج تدريبية متخصصة ومستمرة.
- ✓ التشاور المستثمرين اللجنة الصادرة للمعايير والمدققين.
- ✓ أن تتم صياغة معايير محلية خاصة بالجزائر يكون منطلقها المعايير الدولية لاختصار الوقت ولاستعادة من التحولات التي تستهدفها أثناء مواكبتها للتطورات الاقتصادية الدولية.
- ✓ العمل على إرساء لجان مكلفة بمراجعة عملية تدقيق الحسابات كما هو حاصل في عديد من الدول للوقوف على استقلالية المدقق وتقييم العمل المقدم منه، ويسهم في دوره من تقلب وجوه التوقعات.
- ✓ الأخذ بعين الاعتبار واقع الممارسة المهنية في الجزائر عند إصدار بقية المعايير.

آفاق الدراسة:

تناول البحث أهم الأسباب التي أدت إلى محاولة تقريب الممارسة دوليا وتجربة الجزائر في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية حيث أصدرتها حديثا سعيا منها للانفتاح على السوق الدولي والاقتصاد العالمي ما يطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة لعلّ من بينها:

- ✓ تقييم الممارسة العملية لمعايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الاندماج الاقتصادي.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب باللغة العربية:

01- أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق وتأكيد الحديث: الإطار الدولي، ط1، دار الصفاء، عمان، 2009.

02- أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، عمان: الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2015.

03- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفق معايير الدولية، ط1، دار الجبان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2005.

04- أمين سيد أحمد لطفي، دراسة تطبيقية في المراجعة، (الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2009).

05- جمال العشعيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفقا لنظام المحاسبي الجديد، أوراق زرقاء العالمية، الجزائر، 2010.

06- حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في التنظيم الممارسة المهنية للمملكة العربية السعودية، ط1، الإدارة العامة للبحوث المملكة السعودية، 1494.

07- حنيفة ابن ربيع، الوضع في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)، ج1، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2010.

08- خالد خطيب، خليل رفاعي،علم الحسابات النظري العلمي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.

09- خالد عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، ط1، دار وائل، بدون بلد، 2000.

10- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم التدقيق الحسابات العلمي، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

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

12- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، 2008.

13- عبد الحامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية، عمان: الأردن، بدون نشر دار النشر، 1994.

14- عبد الرحمان مخلد، سلطان عريج المطيري، قواعد السلوك وآداب المهنة، التدقيق وآثارها على الجودة العلمية، التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

15- عبد الفتاح صحن، رجب السيد راشد وآخرون، أصول التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

16- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، د . ت.

17- عبيد سعد سليم، لطفي حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منتجة، مركز أمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007.

18- غسان فلاح المطرنة، تدقيق حسابات المعاصر: الناحية النظرية، ط1، الميسرة للنشر، عمان، 2006.

19- محمد التهامي، طواهري مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

20- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

21- محمد سرايات، الأصول والقواعد للمراجعة والتدقيق الشامل، إطار نظرية المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العلمي، ط1، المكتب الجامعي الحديث، لبنان، 2007.

22- محمد سمير صبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

23- محمد سمير صبان، محمد قيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، دار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.

24- محمد سمير صبان، وعبد الله هلال، الأسس العلمية العملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998.

25- موسى بودهان، " الإطار القانوني في النظام المحاسبي المالي "، دار الهدى، الجزائر، 2010.

26- نادر حامد الحيران، المراجعة بين النظرية والتدقيق، الكويت، آفاق للنشر والتوزيع، 2011.

27- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان، 2006.

28- وليام توماس، امرسون هكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، دار المريخ، مصر، 1998.

ثانيا: البحوث العلمية:

29- أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، ماجيستر، محاسبة وتدقيق، الجزائر 3، 2011.

30- سهام المهيري، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) على الأداء المالي لشركات التأمين الجزائرية، دراسة حالة بشركة أليانس للتأمينات خلال فترة (2007-2012)، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، غير منشورة، 2013-2014.

31- دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي، 2012-2013.

32- سامر بن عاشور، مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التدقيق المالي في الجزائر، ماستر، منشورة، الفحص المحاسبي، بسكرة، 2013.

33- سامي زيادي، أهمية إصلاح التدقيق في الجزائر وتكييفها مع معايير الدولية للتدقيق، ماجستير منشورة، دراسات مالية محاسبية معمقة، سطيف 1، 2013.

34- شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012.

35- مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر، دراسة عينة لمعدي القوائم المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علوم مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2015-2016.

36- محمد سامي لزعر، التحليل المالي للقوائم المالية وفق نظام المحاسبي المالي، دراسة حالة، مذكرة ماجيستر علوم التسيير،تخصص إدارة أعمال، غير منشورة، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011-2012.

ثالثا: المجلات العامة:

37- عاشور كشوش، " متطلبات التطبيق النظام المحاسبي الموحد "، (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الجزائر، عدد 6، 2009.

38- كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، مجلة دراسات محاسبة ومالية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 23، 2013.

39- هيثم السعافين، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي للسلطات الرقابة الحكومية، مجلة المثقف، العدد (63-64)، 2005.

رابعا: الملتقيات والمداخلات:

40- السيد محمد، بوعرار شمس الدين، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المقاييس الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، ملتقى دولي، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 11-12 ديسمبر 2012.

41- براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة لصالح المحاسبين في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

42- بن أعمارة منصور وحولي محمد، النظام المحاسبي المالي في مراجعة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، ملتقى علمي دولي، باجي مختار، عنابة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

43- حاج قويدر قورين، رضوان أنا ساعد، بومدين نور الدين، التأهيل قطاع السوق المالي لمدخل التدعيم التنافسية، الاقتصاد الجزائري على النظام المحاسبي الجديد، مداخلة ضمن ملتقى دولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية (د. ت).

44- عطاء الله الحيسان، **مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير الدولية الخاصة، بيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية معلومات في البنوك التجارية الأردنية**، المؤتمر الثالث للأزمة

المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول، التحديات والآفاق المستقبلية، كلية علوم إدارية ومالية، جامعة الإسراء الخاصة بالإشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراق، يومي 28-29 أفريل 2009.

45- مرزوقي مرزوقي، حولي محمد، واقع النظام المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي المالي المبسطة على الكيانات الصغيرة، مداخلة ضمن ملتقى وطني حول: الواقع والآفاق النظام المالي والمحاسبي في المؤسسات المتوسطة والصغيرة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5-6-2013.

خامسا: القوانين والتشريعات:

- الجريدة الرسمية، قانون 10-01، المادة 23-24.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 2 فبراير 2011.

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الوزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002، الجزائر، 04 فبراير 2016.

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الوزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 150، الجزائر، 11 أكتوبر 2016.

- وزارة المالية، المقرر 23، 2017، المعيار رقم 512، 610، 620.

- الأمر القانوني رقم 69/107 المؤرخ في 1969/12/31، المادة 38.

- المادة 04 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- الجريدة الرسمية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومدقق الحسابات ومحاسب معتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 22، 2010.

- الجريدة الرسمية، قانون 10-01، المادة رقم 06.

سادسا: الموسوعات:

– دهامي، المجلس الوطني للمحاسبة، اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية، مكتب اللجنة العامة.

سابعا: الكتب باللغة الفرنسية:

- Jacky muiller,Initiation au control comptable, édition économie et humanisme, 1974.
- Jacques podevin, le commissaire aux comptes, édition Dalloz, paris, France, 1996..
- Djebarra Abdelmadjid, pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques, école ..supérieur de commerce, Alger

ثامنا: المواقع الإلكترونية:

- http://www.cn-onec.dz/index-، وزارة المالية
php/compoment/idowmloods/downlood/15 les normes-algériennes
18 :30(d-2020).d.audit/33-normes-Algérienne-d-audit.

- http:// www.cnc.dz

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

استبيان

سيدتي، سيدي تحية طيبة وبعد:

في إطار إعداد مذكرة لنيل شهادة الماستر، يسرّنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان والذي دراسة بعنوان:"**التّوافق بين معايير التّدقيق الدّوليّة ومعايير التدقيق الجزائرية في إطار النظام المالي المحاسبي**".ويهدف هذا الاستبيان إلى معرفة ما إذا كانت معايير التّدقيق الجزائريّة NAA المتبنّاة من معايير التّدقيق الدّوليّة أثبتت نجاعتها في تقليص فجوة الغش والتّلاعب في مخرجات القوائم الماليّة.

إنّ كلّ المعلومات التّي تدلون بها في هذا الاستبيان ستبقى سرّية ولا يمكن لأيّ جهة الحصول عليها أيّا كانت.

و في الأخير نشكركم جزيل الشّكر على مساهمتكم في مساعدتنا في إعداد هذا البحث العلميّ و نسأل الله العليّ القدير أن يجعله في ميزان حسناتكم.

إعداد الطالبين:

- جلّول ديدي
- هشام مرابط

إشراف الأستاذ(ة):

- دكتورة مبسوط هوارية

المحور الأوّل: معلومات شخصيّة

1- السن: أقل من 30 سنة ☐ من 30 سنة إلى 40 سنة ☐
من 41 سنة إلى 50 سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

2- المستوى الدّراسي: ☐ كلوريا ☐ ليسانس ☐ ماستر
ماجستير ☐ دكتوراه ☐ مؤهل آخر:... ☐

3- المهنة أو الوظيفة: ☐ محاسب معتمد ☐ خبير محاسبي
☐ محافظ حسابات ☐ مهنة أو وظيفة أخرى ☐

4- عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من (5) سنوات ☐ من (5) سنوات إلى (15) سنوات
☐ من (16) سنوات إلى (25) سنة ☐ أكثر من (25) سنة

المحور الثاني:الجزائر كان عليها إصلاح نظام التّدقيق قبل إصلاح النّظام المالي المحاسبي لكن لم يتمّ ذلك حتى بعد إصلاح هذه الأخيرة.

الرقم	السؤال	موافق بشدّة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدّة
1	نظام التدقيق السابق لا يواكب التّطوّرات الحاصلة في مجال التدقيق المحاسبي					
2	نظام التدقيق السابق لم يكن يتماشى مع الإصلاح المحاسبي سنة 2010					
3	التشريعات التي كانت تنظم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر لم تكن كافية لضمان ممارسة جيّدة للمهنة					
4	التشريعات التي كانت تنظم مهنة التدقيق بالجزائر قبل إصلاح النظام المالي لم تركز على تطوير كفاءة المدقق.					

5	إصلاح نظام المحاسبة في الجزائر تطلب إصلاح نظام التدقيق					
6	التدقيق قبل إصلاح النظام المالي المحاسبي في الجزائر كان فعالا					
7	النظام المحاسبي المالي كان له دور في إصدار الجزائر لمعايير تدقيق خاصة بها					
8	الشركات المتعددة الجنسيات التي كانت تمارس نشاطها في الجزائر شهدت صعوبات في مجال إعداد تقارير تدقيق تتوافق مع المرجع الدولي					
9	الجزائر كان عليها إصلاح نظام التدقيق قبل إصلاح النظام المالي 2010					
10	القانون 10-01 يعتبر خطوة إيجابية لإصلاح نظام التدقيق بما يتوافق بتحسين ممارسته و خدمة مستخدمي تقاريره					

المحور الثالث:الجزائر وضعت خطة ناجحة لإصلاح نظام التدقيق وذلك بإصدار معايير خاصة بها NAA استنادا إلى معايير التدقيق الدولية تناسبا مع النظام المالي المحاسبي.

الرقم	السّؤال	موافق بشدّة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدّة
1	الجزائر بعد إصدارها لمعايير التدقيق سنة 2016 إلى يومنا هذا هي في مسارها الصحيح نحو إصلاح نظام التدقيق و الرقي بالمهنة					
2	من أجل تحسين واقع مهنة التدقيق بالجزائر والرفع من جودته قامت الجزائر بإصدار معايير تدقيق ذات فاعلية					
3	إصدار الجزائر لمعايير التدقيق يؤثر إيجابيا على مصداقية تقارير تدقيق الحسابات					
4	من الممكن أن يتحقق توافق بين معايير التدقيق الدولية والجزائرية					
5	إصدار الجزائر لمعايير التدقيق يعطي مصداقية وشفافية أكثرعلى صحة القوائم المالية					
6	إصدار الجزائر لمعايير التدقيق أدى إلى زيادة استقلالية مهنة التدقيق في الجزائر					
7	الخطوة التي اتخذتها الجزائر في إصدار معايير تدقيق خاصة بها تعتبر نقلة نوعية في مجال التدقيق وتطويره					
8	إصدار الجزائر لنظام التدقيق يساعد مؤسساتها في الانفتاح على السوق الدولية					
9	إصدار معايير التدقيق يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر					
10	إصدار معايير التدقيق يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للأخطاء الجوهرية					

11	إصدار معايير التدقيق يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق عند المجالات المتخصصة					
12	الجزائر قامت بإصدار معايير تدقيق خاصة بها وفق ما يتلاءم مع النظام المالي					
13	معايير التدقيق التي قامت الجزائر بإصدارها قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة					
14	معايير التدقيق التي قامت الجزائر بإصدارها إلى يومنا هذا كافية لممارسة مهنة التدقيق					

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى نجاعة وفعالية معايير التدقيق الجزائرية NAA مع متطلبات البيئة الجزائرية من جهة والنظام المحاسبي المالي من جهة أخرى وبالتماشي مع المرجع الدولي المتمثل في معايير التدقيق الدولية. حيث قمنا بتقسيم دراستنا إلى فصلين نظريين وآخر تطبيقي، تطرقنا إلى تحليل المفاهيم المرتبطة بالنظام المالي المحاسبي والتدقيق و كذلك إلى معايير التدقيق الجزائرية NAA والدولية ISA من حيث إصدارهما والهيئات المسؤولة عنها، و قدمنا استبيان إلى محافظي الحسابات والمحاسبين لمعرفة وجهة نظرهم حول واقع تطبيق معايير التدقيق NAA. وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن الجزائر بعد إصدارها للقانون 01/10 في سنة 2010 و إتباعه بعرض مجموعة من معايير التدقيق سنة 2016 إلى يومنا هذا هي في مسارها الصحيح نحو إصلاح نظام التدقيق والرقي بالمهنة.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الجزائرية NAA ، معايير التدقيق الدولية ISA، النظام المالي المحاسبي SCF، القانون 01/10، التدقيق،

Résumé:

Cette étude vise à connaître l'étendue de l'efficacité et de l'efficacité des normes d'audit algériennes NAA avec les exigences de l'environnement algérien d'une part et du système de comptabilité financière d'autre part, et en ligne avec la référence internationale représentée dans les normes d'audit internationales. En divisant notre étude en deux chapitres théoriques et pratiques, nous avons traité d'analyser les concepts liés au système comptable et financier et à l'audit, ainsi que le NAA algérien et les normes d'audit internationales en termes de leur émission et des organismes qui en ont la charge, et nous avons présenté un questionnaire aux gouverneurs de comptes et comptables pour connaître leur point de vue sur la réalité de l'application des normes d'audit NAA. Nous avons conclu à travers cette étude que l'Algérie, après avoir promulgué la loi 10/10 en 2010 et l'avoir suivie en présentant un ensemble de normes d'audit de 2016 à nos jours, est sur la bonne voie pour réformer le système d'audit et faire progresser la profession.

Mots clés: normes d'audit algériennes NAA, normes internationales d'audit ISA, système financier comptable SCF, loi 10/1, audit,